

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
REGIONAL CATALÃO – RC
UNIDADE ACADÊMICA DE GESTÃO E NEGÓCIOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU*
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO ORGANIZACIONAL

**ANÁLISE DA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS
DO SUDESTE GOIANO: um estudo sobre a administração pública
municipal.**

MÁRCIO DO CARMO BOARETO

CATALÃO
2019

**TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR
VERSÕES ELETRÔNICAS DE TESES E DISSERTAÇÕES
NA BIBLIOTECA DIGITAL DA UFG**

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD/UFG), regulamentada pela Resolução CEPEC nº 832/2007, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou *download*, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data.

1. Identificação do material bibliográfico: ☒ Dissertação ☐ Tese

2. Identificação da Tese ou Dissertação:

Nome completo do autor: Márcio do Carmo Boareto

Título do trabalho: **ANÁLISE DA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS DO SUDESTE GOIANO: um estudo sobre a administração pública municipal.**

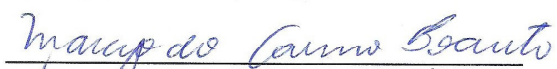
3. Informações de acesso ao documento:

Concorda com a liberação total do documento ☒ SIM ☐ NÃO¹

Havendo concordância com a disponibilização eletrônica, torna-se imprescindível o envio do(s) arquivo(s) em formato digital PDF da tese ou dissertação.

Ciente e de acordo:

Assinatura do(a) orientador(a)²


Assinatura do(a) autor(a)²

Data: 31 / 10 / 19

¹ Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à coordenação do curso. Os dados do documento não serão disponibilizados durante o período de embargo.

Casos de embargo:

- Solicitação de registro de patente;
- Submissão de artigo em revista científica;
- Publicação como capítulo de livro;
- Publicação da dissertação/tese em livro.

² A assinatura deve ser escaneada.

MÁRCIO DO CARMO BOARETO

**ANÁLISE DA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS
DO SUDESTE GOIANO: um estudo sobre a administração pública
municipal.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional da Universidade Federal de Goiás – Regional Catalão, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Gestão Organizacional, linha de pesquisa Indivíduo, Organização Trabalho e Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Vagner Rosalem

**CATALÃO
2019**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Boareto, Márcio do Carmo

ANÁLISE DA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS DO SUDESTE GOIANO: um estudo sobre a administração pública municipal. [manuscrito] / Márcio do Carmo Boareto. - 2019. XC, 90 f.: il.

Orientador: Prof. Vagner Rosalem.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Goiás, Unidade Acadêmica Especial de Gestão e Negócios, Catalão, Programa de Pós Graduação em Gestão Organizacional (profissional), Catalão, 2019.

Bibliografia.

Inclui siglas, mapas, abreviaturas, gráfico, tabelas, lista de figuras, lista de tabelas.

1. Eficiência. 2. Gestão Financeira. 3. Municípios. 4. Análise Envolvória de Dados. I. Rosalem, Vagner, orient. II. Título.

CDU 005



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
REGIONAL CATALÃO

MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO ORGANIZACIONAL

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE EXAME DE DEFESA DA DISSERTAÇÃO DO MESTRADO PROFISSIONAL NO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM GESTÃO ORGANIZACIONAL DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS

No dia dezois (16) de outubro de 2019, às 16:00 horas, na sala 215 do Bloco Multifuncional (Universidade Federal de Goiás/Regional Catalão), **MÁRCIO DO CARMO BOARETO**, discente do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Gestão Organizacional (52001016061P6) da Universidade Federal de Goiás, expôs, em sessão pública, o exame de defesa da dissertação intitulado **ANÁLISE DA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS DO SUDESTE GOIANO: UM ESTUDO SOBRE A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**, para a Comissão de Avaliação composta pelos (as) docentes: **Dr. Vagner Rosalem** (Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional/Universidade Federal de Goiás, Presidente da Comissão), **Dr. Edson Arlindo Silva** (Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional/Universidade Federal de Goiás e Programa de Pós-Graduação em Administração/Universidade Federal de Uberlândia, Membro Convocado Interno) e **Dr. Washington Santos da Silva** (Programa de Pós-Graduação em Sustentabilidade e Tecnologia Ambiental/Instituto Federal de Minas Gerais, Membro Convocado Externo). O trabalho da Comissão de Avaliação foi conduzido pelo (a) docente Presidente que, inicialmente, após apresentar os docentes integrantes da Comissão, concedeu 30 minutos ao (à) discente candidato (a) para que este (a) expusesse o trabalho. Após a exposição, o (a) docente Presidente concedeu a palavra a cada membro convidado da Comissão para que estes arguissem o (a) discente candidato (a). Após o encerramento das arguições, a Comissão de Avaliação do trabalho de defesa avaliou a dissertação e o desempenho do (a) discente candidato (a) na exposição, considerando a trajetória deste (a) no curso de Mestrado Profissional. Como resultado da avaliação, a Comissão de Avaliação deliberou pela:

Aprovação do trabalho de defesa

A Comissão de Avaliação declara o (a) discente candidato (a) **APROVADO NO EXAME DE DEFESA PÚBLICA**. A Comissão de Avaliação pode sugerir alterações de forma e/ou conteúdo consideradas aceitáveis. As correções, quando identificadas, devem ser realizadas no prazo máximo de 30 dias contados a partir do recebimento da Ata de Defesa. As alterações deverão ser indicadas no Anexo ao presente documento e/ou podem constar na versão lida pelo membro da Comissão de Avaliação para a sessão de defesa do trabalho de dissertação. Neste caso, a versão lida corrigida deverá ser entregue ao (à) discente candidato (a) no final da sessão.

Reprovação do trabalho de defesa

De acordo com a Resolução – CEPEC N° 1441 é previsto a reprovação quando a Comissão de Avaliação determina que o trabalho apresentado não satisfaz as condições mínimas para ser considerado um trabalho de conclusão de mestrado válido, conforme pareceres circunstanciados em anexo.

A Comissão de Avaliação:

Para uso da Coordenação/Secretaria do PPGGO	
Dr. Vagner Rosalem Membro Presidente Universidade Federal de Goiás - UFG	Prof. Dr. Vagner Rosalem Coordenador do Mestrado Profissional no Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional Universidade Federal de Goiás, do Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional UFG/RC SIAPE: 1563237 - Pot. 0243/2019
Dr. Edson Arlindo Silva Membro Convocado Interno Universidade Federal de Uberlândia - UFU	Prof. Dr. Geraldo Sadoyama Leal Vice-Coodenador do Mestrado Profissional no Programa de Pós-Graduação <i>Stricto Sensu</i> em Gestão Organizacional Universidade Federal de Goiás
Dr. Washington Santos da Silva Membro Convocado Externo Instituto Federal de Minas Gerais - IFMG	Observações:
Márcio do Carmo Boareto Discente Candidato (a) Matrícula: 2018100282	Visto Secretaria: <i>Isabela Gomes dos Santos</i> EX. Defesa nº 08/2019 Catalão, 16/10/2019

*Dedico este trabalho
ao meu esforço pessoal
e à minha luta em não desistir nunca.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus e a Jesus Cristo por sempre atender minhas solicitações, à Nossa Senhora Maria, mãe de Jesus, sempre intercedendo por mim e a Santo Frei Galvão sempre me iluminando nos momentos difíceis.

Agradeço à minha esposa Roseane e ao meu filho Lucas, pela inestimável ajuda e compreensão nos momentos que precisei, sempre estiveram ao meu lado. Só eles sabem o sacrifício que foi conciliar trabalho e estudo ao longo desta jornada. Peço perdão se algumas vezes os tratei de maneira inadequada, pois tudo que faço é pensando neles. Sou eternamente grato pela minha família, em especial à minha esposa, por possibilitar a realização deste sonho.

Em especial ao meu orientador, Prof. Vagner Rosalem, por acreditar no meu trabalho e pela compreensão para a conciliação da vida acadêmica com a vida profissional, pois não foi fácil conciliar os estudos com uma carga de trabalho árdua.

Agradeço à minha família pelo incentivo e ajuda nos momentos difíceis, pela compreensão e orações.

Agradeço aos professores Geraldo e Adriana Sadoyama, pelo aprendizado em todas as disciplinas ministradas ao longo do curso, pois são profissionais que se dedicam integralmente a arte de ensinar e disseminar o conhecimento. Aprendi muito com esses dois professores.

Ao professor Êmerson Gervásio pelas contribuições dadas em minha banca de qualificação e oportunidade de apresentar este projeto à turma da disciplina de Administração Pública.

Agradeço ao Cristiano Elias pelo apoio irrestrito e ter ajudado a conciliar o meu trabalho com os estudos.

Agradeço aos alunos Euclides, Sara, Dênia, Vanessa pelo apoio e dicas proporcionadas ao longo do curso.

Agradeço à UFG Regional Catalão por me proporcionar um ensino de qualidade e gratuito, oportunizando uma relevante ascensão na carreira profissional.

Agradeço às pessoas que, direta ou indiretamente, ajudaram na elaboração deste trabalho e a realização deste sonho.

*Mil cairão ao teu lado, dez mil à tua direita.
Mas tu não serás atingido.
Jesus Cristo!*

RESUMO

A análise da condição financeira municipal, através de indicadores financeiros, possibilita o exame da saúde financeira de uma municipalidade, proporcionando uma avaliação global da gestão financeira e do desempenho do ente público, haja vista as dificuldades enfrentadas pelos municípios brasileiros nos últimos anos, devido principalmente a uma grave crise financeira e fiscal, à recessão econômica e problemas relacionados à operacionalização de receitas e despesas, com baixa liquidez, endividamento elevado e dependência de receitas de outros entes federativos. Desta forma, o presente estudo teve como objetivo geral analisar a gestão financeira dos 22 municípios que compõem a região Sudeste de Goiás, a partir da condição financeira, com a utilização da metodologia de análise envoltória de dados para determinação do nível de eficiência municipal e verificar quais áreas de despesa foram priorizadas por estes municípios no período de 2010 a 2018. A região conta com setores bem desenvolvidos, com elevado PIB per capita e apresentando na última década elevado índice de desenvolvimento humano municipal. O presente estudo possibilitou verificar como os bens, direitos e recursos estão sendo empregados na execução de obrigações e despesas municipais por um período relativamente longo, sem o viés de um determinado período relacionado a uma única gestão. A região apresentou elevado nível de eficiência (95,98%), demonstrando que a maioria dos municípios possui uma adequada gestão dos recursos financeiros, apresentando diferentes níveis de independência financeira e arrecadação, com parcela reduzida na realização de investimentos, bons desempenhos na realização de receitas e execução de despesas, considerável capacidade de pagamento de curto prazo, porém evidencia problemas relacionados ao endividamento, principalmente de longo prazo, não demonstrando uma constância na operação da dívida pública e possível comprometimento para a gestão financeira futura. O lançamento de provisões nas obrigações de longo prazo para pagamento futuro e incerto elevou o endividamento, evidenciando que o maior problema destes entes subnacionais está relacionado à gastos com pessoal em detrimento da disponibilização de maiores investimentos públicos. Outro ponto refere-se às áreas de gastos que são priorizadas por estes municípios, com diferenças verificadas nas áreas de educação, legislativa, cultura, habitação, indústria e transporte, demonstrando a representatividade de cada despesa, o impacto no nível de eficiência e o potencial de geração de riqueza da região em um ambiente de estagnação de econômica e aumento do endividamento público.

Palavras Chave: Eficiência; Gestão Financeira; Municípios; Análise Envoltória de Dados.

ABSTRACT

The analysis of the municipal financial condition, through financial indicators, makes possible the examination of the financial health of a municipality, providing a global evaluation of the financial management and the performance of the public entity, it has seen the difficulties faced for the Brazilian municipalities in recent years, had mainly to a serious financial and fiscal crisis, to the economic contraction and problems related to the operationalization of prescriptions and expenditures, with low liquidity, high debt investment and prescription dependence of other federative entities. In such a way, the present study it had as objective to analyze the financial management of the 22 municipalities that make up the Southeastern Region of Goiás, from the financial condition, with the use of the methodology of wrap analysis of data for determination of the level of municipal efficiency and to verify which areas of expenditure they had been decided by these cities in the period of 2010 to 2018. The region counts well on developed sectors, with raised per capita GDP and presenting in the last high decade index of municipal human development. The present study it made possible to verify the goods, rights and resources are being used in the execution of obligations and municipal expenditures for a relatively long period, without the bias of a determined period related to an only management. The region presented high level of efficiency (95.98%), demonstrating that most of the municipalities possess adequate management of the financial resources, presenting different levels of financial independence and collection, with parcel reduced in the accomplishment of investments, good performances in the prescription accomplishment and execution of expenditures, considerable capacity of payment of short term, however it evidences related problems to indebtedness, mainly of long stated period, not demonstrating to constancy in operation of public debt and possible commitment for future financial management . The launching of provisions in the obligations of long stated period for future and uncertain payment raised the indebtedness, evidencing that the biggest problem of these subnational beings is related to the expenses with staff in detriment of the availability of bigger public investments. Another point refers to the areas of spending that are prioritized by these municipalities, with differences in the areas of education, legislation, culture, housing, industry and transport, demonstrating the representativeness of each expenditure, the impact on the level of efficiency and showing the potential for wealth generation in the region in an environment of economic stagnation and increased public debt.

Key-Words: Efficiency; Financial Management; Municipalities; Data Envelopment Analysis.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	16
2. OBJETIVOS	21
2.1 Objetivo geral	21
2.2 Objetivos específicos.....	21
3. JUSTIFICATIVA	22
4. REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
4.1 Gestão Pública	24
4.1.1 Gestão Pública no Contexto Brasileiro.....	26
4.2 Gestão Financeira na Administração Pública.....	27
4.3 Eficiência na Gestão Pública	28
4.3.1 Eficiência da Gestão Pública no Brasil.....	29
4.4 Contabilidade Pública no Brasil	30
4.4.1 Indicadores Financeiros Municipais.....	35
4.4.2 Indicadores da Estrutura de Receitas.....	36
4.4.3 Indicador da Estrutura de Despesas.....	37
4.4.4 Indicadores da Posição Operacional.....	37
4.4.5 Indicadores da Estrutura da Dívida	38
4.5 Análise da Gestão Financeira Municipal.....	40
4.6 Análise Envoltória de Dados (DEA – Data Envelopment Analysis)	44
4.6.1 Modelos e Seleção de Variáveis em DEA.....	45
4.7 A região Sudeste do Estado de Goiás.....	47
5. METODOLOGIA.....	54
5.1 Aspectos Metodológicos e Delimitação da Pesquisa	54
5.2 Padronização dos Demonstrativos Financeiros para Obtenção dos Indicadores.....	55
5.3 Procedimento de Coleta e Análise dos Dados	56
5.4 Softwares adotados para processamento do modelo	61
6. RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	62
6.1. Análise da Condição Financeira Municipal.....	62
6.1.1 Estrutura de Receitas	62
6.1.2 Estrutura de Despesas.....	64
6.1.3 Posição Operacional	66
6.1.4 Estrutura da Dívida.....	69

6.2. Nível de Eficiência dos Municípios da Região Sudeste-GO.....	74
6.3. Eficiência Municipal e a Relação com as Despesas por Funções	78
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS	85

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Nível de Eficiência Financeira por Município/Ano - 2010 a 2018.	76
Tabela 2 Metas (alvos) por Faixa de Eficiência dos Indicadores (output)	77
Tabela 3 Metas (alvos) por Faixa de Eficiência dos Indicadores (input)	77
Tabela 4 Percentuais das Despesas por Funções - 2010 a 2018.....	78
Tabela 5 Despesas por Função dos Municípios - 2010 a 2018.	79
Tabela 6 Nível de Significância do Teste <i>U de Mann-Whitney</i> - 2010 a 2018.	80

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 Aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	32
Figura 2 Estrutura para Avaliação da Condição Financeira Municipal.....	40
Figura 3 Principais causas de ineficiências no gasto público nos últimos anos.....	43
Figura 4 Quociente para Determinação do Nível de Eficiência	44
Figura 5 Dez Regiões de Planejamento do Estado de Goiás.....	49
Figura 6 Gestão Fiscal das 10 Regiões de Planejamento – 2010 a 2016.....	50
Figura 7 Municípios da Região Sudeste de Goiás.....	51
Figura 8 Situação da Gestão Fiscal do Sudeste Goiano nos Últimos 10 anos.....	52
Figura 9 Características da Região Sudeste de Goiás.....	53
Figura 10 Resumo dos 10 Indicadores Utilizados.....	56
Figura 11 Resumo da Metodologia Utilizada.....	61
Figura 12 Nível de Eficiência Financeira Média Municipal - 2010 a 2018.	74

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Principais diferenças da Administração Pública Gerencial e Burocrática.	25
Quadro 2 Classificação dos Ativos e Passivos Públicos.	33
Quadro 3 Classificação da Receita Pública.	34
Quadro 4 Classificações da Despesa Pública.	34
Quadro 5 Classificação Funcional das Despesas Públicas.	35
Quadro 6 Principais Estudos sobre Eficiência na Gestão de Municípios em Nível Global.	41
Quadro 7 Formulação Matemática para os Modelos de Análise Envoltória de Dados.	46
Quadro 8 Indicadores Utilizados a Partir dos Demonstrativos Financeiros.	57
Quadro 9 Descrição dos Demonstrativos Financeiros Utilizados.	58
Quadro 10 Indicadores para Cálculo da Eficiência dos Municípios.	59
Quadro 11 Despesas por Função de Governo.	60

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Receita Per Capita Média - 2010 a 2018.....	63
Gráfico 2 Receitas Controladas Diretamente pelo Município - 2010 a 2018.....	64
Gráfico 3 Despesa para Promover Investimentos 2010 – 2018.....	65
Gráfico 4 Nível <i>Superávit/Déficit</i> Corrente - 2010 a 2018.....	66
Gráfico 5 Nível de Gastos com Pessoal - 2010 a 2018.	67
Gráfico 6 Posição do Equilíbrio Orçamentário - 2010 a 2018.	68
Gráfico 7 Capacidade de Pagamento de Curto Prazo - 2010 a 2018.....	70
Gráfico 8 Representatividade dos Encargos em Relação à Receita Corrente Líquida- 2010 a 2018	71
Gráfico 9 Influência do Fluxo de Disponibilidades - 2010 a 2018	72
Gráfico 10 Nível de Endividamento Geral - 2010 a 2018.....	73
Gráfico 11 Nível de Eficiência Financeira - 2010 a 2018.	75

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BCC - *Banker, Charnes, Cooper*

BCC-I - *Banker, Charnes, Cooper - Input*

BCC-O - *Banker, Charnes, Cooper -Output*

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CCR – *Charnes, Cooper, Rhodes*

DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

DEA – *Data Envelopment Analysis*

DF – Distrito Federal

DMU – *Decision Making Units*

IDEB – Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

IDH-M – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal

IFGF – Índice Firjan de Gestão Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NESP-UFMG– Núcleo de Estudos e Pesquisas da Universidade Federal de Minas Gerais

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PIB – Produto Interno Bruto

SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCM-GO – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás

1. INTRODUÇÃO

A partir da década de 1980 vários países buscaram introduzir técnicas e práticas advindas da iniciativa privada para tentar minimizar a crise do Estado devido a problemas de natureza fiscal, burocrática e principalmente de gestão, visando o ajustamento das contas públicas, a melhoria na prestação dos serviços e a modernização, destacando a necessidade de adequar os recursos financeiros, humanos e materiais com os objetivos pretendidos na busca pela eficiência (OLIVEIRA; PAULA, 2014).

A crise do Estado afetou diretamente a organização das burocracias públicas já que a diminuição dos recursos e o aumento dos déficits levou a administração pública a priorizar o corte nos custos, com a redução dos gastos com pessoal e a busca pela eficiência governamental, modificando profundamente o modelo burocrático weberiano, pois era considerado lento e ineficiente, já que se referia ao funcionamento interno do estado e todo aparato governamental (ABRUCIO, 1997).

A necessidade de um Estado de tamanho adequado e eficiente se tornou um dos temas cruciais em diversos países da Europa e particularmente nos Estados Unidos, objetivando a obtenção de equilíbrio fiscal, suprir as crescentes necessidades sociais, com ênfase em políticas públicas que visam o planejamento estratégico, o orçamento, a gestão financeira e de pessoas, a logística, o foco em resultados e principalmente a eficiência na gestão dos recursos, devido principalmente à tentativa de separação entre política e administração pública. O objetivo de tornar a administração pública semelhante à administração privada com a adoção do critério da eficiência para o sucesso das organizações públicas (DENHARDT, 2012; GOMES, 2009).

Estudos sobre eficiência surgiram inicialmente na economia, pelos trabalhos de Farrell, (1957) e posteriormente desenvolvido por Charnes, Cooper e Rhodes, (1978), a partir de um modelo que estimasse a eficiência pela razão entre o que foi produzido com o que foi gasto para se produzir e será eficiente quem obtiver o nível máximo de produtos com base nos insumos e tecnologias disponíveis. A eficiência, portanto, é um conceito relativo, pois compara o que foi produzido, com o que poderia ter sido produzido com a mesma quantidade de recursos (LINS; MEZA, 2000; MELLO *et al.*, 2005).

Na administração pública o conceito de eficiência vai além da simples razão entre o que foi produzido e o recurso utilizado, pois impõe ao administrador público a busca do bem comum, através da utilização dos recursos públicos disponíveis de forma neutra, transparente,

imparcial, eficaz e sempre pela adoção de critérios morais e legais para garantir maior rentabilidade social com a prestação de serviços públicos essenciais (MORAES, 2001).

Além disso, a eficiência na administração pública deve possuir características como neutralidade, transparência, direcionamento dos serviços à efetividade do bem comum, imparcialidade, participação e aproximação dos serviços públicos da população, desburocratização, busca da qualidade, independência perante os interesses privados, atuação de forma justa e exclusiva observância de fatores objetivos, evitando exigências desnecessárias e demora na resolução de assuntos dos cidadãos. A eficiência na administração pública não é somente uma busca por princípios da gestão administrativa, mas é produzida pela boa gestão de negócios e pela preservação da democracia nos órgãos governamentais (BARBOSA, 2001; DENHARDT, 2012).

Diversas pesquisas buscaram avaliar a eficiência na utilização de recursos e dos gastos de governos locais, Perpina, Witte (2018a, 2018b) publicaram dois estudos de revisão sobre a eficiência de governos locais do ponto de vista global de 1990 a 2016 com a identificação de várias pesquisas empíricas e diversas metodologias aplicadas para análise da eficiência, com *scores* de eficiência média por país e concluíram que ainda há muito que pesquisar nesse segmento, sugerindo estudos intertemporais para investigação da evolução da eficiência destes governos e identificar os seus determinantes com a aplicação de técnicas mais avançadas sem a interpretação dos resultados de forma meramente causal.

No Brasil a introdução do conceito de eficiência na administração pública se deu a partir do final da década de 1990, com a aprovação da emenda constitucional número 19, definindo que a eficiência deve nortear toda a esfera administrativa, se tornando um dos princípios da administração pública e que inicialmente ficou conhecida como a Administração Pública Gerencial, na tentativa de fazer uma ampla Reforma do Estado. Ainda persiste nos dias atuais, após a implantação da eficiência como princípio constitucional, a busca pelo equilíbrio fiscal, pelo desenvolvimento econômico com o exercício de uma cidadania mais ativa, pelo bem-estar e por um Estado mais democrático e eficiente (GOMES, 2009).

Desde a introdução da eficiência como princípio constitucional no âmbito da administração pública brasileira existe um extenso debate sobre sua intenção neoliberal, a busca de uma lógica privatista do Estado e até uma simples redundante remissão de princípios já implícitos no sistema, porém o princípio da eficiência está positivado, vigente e utilizado como norteador de toda a administração pública brasileira, servindo como um dos principais critérios de avaliação da administração e políticas públicas, de avaliação do nível de utilização

de recursos, do alcance de metas e objetivos preestabelecidos, da equidade, produtividade e da economicidade (CABRAL; PIO, 2019; SECCHI, 2013).

No entanto, o cenário atual indica que a administração pública brasileira não consegue ser eficiente na gestão dos recursos públicos, apresentando, nas últimas décadas, aumento constante das despesas públicas com elevados déficits fiscais, uma capacidade financeira insuficiente e uma dívida pública insustentável, pois houve uma queda significativa das receitas públicas causada pela recessão econômica e políticas equivocadas de desoneração fiscal (DRUCK; FILGUEIRAS; MOREIRA, 2018; WORLD BANK, 2017).

Pesquisas como as de Jubran (2006), Diniz, Macedo e Corrar (2012), Pena, Albuquerque e Márcio (2012), analisaram diversos municípios brasileiros no intuito de mensurar o desempenho econômico-financeiro e avaliar o nível de eficiência da gestão financeira municipal. Ambos os estudos apresentaram as dificuldades relacionadas à escassez de recursos, dependência financeira, problemas relacionados a custos e ao endividamento, porém destacaram que é possível o alcance de eficiência com a adoção de melhores práticas e com a realização de alguma inovação tecnológica.

Com o intuito de aumentar a eficiência na prestação dos serviços públicos, a Constituição Federal de 1988 deu autonomia política e administrativa aos municípios brasileiros, delegando a consecução de certas funções públicas e tornando-os responsáveis pelas áreas de educação, saúde, assistência social, serviços públicos e segurança, considerando-os como parceiros iguais na distribuição das responsabilidades dentro da federação e aumentando os seus recursos financeiros objetivando o fortalecimento financeiro e político dos estados e municípios em detrimento do governo central (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016; MARTINS, 1997).

Porém, muitos municípios não conseguem realizar todas as suas funções constitucionais, como as políticas públicas em habitação, saneamento básico, educação, saúde, mobilidade urbana dentre outras e acabam acumulando uma série de problemas relacionados à execução de suas atribuições devido à dificuldades relacionadas à capacidade financeira, fiscal e institucional. Muitas vezes este problema está relacionado à desigualdade entre esses municípios já que alguns possuem grande rigidez financeira e com dificuldades na execução de investimentos municipais (FERNANDES; ARAÚJO, 2015).

Apesar de o Brasil possuir elevada carga tributária, diversos municípios estão à beira da insolvência, já que são responsáveis por administrar um quarto desta carga tributária, muitos já estão descumprindo as principais legislações sobre finanças públicas, apresentando

elevado gasto com pessoal, falta de caixa para honrar os compromissos postergados, falta de transparência na apresentação de contas e elevados gastos com juros e amortizações acima do permitido, não sobrando espaço para os investimentos necessários para melhoria do atendimento das demandas da população (FIRJAN, 2017).

Pelo fato do Brasil apresentar dimensões continentais, a maioria dos municípios está distribuída em regiões socioeconômicas muito diferentes, mais da metade desses municípios apresentam diversidades em termos de atividades econômicas, desenvolvimento político e renda per capita, portanto há a necessidade de pesquisas para avaliar como os municípios estão desempenhando suas tarefas e utilizando os recursos financeiros disponíveis (MARTINS, 1997).

Devido ao ambiente difícil em que os municípios brasileiros operam, a problemas em atingir estabilidade fiscal em longo prazo e dificuldades para um crescimento sustentável, uma proposta de mensuração da eficiência municipal permite o exame das finanças públicas e a condição financeira de determinado município (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012). Outro fator a ser destacado refere-se à qualidade de gestão dos municípios, que nos últimos anos vem apresentando uma gestão financeira em dificuldade crítica, ou seja, muitos não conseguem desenvolver suas funções devido à baixa liquidez, investimento reduzido e enorme dependência de transferência de receitas de outros entes federativos (LEITE FILHO; FIALHO, 2015).

Neste contexto encontra-se o Estado de Goiás, com seus 246 municípios divididos em 10 regiões de planejamento, definidas em função de condições socioeconômicas e espaciais, contando com um considerável dinamismo econômico e expressiva melhora nas finanças públicas nos últimos anos, conseguindo reduzir significativamente o número de pessoas pobres e extremamente pobres (INSTITUTO MAURO BORGES, 2018a).

Dentre as dez regiões de planejamento do Estado de Goiás, destaca-se a região Sudeste, com importância econômica principalmente na produção agrícola e na extração de recursos minerais, contando setores bem desenvolvidos, como a metalurgia, mobiliária, alimentícia, com destaque para o elevado Produto Interno Bruto (PIB) per capita, apresentando nas últimas décadas o maior índice de desenvolvimento humano municipal (IDH-M) entre todas as regiões do Estado (INSTITUTO MAURO BORGES, 2019).

Apesar da pujança econômica da região Sudeste de Goiás, que abrange os municípios de Anhangüera, Campo Alegre de Goiás, Catalão, Corumbáiba, Cristianópolis, Cumari, Davinópolis, Gameleira de Goiás, Goiandira, Ipameri, Leopoldo de Bulhões, Nova Aurora,

Orizona, Ouvidor, Palmelo, Pires do Rio, Santa Cruz de Goiás, São Miguel do Passa Quatro, Silvânia, Três Ranchos, Urutaí e Vianópolis, muitos apresentam investimentos estatais e privados reduzidos, com enormes desigualdades em termos socioeconômicos e problemas relacionados à baixa valorização nas áreas de educação, saúde, saneamento básico, distribuição de renda dentre outros, expondo uma parte da população destes municípios à pobreza e a vulnerabilidades sociais (INSTITUTO MAURO BORGES, 2018c).

A região Sudeste de Goiás possui diversos municípios com bom desempenho socioeconômico e enorme potencial na geração de riqueza, mas muitos apresentam uma atuação tímida nas áreas de economia: (Cristianópolis, Palmelo); trabalho: (Cristianópolis, Cumari, Goiandira, Ipameri, Leopoldo de Bulhões, Santa Cruz, São Miguel do Passa Quatro, Vianópolis); educação: (Ananguera, Catalão, Davinópolis, Palmelo, Santa Cruz de Goiás); segurança (Cumari, Três Ranchos, Urutaí); infraestrutura: (Campo Alegre de Goiás, Gameleira de Goiás, Leopoldo de Bulhões, Orizona, Santa Cruz de Goiás); e saúde (Catalão, Pires do Rio, Urutaí) evidenciando desigualdades em termos de desenvolvimento e oferta de serviços públicos à população, necessitando de maior planejamento das políticas públicas por parte de agentes públicos e privados (INSTITUTO MAURO BORGES, 2019).

Diante do cenário atual, em que diversos municípios brasileiros apresentam uma gestão financeira em dificuldade, problemas relacionados à estabilidade fiscal, rigidez financeira e dificuldades em desenvolver suas funções constitucionais, identificou-se a oportunidade de verificar o seguinte problema de pesquisa: **Como se dá a gestão financeira dos municípios da região Sudeste de Goiás?**

A partir do problema exposto, tornou-se relevante a análise da gestão financeira dos municípios da região Sudeste de Goiás, a partir dos valores apresentados nos demonstrativos financeiros com a análise de indicadores e definição de *scores* de eficiência para avaliar como esses municípios controlam os recursos públicos disponíveis a partir da estrutura de receitas e despesas, da posição operacional e da estrutura da dívida.

2. OBJETIVOS

2.1 Objetivo geral

Analisar a gestão financeira dos 22 municípios que compõem a região Sudeste de Goiás, a partir da condição financeira e verificar quais áreas de despesa foram priorizadas por estes municípios.

2.2 Objetivos específicos

Visando atingir o objetivo geral, os seguintes objetivos específicos foram propostos:

a) analisar a condição financeira dos municípios da região Sudeste de Goiás através de indicadores financeiros que avaliam a estrutura de receitas, despesas, a posição operacional e a estrutura da dívida no período de 2010 a 2018.

b) utilizar a metodologia da análise envoltória de dados (DEA – *Data Envelopment Analysis*) para definir os *scores* de eficiência relativa de cada município a partir dos indicadores financeiros obtidos da condição financeira.

c) analisar o nível de eficiência de cada município e sua relação com os indicadores financeiros da estrutura de receita, despesa, posição operacional e estrutura da dívida.

d) comparar o nível de eficiência financeira com a área de ação governamental nas 28 funções de despesas de governo.

3. JUSTIFICATIVA

Há diversos princípios que regem a administração pública e muitos são expressamente listados na Constituição Federal do Brasil (1988), definindo diretrizes de eficiência nos gastos e exigindo do gestor o compromisso na implementação, gerenciamento e controle de políticas públicas que consigam atender toda população, sem exceção, no que diz respeito à cidadania, saúde, habitação, educação, lazer dentre outros, pois além da obrigatoriedade no atendimento à lei, os entes da federação, estados e municípios devem buscar melhorias na gestão dos recursos disponíveis e atender a demandas cada vez mais específicas.

Os municípios têm extrema importância no cenário nacional, pois está mais perto do cidadão e conseguem avaliar melhor sua real necessidade, buscando investir os recursos em áreas que abrangem um maior número de pessoas, e que boa parte das receitas arrecadadas vem do próprio município, já que é um local de grande potencial produtivo, maior deverá ser sua arrecadação, pois a maioria dos tributos incide sobre o potencial de geração de riqueza da região.

Diversos estudos evidenciaram as dificuldades enfrentadas pelos municípios brasileiros, dos quais muitos vêm sofrendo grande pressão financeira e alto grau de dependência de transferências intergovernamentais (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012), com uma gestão crítica em termos de liquidez, nível de investimentos e obtenção de receitas (LEITE FILHO; FIALHO, 2015).

Em relação aos municípios do Estado de Goiás poucos estudos buscaram analisar o nível de eficiência na gestão dos recursos destes municípios, com evidência de ineficiências na utilização dos recursos na área de educação (PENA; ALBUQUERQUE; DAHER, 2012; PENA; ALBUQUERQUE; MARCIO, 2012), e a análise do nível de eficiência dos municípios goianos em relação à promoção do desenvolvimento socioeconômico, apresentando ineficiências relacionadas com investimentos nas áreas de educação, longevidade e renda (BRAGA; ROSA, 2017), mas há a carência de estudos relacionados a análise da gestão financeira em uma única região considerando suas particularidades, seus aspectos socioeconômicos e demográficos.

Diante do exposto, a partir dos dados sobre os recursos arrecadados e os gastos públicos efetuados na região, foi possível utilizar indicadores financeiros e *scores* de eficiência relativa para verificar a condição financeira de cada município, como se dá a gestão

financeira municipal da região Sudeste de Goiás e verificar como são disponibilizados para a sociedade em geral.

4. REFERENCIAL TEÓRICO

4.1 Gestão Pública

A perspectiva contemporânea da gestão pública revela uma busca constante de novos conhecimentos para a solução de problemas práticos, com pressões para melhores serviços e solução imediata de problemas urgentes para o atendimento de demandas sociais cada vez mais específicas e pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, devido principalmente a complexidade do mundo contemporâneo e dificuldades de governos locais de resolverem seus próprios problemas (MOTTA, 2013).

Desta forma, a gestão pública visa promover o desenvolvimento econômico e social sustentável, exigindo mecanismos inovadores para a promoção da pessoa humana de maneira ética, moral e com transparência de suas ações para garantia de direitos, a oferta de serviços e distribuição de recursos, devendo estar bem estruturada para atuar de maneira eficiente, eficaz e com efetividade oferecendo serviços de qualidade à população a partir do fortalecimento da capacidade de formulação e implementação de políticas públicas (MATIAS-PEREIRA, 2007).

A busca por uma administração pública gerencial surgiu na segunda metade da década de 1980 na Grã-Bretanha, espalhando-se posteriormente por diversos países da Europa e dos Estados Unidos, inspirada em estratégias de gestão de empresas privadas, a partir da visão que administração pública e privada são a mesma coisa, dando autonomia aos administradores públicos e com a descentralização de diversos serviços no intuito de tornar a administração pública mais eficiente do ponto de vista fiscal e político com a garantia de direitos sociais e objetivando justiça social, segurança, liberdade, bem-estar econômico, e proteção da natureza (DENHARDT, 2012; PEREIRA, 2010).

A administração burocrática, que vigorava até então, propunha tornar a ação do Estado somente efetiva e se limitava a exercer as funções de polícia e justiça e muito rígida e já não conseguia suprir as crescentes demandas por serviços sociais e reagia de forma lenta e insatisfatória às mudanças econômicas e sociais que estavam surgindo, já que havia pouca preocupação por resultado devido seu caráter racional, resistência à mudança, lentidão e elevado nível de normatização (MATIAS-PEREIRA, 2007; PEREIRA, 2010). As principais diferenças entre a administração pública gerencial e a burocrática podem ser observadas no Quadro1:

Quadro 1 Principais diferenças da Administração Pública Gerencial e Burocrática.

Administração Pública Gerencial	Administração Pública Burocrática
Foco no cidadão	Apego a regras e procedimentos
Foco em resultados	Concentra-se em processos
Utiliza indicadores de desempenho	Alta especialização
Prestação de contas	Noção geral do interesse público
Transparência	Racionalidade
Eficiência, eficácia e efetividade.	Resistência às mudanças
Eleva as relações de trabalho	Baixa preocupação com resultados
Encoraja a ação coletiva	Impessoalidade
Multifuncional	Objetivos formais
Sistemas de gestão	Conhecimento técnico
Separa serviços e controle	Regras formais e padronização

Fonte: Adaptado de Matias-Pereira (2007) e Pereira (2010).

É fato que nos últimos 30 anos a gestão pública vem passando por várias transformações, no mundo e no Brasil, com a exigência de boas práticas de gestão fiscal com a oferta de serviços capazes de atender as demandas da população, cada vez mais específicas, com uma administração pública responsável pela aplicação de recursos de forma planejada, econômica e financeiramente equilibrada, com uma estrutura que equalize a arrecadação de receitas e a realização de despesas, considerando a adoção do critério de eficiência como medida-chave para o sucesso das organizações públicas (DENHARDT, 2012; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

Atualmente e diante de um contexto de fortes mudanças, a nova administração pública procura rever a forma de prestação dos serviços públicos para atender as crescentes demandas da sociedade, usando a descentralização e o incentivo à criatividade, envolvendo uma mudança estratégica de gerenciamento para dar maior autonomia à gestão de recursos humanos, materiais e financeiros com ênfase na qualidade e na produtividade, a fim de buscar compreender a forma como os fenômenos organizacionais são afetados e como influenciam o ambiente externo (MATIAS-PEREIRA, 2007).

4.1.1 Gestão Pública no Contexto Brasileiro

A Reforma Gerencial, lançada em 1995 no Brasil, substituiu a administração burocrática, cheia de práticas clientelistas e patrimonialistas e após a constatação de um serviço público ineficiente, por uma administração pública gerencial, com uma gestão voltada para a qualidade total envolvendo a descentralização dos serviços para estados e municípios, maior autonomia para atividades executivas, serviços sociais, aumento da transparência do serviço público, transferência de bens e serviços para o mercado, consolidação do processo democrático, estabilidade econômica e o desenvolvimento sustentável com justiça social (MATIAS-PEREIRA, 2007; PEREIRA, 1995).

O novo modelo de gestão pública implantado após a reforma gerencial buscou transferir uma parte da prestação de serviços públicos para a iniciativa privada sob o argumento de que esta seria muito mais eficiente e que o Estado deveria possuir tamanho adequado e ser eficiente, buscar o equilíbrio fiscal, promover maior competição política e atender as crescentes necessidades sociais por meio da privatização das empresas públicas, das concessões de serviços, da ampliação e qualificação dos canais de transparência, da formação de parcerias público-privadas, de processos de descentralização flexibilidade e gestão por resultados e foco no cidadão (GOMES, 2009).

Após a Constituição Federal de 1988, com a redemocratização do Estado, a descentralização de grande parte da gestão pública e ao autoritarismo e centralismo político, financeiro e administrativo que existia no Brasil, houve uma abertura de oportunidades para maior participação cidadã e inovações no campo da gestão pública, levando em consideração a realidade e potencialidades locais para a melhoria do desempenho do setor público, com a necessidade de se ter instrumentos gerenciais e democráticos para combate de problemas que o Estado enfrenta no mundo contemporâneo e os governos municipais conseguiram introduzir diversas inovações políticas com maior participação social e ações mais ágeis (ABRUCIO, 2007).

Diversos avanços e inovações foram obtidos pela administração pública brasileira nos últimos anos, com diversos avanços relacionados à modernização, à gestão, ao controle externo, à descentralização, á democratização, com enormes ganhos de economicidade ao Estado brasileiro, com a introdução de diversas novidades, por parte dos governos estaduais e municipais, como maiores participações sociais, ações mais ágeis, expansão de centros de atendimento integrados, grandes transformações em áreas como saúde, educação, recursos

hídricos, diversas políticas na área social e principalmente a introdução da tecnologia da informação com redução de custos e o aumento da transparência na prestação de contas governamentais (ABRUCIO, 2007).

Porém, a administração pública brasileira não consegue atender as demandas e desafios da modernidade, pois possui deficiências, distorções e incapacidade de satisfazer de maneira eficiente e eficaz às necessidades dos cidadãos, já que possui uma forma de funcionamento que prejudica a competitividade do país e falta de coerência no modelo de organização e processos de decisão complexos e demorados ocasionando desconfiança relacionada a transparência e a legalidade e com a falta de motivação e desvalorização da coisa pública (MATIAS-PEREIRA, 2007).

Neste contexto, as administrações municipais, após receberem maior autonomia administrativa, fiscal e política na reforma gerencial da década de 1990, apresentam fragilidades em sua gestão devido à baixa capacidade administrativa local, evidenciadas por dificuldades e limitações de capacidades estatais, necessitando avançar muito para qualificar sua administração fiscal e resolver diversos problemas de natureza econômica, financeira e institucional (GRIN *et al.*, 2018).

4.2 Gestão Financeira na Administração Pública

Nos últimos anos a gestão financeira tem obtido papel de destaque no ambiente das organizações devido a mudanças no ambiente competitivo, econômico e regulamentador, pois é responsável por desenvolver e implementar estratégias que tem por objetivo o crescimento da organização, pública ou privada, e a melhoria de sua posição competitiva. O campo da gestão financeira é muito amplo e dinâmico, pois afeta diretamente a vida de todas as pessoas e organizações (GITMAN, 2010).

Na administração pública, um dos objetivos básicos da gestão financeira é começar por um sistema básico de gestão de recursos, ou seja, assegurar que não se gaste mais do que o planejado e com uma disciplina fiscal agregada, alocar os recursos conforme as prioridades do governo a partir de ferramentas, métodos e arranjos institucionais no intuito de atenuar problemas de desempenho e maximizar a consecução dos objetivos (POLLITT, 2014).

A busca pelo equilíbrio financeiro na administração pública objetiva o balanceamento entre a arrecadação e a realização de despesas, ou seja, a análise da relação entre os recursos disponíveis e a estrutura de gastos e compromissos indicando se existe ou não uma boa

condição financeira, exigindo a aplicação dos recursos de forma planejada e equilibrada desde o princípio do processo administrativo (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

4.3 Eficiência na Gestão Pública

O conceito de eficiência deu-se a partir de estudos em economia, na área de produção, pela relação mais adequada entre recursos empregados e resultados obtidos e tem sido o tema central de muitos trabalhos tradicionais nas ciências administrativas, mas devido as diversas crises econômicas, problemas de ineficiências e dificuldade no controle de despesas públicas houve um elevado interesse de estudos relacionados à eficiência na administração pública (RODRIGUES, 2017).

Na administração pública a busca pela eficiência surgiu objetivando modernização, por meio de técnicas e práticas advindas da iniciativa privada, pela necessidade de se adequar os recursos financeiros, humanos a materiais disponíveis, a partir de boas práticas de gestão e sendo balizador das decisões de políticas públicas, aliando-se a outros fatores, como a gestão por resultados, a flexibilização, a primazia pela qualidade do serviço público e a redução de níveis hierárquicos, se tornando tópico central na administração pública gerencial (OLIVEIRA; PAULA, 2014).

A visão de que a administração pública e a privada são essencialmente a mesma coisa, possibilitou a transferência de teorias gerenciais para o estudo da administração pública, e a ideia da eficiência como conceito principal para o sucesso das organizações públicas. Essa tentativa de levar o conceito de gestão pública eficiente foi devido a transformações culturais ocorridas nos últimos relacionadas as evolução tecnológica, científicas e sociais e valores de negócios pertencentes à sociedade capitalista (DENHARDT, 2012).

A ineficiência estrutural da administração pública burocrática fez com que ocorresse maior autonomia para as atividades executivas e a delimitação mais precisa da área de atuação do Estado, a distinção entre atividades estratégicas e operacionais, a descentralização de serviços sociais para os governos subnacionais, a privatização de empresas estatais, a transferência de bens e serviços para o mercado, a terceirização de atividades para o setor privado redirecionando o foco no cliente-cidadão no intuito de aumentar a eficiência da administração pública (PEREIRA, 1995).

4.3.1 Eficiência da Gestão Pública no Brasil

A partir de 1995 houve no Brasil uma grande reforma administrativa com objetivo de aumentar a qualidade de organização e gestão e tornar o Estado mais eficiente, já que este deve ser dotado de capacidade executiva e seja sadio do ponto de vista fiscal e financeiro, substituindo o modelo burocrático que vigorava até então, por uma administração pública gerencial, com a descentralização de diversas funções públicas, a profissionalização de serviços públicos e a criação de novas práticas criando condições para o fortalecimento e maior autonomia do Estado (PEREIRA, 2005).

A eficiência financeira da administração pública brasileira vem sofrendo grandes impactos nos últimos anos, devido principalmente ao modelo adotado pela norma constitucional e pela rigidez dos gastos por meio da fixação de valores ou parâmetros mínimos obrigatórios em algumas áreas, exigindo do gestor público uma conduta voltada para uma administração responsável, deste o planejamento até a execução dos projetos e atividades a fim de se evitar ineficiências na provisão dos serviços (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

Destaca-se também que nos últimos anos os governos locais vêm sentindo os efeitos negativos de diversas crises financeiras, recessão econômica, carência de recursos financeiros para investimentos, alto índice de corrupção e ausência de planejamento e controle dos gastos públicos afetando negativamente a gestão e o desempenho econômico e social dos municípios e muitos destes governos vem apresentando nos últimos anos uma gestão em dificuldade, falta de transparência na prestação de contas e baixa qualidade na gestão fiscal (LEITE FILHO *et al.*, 2018).

Desta forma, a conduta dos gestores públicos deve estar voltada para uma administração responsável, com a execução de políticas fiscais de forma eficaz, eficiente e efetiva, com o desenvolvimento e implementação de atividades que visem maior desempenho econômico-financeiro na execução dos serviços públicos proporcionando maior orientação na forma como os recursos são alocados e busca de maior equilíbrio financeiro (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

4.4 Contabilidade Pública no Brasil

A contabilidade pública, como uma das divisões da Ciência Contábil, estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações evidenciando a situação das receitas arrecadadas, a execução das despesas, a administração e guarda de bens públicos, atendendo plenamente às normas legais vigentes para o registro, controle e análise de atos e fatos administrativos dispondo de registro estruturado e organizado e em sistemas específicos, como o orçamentário, financeiro e patrimonial para melhor atender os aspectos legais, regulamentares e técnicos (KOHAMA, 2011, 2017).

O gestor público tem condições de tomar suas decisões com base em dados que são disponibilizados de forma padronizada e sistemática, pois há diversos relatórios financeiros, patrimoniais e orçamentários que possibilitam o conhecimento da situação financeira do ente público de forma prévia, concomitante e subsequente, pois o objetivo principal do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucro e gerar retorno financeiro aos investidores (KOHAMA, 2017; STN, 2018).

Vários são as finalidades da análise das demonstrações do setor público, pois visam à busca de detalhes e informações necessárias para fornecer subsídios para melhor interpretação e absorção, podendo-se transformar em instrumentos úteis na análise da confiabilidade dos dados, detecção de erros ou fraudes, comparabilidade, simplificação no entendimento e como meio para tomada de decisões. Além da análise horizontal ou de evolução, vertical ou de estrutura, a análise de balanços permite uma avaliação mais criteriosa das informações por meio da análise de índices ou quocientes, pois relacionam vários itens da estrutura financeira e patrimonial com as peculiaridades que o serviço público está inserido (ANDRADE, 2018; KOHAMA, 2011).

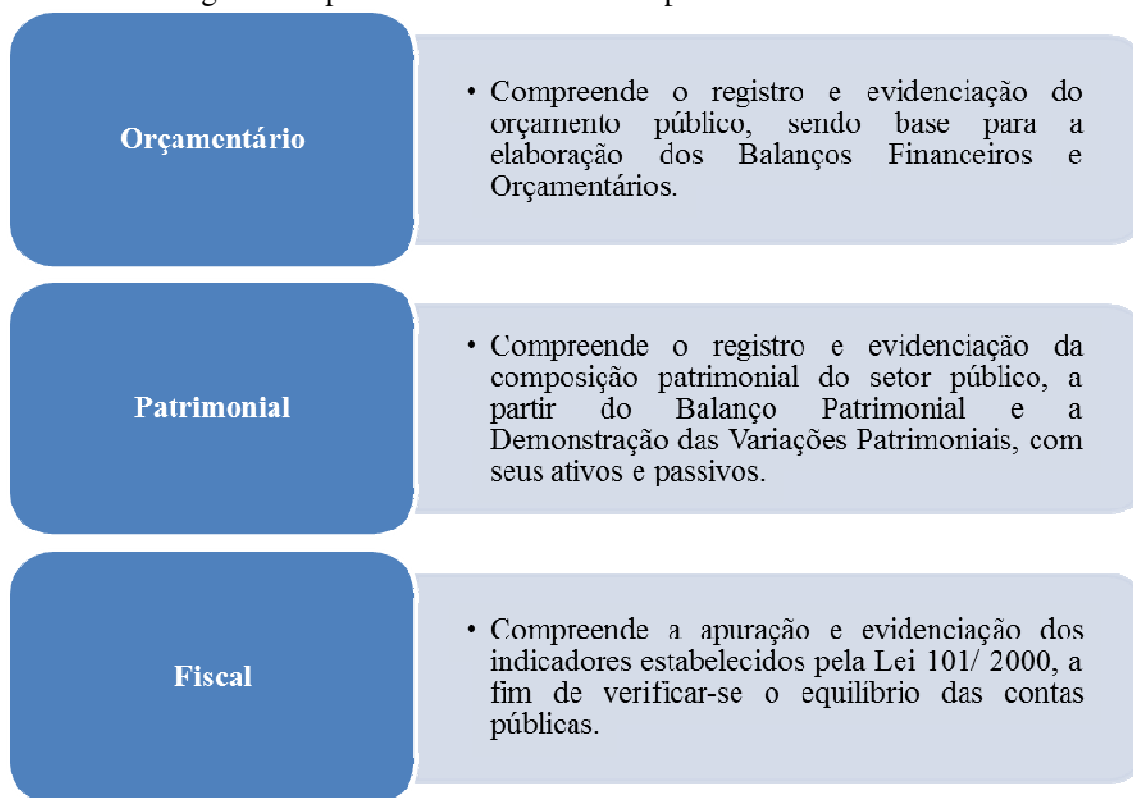
A lei 4320/64, no Capítulo IV e anexos, dedica integralmente à instrução e normatização do resultado geral do exercício financeiro da contabilidade pública a partir do Balanço Financeiro e do Balanço Patrimonial e demais relatórios. O Balanço Financeiro demonstra as receitas e as despesas, em que se distribuem as entradas e saídas de numerário, as operações de tesouraria e da dívida pública e dos saldos de caixa e o Balanço Patrimonial demonstra o ativo e o passivo, ou seja, os bens, direitos, recursos e obrigações do ente público apresentando o superávit ou déficit patrimonial (KOHAMA, 2017; STN, 2018).

A partir do ano de 2014, a portaria STN nº 634/ (2013) implantou diversas inovações na contabilidade aplicada do setor público brasileiro no intuito de padronizar os registros contábeis com vistas à consolidação nacional das contas públicas e convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (CASP), impactando principalmente nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). Anualmente a Secretaria do Tesouro Nacional, responsável pela atualização dos procedimentos contábeis do setor público, divulga o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), atualmente em sua oitava edição, sendo publicados exclusivamente pela internet para uso obrigatório da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e demais entidades (STN, 2018).

De acordo com o MCASP (2018), o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade incluindo programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional, possuindo características que diferem das demais entidades, como a elaboração de demonstrativos relativos às finanças públicas que evidenciem a situação financeira e patrimonial e o desempenho do setor público a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência.

Neste contexto, os demonstrativos financeiros aplicados ao setor público possuem diferentes aspectos para registro e evidenciação das finanças públicas voltadas para ativos, passivos, receitas, despesas e fluxo de caixa, fornecendo informações úteis sobre a entidade para a prestação de contas, responsabilização, tomada de decisão, transparência na gestão fiscal e instrumentalização do controle social (ANDRADE, 2018; STN, 2018), conforme figura 1:

Figura 1 Aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público



Fonte: Elaborado pelo Autor a partir do MCASP (2018).

Os ativos são definidos como recursos que podem ser controlados e com potencial de serviços ou com capacidade de gerar benefícios econômicos, para a prestação de serviços, para conversão em caixa por meio de sua alienação ou de sua valorização, sendo classificados como circulante e não circulante e ativo financeiro ou permanente, ou não financeiro. Os ativos circulantes devem ser classificados quando estiverem disponíveis para realização imediata ou até 12 meses após a data das demonstrações contábeis e os demais devem ser classificados como não circulantes. Já o ativo financeiro e o não financeiro são descritos de acordo com o art. 105 da Lei 4320/64 e são classificados como financeiro, quando os créditos e valores realizáveis forem independentes de autorização orçamentária, e os valores numerários, e o ativo não financeiro ou permanente compreenderão os bens, créditos e valores que dependem de autorização legislativa (STN, 2018).

Já os passivos referem-se a obrigações presentes resultantes de um evento passado e que deverá resultar em saída de recursos para sua liquidação e devem ser reconhecidos quando satisfizer a condição de passivo e puderem ser mensurados de maneira que observem as características qualitativas, caracterizando obrigações com terceiros, sendo classificados

com circulante e não circulante, financeiro e permanente. O passivo circulante corresponde às obrigações exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis e os demais passivos devem ser classificados como não circulantes, o artigo 105 da Lei 4320 (1964) classifica como passivo financeiro as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária e o passivo permanente compreende as dívidas fundadas e outras obrigações que dependam de autorização legislativa (STN, 2018).

A classificação dos ativos e passivos públicos segue com a Lei 4320/64 e posteriormente alterada pela Portaria STN nº 438/2012 e descritas no Quadro 2:

Quadro 2 Classificação dos Ativos e Passivos Públicos.

Ativo Circulante Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias Estoques Ativo Não Circulante Mantido para Venda VPD Pagas Antecipadamente	Passivo Circulante Obrigações a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Obrigações de Repartições a Outros Entes Provisões a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo
Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível	Passivo Não Circulante Obrigações a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo
Ativo Financeiro	Resultado Diferido
Ativo Permanente	
Saldo Patrimonial	Passivo Financeiro
Contas de Compensação	Passivo Permanente
Saldo Patrimonial / Patrimônio Líquido	

Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de Kohama (2017) e STN (2018).

As receitas compreendem os ingressos de recursos financeiros nos cofres públicos e são registradas como receitas orçamentárias quando representam disponibilidades de recursos para o erário, aumentando o saldo financeiro da entidade e extraorçamentárias quando representam apenas entradas compensatórias e de caráter temporário. As receitas públicas viabilizam a execução de políticas públicas em programas e ações a fim de atender as necessidades e demandas da sociedade (STN, 2018) e são classificadas conforme quadro 3:

Quadro 3 Classificação da Receita Pública.

Grupo	Categoria Econômica	Origem
Receita Orçamentária	Receitas Correntes e/ou Intraorçamentária	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria.
		Contribuições
		Patrimonial
		Agropecuária
		Industrial
		Serviços
		Transferências Correntes
Receita Extraorçamentária	Receitas de Capital e/ou Intraorçamentária	Outras Receitas Correntes
		Operações de Crédito
		Alienação de Bens
		Amortização de Empréstimos
		Transferências de Capital
		Outras Receitas de Capital

Fonte: Adaptado de Kohama (2017) e STN (2018).

As despesas são o conjunto de dispêndios realizados pela entidade pública para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade e é tipificada como orçamentária ou extraorçamentária sendo a primeira dependente de autorização legislativa e a outra se refere ao dispêndio que não consta na lei orçamentária (STN, 2018) e são classificadas conforme o Quadro 4:

Quadro 4 Classificações da Despesa Pública.

Grupo	Categoria Econômica	Natureza	Modalidades de Aplicação	Elementos
Despesa Orçamentária	Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais	Transferências	Vencimentos e Vantagens Fixas
		Juros e Encargos da Dívida		Juros
				Diárias
		Outras Despesas Correntes		Material de Consumo
Despesa Extraorçamentária	Despesas de Capital	Investimentos	Aplicações Diretas	Serviços de Terceiros
				Subvenções
				Obras e Instalações
		Equipamentos e Material Permanente	À Definir	
		Inversões Financeiras		Auxílios
		Amortização da Dívida		Amortizações
				Outros

Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de Kohama (2017) e STN (2018).

Sob o enfoque funcional, as despesas públicas tem por finalidade delimitar a despesa em áreas que competem ao setor público atuar, buscando refletir as políticas, diretrizes e objetivos no planejamento das ações dos administradores públicos. A classificação funcional busca identificar os objetivos de intervenção governamental no desenvolvimento social e econômico da sociedade (ANDRADE, 2018; KOHAMA, 2017).

A classificação funcional permite entender o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas do setor público, de acordo com o Anexo V da lei 4320/64, pode ser dividida em 28 áreas de atuação governamental conforme quadro 5:

Quadro 5 Classificação Funcional das Despesas Públicas.

1 - Legislativa	10 - Saúde	19 - Ciência e Tecnologia
2 - Judiciária	11 - Trabalho	20 - Agricultura
3 - Essencial à Justiça	12 - Educação	21 - Organização Agrária
4 - Administração	13 - Cultura	22 - Indústria
5 - Defesa Nacional	14 - Direitos da Cidadania	23 - Comércio e Serviços
6 - Segurança Pública	15 - Urbanismo	24 - Comunicações
7 - Relações Exteriores	16 - Habitação	25 - Energia
8 - Assistência Social	17 - Saneamento	26 - Transporte
9 - Previdência Social	18 - Gestão Ambiental	27 - Desporto e Lazer
		28 - Encargos Especiais

Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de Kohama (2017) e Andrade (2018).

As despesas por função foram definidas pela necessidade de classificação que disponibilize informações amplas sobre programas de planejamento, orçamento e uniformização da terminologia entre os diversos entes públicos brasileiros com a finalidade de refletir as políticas, diretrizes e objetivos para o planejamento de ações dos administradores públicos (ANDRADE, 2018; KOHAMA, 2017).

4.4.1 Indicadores Financeiros Municipais

A utilização de indicadores financeiros permite uma análise mais criteriosa, pois relacionam itens ou grupo de itens entre si, permitindo inferências sobre tendências e comparação entre resultados, permitindo a evidenciação de questões relativas ao nível de endividamento, liquidez, capacidade de pagamento, condição financeira e a realização de receitas e execução de despesas, porém na contabilidade pública não há uma relação de quais

indicadores são mais utilizados ou interpretados, devido a falta de padrões e difusão do conhecimento devendo haver cautela na busca e interpretação dos resultados (ANDRADE, 2018).

Os principais indicadores financeiros utilizados neste estudo buscam avaliar a estrutura de receitas e despesas, a posição operacional e a estrutura da dívida, a partir dos valores referentes a receita total, receita própria total, receita corrente, receita corrente líquida, despesa corrente, despesa com pessoal, despesa com investimentos, despesa total, ativo total, passivo total, ativo circulante, passivo circulante e o serviço da dívida, permitindo uma análise da condição financeira de forma rápida, efetiva e criteriosa, possibilitando relacionar itens, ou grupo de itens, para inferências sobre tendências e checagem de resultados (ANDRADE, 2018; BROWN, 1993).

Os dez indicadores financeiros utilizados visam analisar a condição financeira de uma municipalidade, a partir de quatro fatores financeiros básicos relacionados à estrutura de receitas, estrutura de despesas, posição operacional e a estrutura da dívida, conforme proposto por Brown (1993), e Honadle e Lloyd-Jones (1998). A utilização destes indicadores proporciona uma análise rápida e eficaz para a avaliação da condição financeira municipal, sem o uso de técnicas analíticas dispendiosas, demoradas ou tão complexas dificultando ou impossibilitando um estudo mais profundo (BROWN, 1993).

4.4.2 Indicadores da Estrutura de Receitas

Os indicadores da estrutura de receitas buscam demonstrar a habilidade do município em obter recurso adicional, relacionando o nível de arrecadação per capita e o total arrecadado por fontes próprias (BROWN, 1993; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

O indicador de Receita per Capita relaciona a receita total do município pelo total da população, ou seja, a receita per capita municipal, indicando a habilidade do município na aquisição de recursos adicionais, pois quanto maior esta relação, melhor será a condição financeira (BROWN, 1993; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

<u>Receita Total</u> População	Receita per Capita
-----------------------------------	--------------------

O indicador da Receita Controlada Diretamente pelo Município relaciona o total de fontes de recursos do próprio município, ou seja, o total que é controlado diretamente pelo ente público. Este indicador apresenta o grau de independência municipal e quanto maior este índice, melhor será a saúde financeira do município (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Receita Total}}$	Receita Controlada Diretamente pelo Município
---	---

4.4.3 Indicador da Estrutura de Despesas

O indicador da despesa utilizada para promover investimentos demonstra a parcela dos recursos que são utilizadas para fazer investimentos no município (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; HONADLE; LLOYD-JONES, 1998)

Porém, as despesas com investimentos contribuem com o planejamento e a execução de obras, aquisição de imóveis, instalações, equipamentos e material permanente, e se utilizado de forma excessiva pode comprometer a saúde financeira municipal, já que trata-se de uma despesa (ANDRADE, 2018; KOHAMA, 2017).

$\frac{\text{Despesa com Investimento}}{\text{Receita Total}}$	Parcela Utilizada para Promover Investimentos
--	---

4.4.4 Indicadores da Posição Operacional

Os indicadores da posição operacional evidenciam a equalização das contas de receitas e despesas e a posição de equilíbrio orçamentário indica se o valor arrecadado é suficiente para a cobertura das despesas incorridas, apresentando o desempenho financeiro municipal e se há equidade na proporção de recursos e despesas (BROWN, 1993; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

$\frac{\text{Receita Total}}{\text{Despesa Total}}$	Posição de Equilíbrio Orçamentário
---	------------------------------------

O indicador de *Superávit/Déficit* Corrente relaciona a receita recebida no exercício com o total de dispêndios, ou seja, o desempenho financeiro municipal, indicando a proporção dos recursos disponíveis em relação aos gastos efetuados e se estes recursos são suficientes para cobrir as despesas, demonstrando se a estrutura municipal é deficitária ou não (KOHAMA, 2011).

<u>Receita Corrente</u> Despesa Corrente	<i>Superávit / Déficit</i> Corrente
---	-------------------------------------

O indicador do nível de oneração dos recursos com pessoal evidencia o percentual aplicado das receitas em os gastos com pessoal, ou seja, apresenta o total de recursos que está comprometido com a folha de pagamento do município. Há um limite de gasto com pessoal definido na legislação vigente no Brasil, não podendo ser superior a 60% da receita corrente líquida, já que muitos governos municipais, por muitos anos, serem o principal empregador de diversas cidades no país, com enorme impacto na oportunidade de realização de investimentos em áreas sociais (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012)

<u>Despesa com Pessoal</u> Receita Corrente Líquida	Nível de Oneração dos Recursos com Pessoal
--	--

4.4.5 Indicadores da Estrutura da Dívida

Os indicadores da estrutura da dívida demonstram o nível de endividamento e as obrigações de curto e longo prazo do município. A dívida pública no Brasil possui limites de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101 (2000), que tem o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e a transparência da gestão fiscal. Porém muitos municípios possuem má gestão, falta de responsabilidade e compromisso social com elevados índices de corrupção e endividamento, comprometendo a eficácia orçamentária e acarretando uma situação financeira desfavorável (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; LEITE FILHO; FIALHO, 2015; STN, 2018).

O indicador de Capacidade de Pagamento de Curto Prazo demonstra o quanto de créditos, valores realizáveis e valores numerários existem em relação aos compromissos e obrigações exigíveis no curto prazo, ou seja, demonstra a capacidade de pagamento imediato,

sendo um dos indicadores mais importantes da situação financeira (KOHAMA, 2011; MARION, 2012).

$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	Capacidade de Pagamento de Curto Prazo
---	--

O indicador da representatividade dos encargos em relação à receita permite avaliar se os compromissos assumidos estão no limite máximo e se haverá necessidade de bloqueio para novos empréstimos, demonstrando o impacto do ingresso de operações de crédito sobre o montante da receita corrente líquida (ANDRADE, 2018).

$\frac{\text{Passivo Total}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$	Representatividade dos Encargos em Relação à Receita
--	--

O indicador da influência do fluxo de disponibilidades avalia o comprometimento da eficácia orçamentária, dependendo de sua magnitude se acarreta em uma situação financeira desfavorável, pois se as obrigações de curto prazo forem elevadas haverá maior dispêndio de recursos (ANDRADE, 2018; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Ativo Total}}$	Influência do Fluxo de Disponibilidades
--	---

O indicador do nível de endividamento geral mede a proporção dos bens, direitos e recursos utilizada para financiar as obrigações e compromissos, pois quanto maior este indicador, maior será o grau de endividamento demonstrando o resultado patrimonial (GITMAN, 2010; KOHAMA, 2011).

$\frac{\text{Passivo Total}}{\text{Ativo Total}}$	Nível de Endividamento Geral
---	------------------------------

A análise de indicadores na contabilidade pública é de suma importância para a obtenção de detalhes que ajudem o julgamento da execução financeira e patrimonial do ente público, sendo uma das formas mais criteriosas de análise, pois devido sua facilidade de

obtenção e análise alguns cuidados devem ser tomados para se chegar ao resultado esperado, já que se devem observar qual o ponto de interesse, quais questões devem ser respondidas, o período de análise e qual o indicador será utilizado para adequação das contas em períodos distintos. Os indicadores selecionados visam analisar a situação financeira para a obtenção de algumas evidências da condição financeira de uma municipalidade, pois devido ao ambiente difícil, uma acentuada elevação dos gastos públicos, seguido de uma queda na arrecadação fez com que diversos municípios apresentassem uma gestão financeira com dificuldade crítica e elevados níveis de ineficiência (ANDRADE, 2018; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; KOHAMA, 2017; LEITE FILHO *et al.*, 2018; WORLD BANK, 2017).

4.5 Análise da Gestão Financeira Municipal

De acordo com Brown (1993) e Honadle e Lloyd-Jones (1998), a condição financeira de uma municipalidade pode ser mensurada por quatro fatores financeiros básicos: receitas, despesas, posição operacional e estrutura da dívida, possibilitando uma análise de forma simples, rápida e sem o uso de técnicas analíticas complexas, demoradas e dispendiosas, pois devido ao ambiente difícil que muitos municípios operam, os gestores públicos devem avaliar a gestão financeira de forma contínua e rápida com a utilização de técnicas que possibilitem fazer julgamentos precisos sobre a situação financeira de determinada localidade, conforme ilustrado na figura 2.

Figura 2 Estrutura para Avaliação da Condição Financeira Municipal.



Fonte: Adaptado de Diniz, Macedo e Corrar (2012); Brown (1993); Honadle; Lloyd-Jones (1998).

Uma avaliação completa da condição financeira pode ser muito complexa e levar tempo para ser realizada, porém pela análise desses quatro fatores financeiros básicos é possível obter uma avaliação rápida e efetiva da condição financeira possibilitando uma eficaz comunicação dos resultados da administração pública para a sociedade e suporte para decisões objetivas (BROWN, 1993).

A análise da gestão dos municípios, ou governos locais, sempre foi tema de grande interesse. Nos últimos anos diversas pesquisas concentraram-se na avaliação do nível de eficiência destes governos a partir de múltiplos pontos de vista, com estudos na área de economia, administração pública, estudos urbanos e ciência política, aplicação de diversos tipos de metodologias e abordagens, apresentando dificuldades relacionadas a condições geográficas, diferentes estruturas micro e macroeconômicas, indisponibilidade de informação dentre outros (PERPINA; WITTE, 2018a)

Perpina e Witte (2018b) publicaram uma revisão sistemática sobre pesquisas que analisaram a eficiência de diversos municípios em nível global, e indicaram a falta de pesquisas que considere o efeito da gestão dos recursos e nível de eficiência em períodos diferentes e em longo prazo, sugerindo que há muito que se pesquisar neste segmento, sendo necessária a utilização de técnicas mais avançadas para medir a eficiência destas localidades.

O quadro 6 descreve as principais variáveis utilizadas, as metodologias e os principais determinantes do nível de eficiência dos municípios encontrados na revisão sistemática:

Quadro 6 Principais Estudos sobre Eficiência na Gestão de Municípios em Nível Global.

Abordagem	Método	Variáveis	Determinantes
• Não Paramétrica	• Análise Envoltória de Dados (DEA) • Técnica Envoltória com Livre Disposição (FDH)	• Despesas • Receitas • População • Serviços Administrativos • Infraestrutura • Serviços Públicos E Sociais • Lazer • Saúde • Educação • Proteção Ambiental • Segurança Pública • Transporte Público • Desenvolvimento • Índice De Qualidade	• Demográficos e Sociais • Econômicos • Políticos • Financeiros • Geográficos • Institucionais e de Gestão
• Paramétrica	• Análise de Fronteiras Estocásticas (SFA) • Regressão		

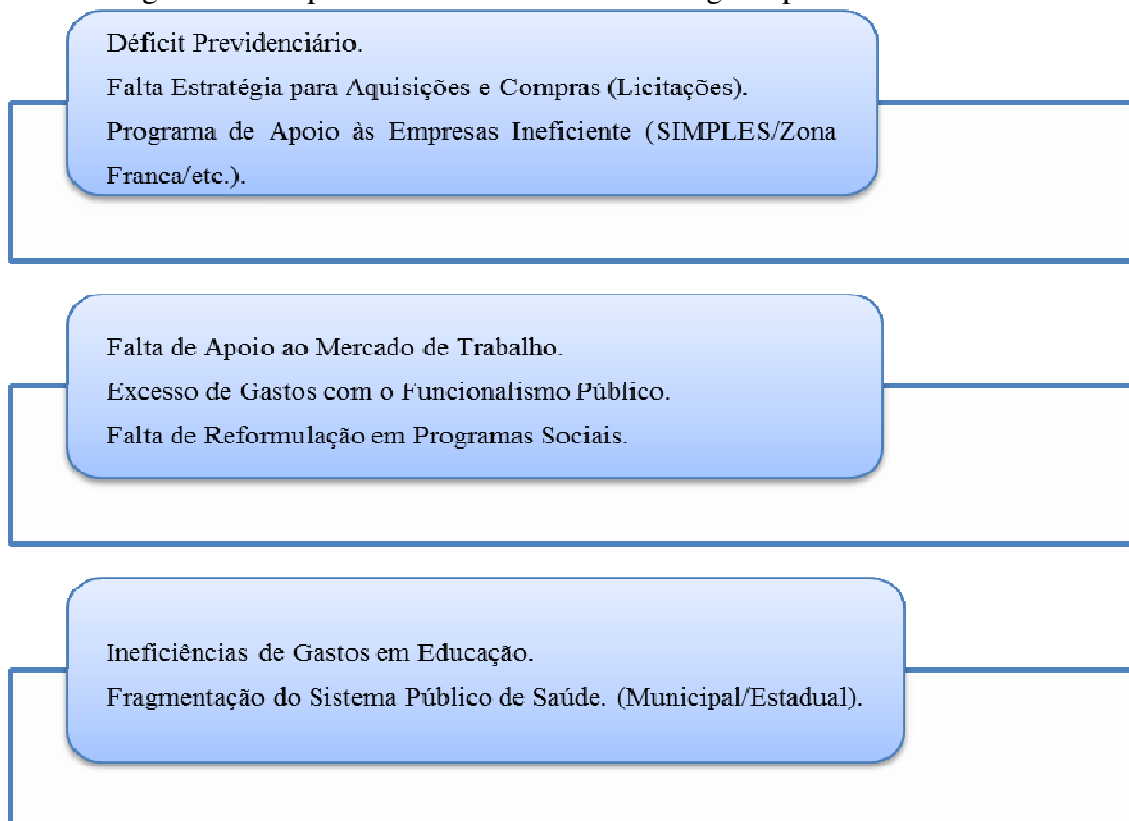
Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de Perpina, Witte (2018).

No Brasil, a discussão sobre o uso dos recursos públicos disponíveis de forma eficiente por parte dos municípios, tem ganhado destaque no que diz respeito a boas práticas de gestão fiscal, gestão financeira e redução de custos, devido a uma exigência legal e a cobrança por parte da sociedade, pois devido às crises financeiras, que nas últimas décadas vem passando diversas cidades brasileiras, um diagnóstico completo permite a análise da saúde financeira de uma localidade e a exigência de melhores serviços que possam atender às demandas da população, já que a eficiência financeira da administração pública brasileira tem sofrido grandes impactos, devidos principalmente à rigidez imposta pela norma vigente e o caráter assistencialista e protetor de interesses específicos fixados pela norma constitucional vigente (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

Vários estudos buscaram avaliar as finanças públicas municipais no Brasil, evidenciando o endividamento (GERIGK; CLEMENTE; RIBEIRO, 2014; SANTOS *et al.*, 2018), a gestão fiscal (LEITE FILHO *et al.*, 2018; LEITE FILHO; FIALHO, 2015), a alocação de despesas (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2019; PENA; ALBUQUERQUE; DAHER, 2012; PENA; ALBUQUERQUE; MARCIO, 2012) e o nível de eficiência municipal (BORGES *et al.*, 2014; BRAGA; ROSA, 2017; CARVALHO; MASCARENHAS, 2018; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

Nas últimas décadas houve um constante aumento dos gastos públicos seguido de uma queda na arrecadação, devido principalmente a uma aguda recessão econômica e pelo crescimento dos gastos tributários, impactando diretamente no investimento público que foi quase anulado nos últimos anos. O Brasil gasta mais do que pode e gasta mal, apresentando sérios problemas de ineficiências, prejudicando principalmente os mais pobres e vulneráveis, com impactos negativos no nível de emprego e na prestação de serviços públicos e vem enfrentando uma crise de sustentabilidade fiscal causada pelo aumento crescente de despesas públicas e políticas equivocadas de desoneração fiscal ao grande capital (DRUCK; FILGUEIRAS; MOREIRA, 2018; WORLD BANK, 2017). A Figura 3 demonstra as principais causas de ineficiências no gasto público nos últimos anos:

Figura 3 Principais causas de ineficiências no gasto público nos últimos anos.



Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de World Bank (2017).

Devido a este cenário, a maioria dos municípios brasileiros sofre enorme pressão financeira pelo alto grau de dependência de transferências intergovernamentais, custos elevados e altos níveis de endividamento, com tímida estabilidade financeira e fiscal, pois o ambiente difícil que estes municípios se encontram acaba afetando a capacidade de obtenção de estabilidade fiscal e obtenção de um crescimento sustentável, e há a necessidade de utilização de ferramentas que possibilitem a avaliação da condição financeira e permitam a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos públicos disponíveis (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

A autonomia política, administrativa e financeira obtida pelos municípios brasileiros após a Constituição Federal (1988), apoiada na suposição de que esta traria maior eficiência, não foi suficiente para melhorar o desempenho financeiro e fiscal de muitos municípios, pois ainda possuem diversas fragilidades e lacunas em suas capacidades estatais e existe um longo caminho a percorrer para qualificar a gestão financeira e fiscal e melhorar seu desempenho e suas capacidades técnica, institucional, administrativa e política (GRIN *et al.*, 2018).

Porém, devido o ambiente atual que se encontram os municípios, a maioria apresenta ineficiências significativas em despesas com saúde, pelo baixo desempenho na prestação dos serviços primários, secundários e terciários. Na educação, apesar dos avanços significativos em acesso, conclusão e aprendizagem, a qualidade do ensino e o gasto por aluno é baixo e a maioria das escolas públicas é ineficiente no uso dos recursos levando a problemas no desempenho do sistema educacional brasileiro (DRUCK; FILGUEIRAS; MOREIRA, 2018; WORLD BANK, 2017).

Cabe ressaltar que os problemas relacionados a redução da arrecadação nos últimos anos, devido á recessão econômica e como alternativa ao aumento dos gastos para restaurar o equilíbrio fiscal, também seria necessário aumentar da tributação de grupos de alta renda, por meio de impostos sobre a renda, patrimônio e o ganho de capital e redução da dependência dos tributos indiretos que sobrecarregam os mais pobres e identificação de soluções para os altos custos da gestão pública, além das medidas para minimização das ineficiências e mudanças na estrutura tributária brasileira (DRUCK; FILGUEIRAS; MOREIRA, 2018; WORLD BANK, 2017).

4.6 Análise Envoltória de Dados (DEA – Data Envelopment Analysis)

A análise envoltória dos dados (DEA – *Data Envelopment Analysis*) foi desenvolvida para determinar a eficiência entre unidades produtivas, sendo possível a análise de múltiplos recursos e que tenham como resultado mais de um produto, ou seja, a eficiência é determinada pelo quociente entre a soma ponderada dos produtos (OUTPUTS) pela soma ponderada dos recursos (INPUTS), conforme figura 4 (MELLO *et al.*, 2005).

Figura 4 Quociente para Determinação do Nível de Eficiência

EFICIÊNCIA	$\frac{\text{SOMA PONDERADA DOS OUTPUTS}}{\text{SOMA PONDERADA DOS INPUTS}}$
------------	--

Fonte: Elaborado pelo Autor

Diversas são as características do método de análise envoltória de dados (DEA), já que difere dos métodos baseados na avaliação puramente econômica, apresentando índices de eficiência a partir de dados reais, sendo uma alternativa e um complemento aos métodos de

análise de tendência central e de custo benefício, pois considera os valores atípicos como possíveis *benchmarks* a serem estudados, é um método de apoio à decisão de natureza multicritério e uma ferramenta matemática para a medida de eficiência de unidades produtivas (LINS; MEZA, 2000; MELLO *et al.*, 2005).

A modelagem em DEA consiste primeiramente na escolha das unidades tomadoras de decisão, ou seja, DMU's (*decision making units*), utilizadas para representar qualquer negócio, processo, operações ou entidades sob avaliação, pois considera como critério de seleção unidades que possuem os mesmos objetivos e estão trabalhando nas mesmas condições de mercado, executam tarefas semelhantes e tem autonomia na tomada de decisões (LINS; MEZA, 2000; MELLO *et al.*, 2005). Após a escolha das unidades, a segunda parte consiste na seleção das variáveis que entrarão no modelo, os recursos (*inputs*) e os produtos (*outputs*), que são relevantes para estabelecer a eficiência relativa de cada DMU selecionada. Na terceira etapa consiste na aplicação dos modelos DEA (LINS; MEZA, 2000).

Para a modelagem indica-se um número mínimo de DMU's a serem analisadas, com pelo menos o dobro da quantidade de variáveis a ser utilizado, o ideal é que o modelo seja o mais compacto possível, para maximizar o poder discriminatório da DEA, pois um grande número de variáveis pode reduzir a capacidade do modelo em discriminar as DMU's eficientes das ineficientes (LINS; MEZA, 2000).

Existem diversos modelos em DEA, e os principais foram os desenvolvidos por Charnes *et al.* (1978), que trabalham com retornos constantes de escala (CCR), ou seja, qualquer variação nos recursos produzirá a mesma variação nos produtos, e por Banker *et al.* (1984) que considera retornos crescentes e decrescentes de escala (BCC), ou seja, não considera a proporcionalidade da variação entre recurso e produto (MELLO *et al.*, 2005).

4.6.1 Modelos e Seleção de Variáveis em DEA

A formulação matemática dos modelos BCC apresenta-se de duas maneiras, com orientação a recursos (BCC-I) e com orientação a produto (BCC-O), pois existem duas maneiras de uma unidade não eficiente se tornar eficiente, reduzindo os recursos e mantendo os produtos constantes (orientação a recursos (*inputs*)) e a outra é aumentando a quantidade de produtos com a mesma quantidade de recursos utilizados (orientação a produtos (*outputs*)) (MELLO *et al.*, 2005) conforme descritos no quadro 7:

Quadro 7 Formulação Matemática para os Modelos de Análise Envoltória de Dados.

Modelo BCC (dual) – Retornos Variáveis de Escala (Multiplicadores)	
Orientado a recurso (input)	Orientado a produto (output)
$\text{Max } Eff_0 = \sum_{j=1}^s u_j y_{j0} + u_*$ Sujeito a: $\sum_{i=1}^r v_i x_{i0} = 1$ $- \sum_{i=1}^r v_i x_{ik} + \sum_{j=1}^s u_j y_{jk} + u_* \leq 0, \forall k$ $v_i, u_j \geq 0, u_* \in \Re$	$\text{Min } Eff_0 = \sum_{i=1}^r v_i x_{i0} + v_*$ Sujeito a: $\sum_{j=1}^s u_j y_{j0} = 1$ $- \sum_{i=1}^r v_i x_{ik} + \sum_{j=1}^s u_j y_{jk} - v_* \leq 0 \forall k$ $v_i, u_j \geq 0, u_* \in \Re$
Sendo: v_i e u_j = pesos de inputs e outputs x_{ik} = são os inputs e y_{jk} = outputs da DMU k u_* e v_* = fatores de escala BCC	
Modelo BCC (primal) – Retornos Variáveis de Escala (Envelope)	
Orientado a recurso (input)	Orientado a produto (output)
$\text{Min } h_0$ Sujeito a: $h_0 x_{i0} - \sum_{k=1}^n x_{ik} \lambda_k \geq 0, \forall i$ $- y_{j0} + \sum_{k=1}^n y_{jk} \lambda_k \geq 0, \forall j$	$\text{Max } h_0$ Sujeito a: $x_{i0} - \sum_{k=1}^n x_{ik} \lambda_k \geq 0, \forall i$ $- h_0 y_{j0} + \sum_{k=1}^n y_{jk} \lambda_k \geq 0, \forall j$

$\sum_{k=1}^n \lambda_k = 1$ $\lambda_k \geq 0, \forall k$	$\sum_{k=1}^n \lambda_k = 1$ $\lambda_k \geq 0, \forall k$
Sendo: h_0 = medidas de eficiência/ineficiência x_{ik} = são os inputs e y_{jk} = outputs da DMU k λ_k = pesos/variáveis de decisão	

Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de Mello *et al.*, (2005).

Pela DEA é possível trabalhar tanto do lado da receita (outputs) quanto do lado da despesa (inputs) definindo as suas relações com a utilização da programação linear para estimar a fronteira de eficiência relativa de cada unidade produtiva, neste caso os municípios que compõe a região Sudeste do Estado de Goiás, pois um dos principais critérios usados na avaliação do desempenho público está relacionado à economicidade, produtividade, eficiência econômica e administrativa, eficácia e equidade (SECCHI, 2013).

A modelagem em DEA também permite subsidiar estratégias para maximização das unidades avaliadas, possibilitando a correção das ineficientes através da determinação de metas (alvos) e permitindo a tomada de decisões gerenciais, sendo uma ferramenta multicritério de apoio à decisão. As metas (alvos) possibilita verificar o que a unidade sob análise, considerada ineficiente, necessita fazer para se tornar eficiente, em relação as demais unidades avaliadas (MELLO *et al.*, 2005).

4.7 A região Sudeste do Estado de Goiás

O Estado de Goiás, localizado na região Centro-Oeste do Brasil, é o sétimo estado do país em extensão territorial, com 246 municípios, apresentando nos últimos anos consideráveis avanços nas áreas de educação, em serviços de atenção primária à saúde, em saneamento básico, na geração de empregos formais, na redução da pobreza e melhora na segurança pública. Porém uma pequena parcela da população possui nível de educação

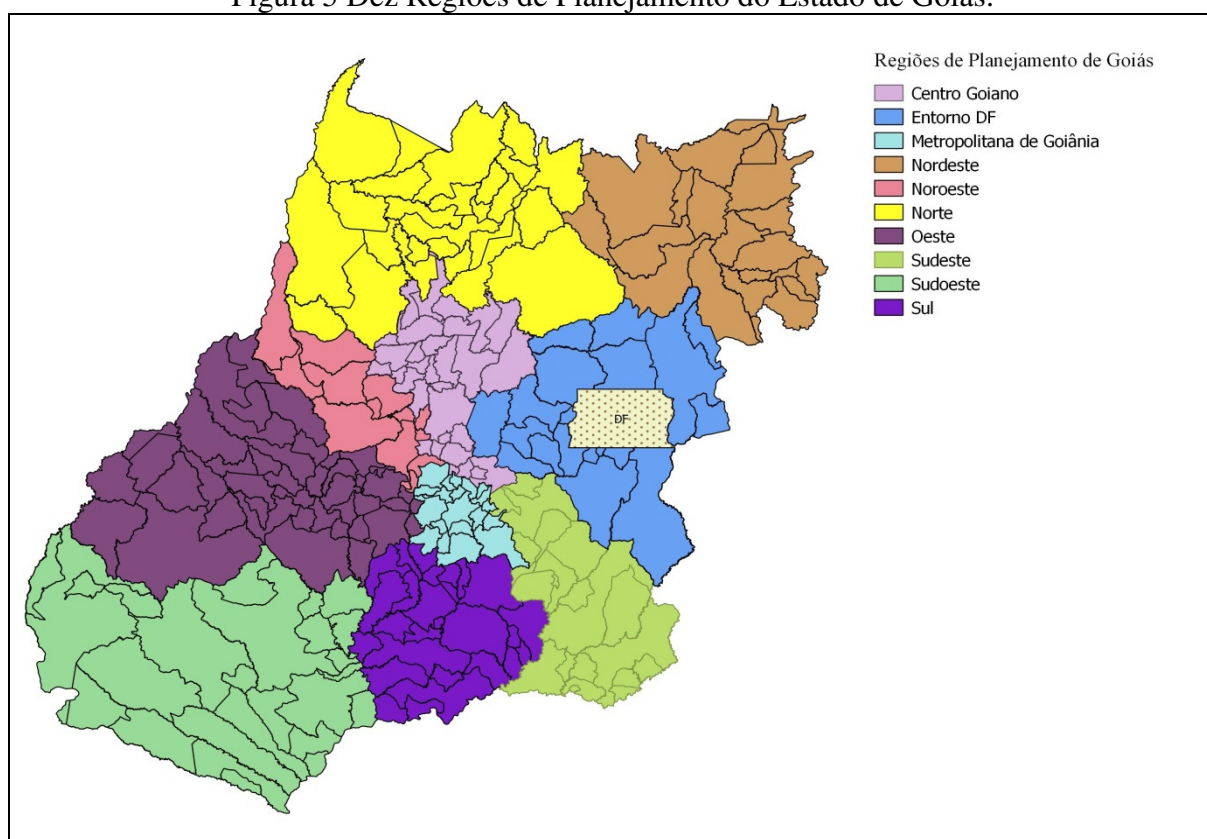
superior, apresenta um serviço de esgotamento sanitário precário, possui problemas relacionados a capacitação de mão de obra, principalmente dos jovens, índices de crimes violentos elevados e não conseguindo resolver todos os problemas relacionados a famílias pobres e extremamente pobres (INSTITUTO MAURO BORGES, 2018c).

Muitos municípios goianos são centros de atração populacional e industrial, com elevado PIB per capita e grande potencial de geração de riqueza, porém diversas cidades tem visto sua população decrescer ao longo dos anos, em virtude da migração para outras regiões onde há maior oferta de emprego e educação, evidenciando desigualdades entre si em relação a fatores econômicos, socioculturais, físicos e financeiros (CARVALHO *et al.*, 2018).

Na economia o Estado de Goiás obteve mudanças estruturais em suas atividades produtivas, com o alto crescimento do setor industrial, por conta da localização privilegiada do Brasil, pela integração da agroindústria com a agropecuária moderna, impulsionando a exploração de algumas matérias-primas. Na agricultura o estado está entre os maiores produtores de grãos do país, devido ao processo de modernização agrícola adotado a partir da década de 1980. O setor de serviços é o maior gerador de renda e emprego do estado, com destaque para o comércio. O PIB (Produto Interno Bruto) cresceu significativamente nos últimos anos, contribuindo para a nona colocação entre as maiores economias do país (INSTITUTO MAURO BORGES, 2018c).

Diante disso, o Estado de Goiás definiu 10 regiões de planejamento em função de homogeneidade em termos de condições socioeconômicas, espaciais, como eixo rodoviário para o deslocamento à capital do estado e como estratégia de planejamento governamental com vistas a minimizar os desequilíbrios regionais e promover igualdade de condições entre os municípios (INSTITUTO MAURO BORGES, 2017), conforme Figura 5:

Figura 5 Dez Regiões de Planejamento do Estado de Goiás.



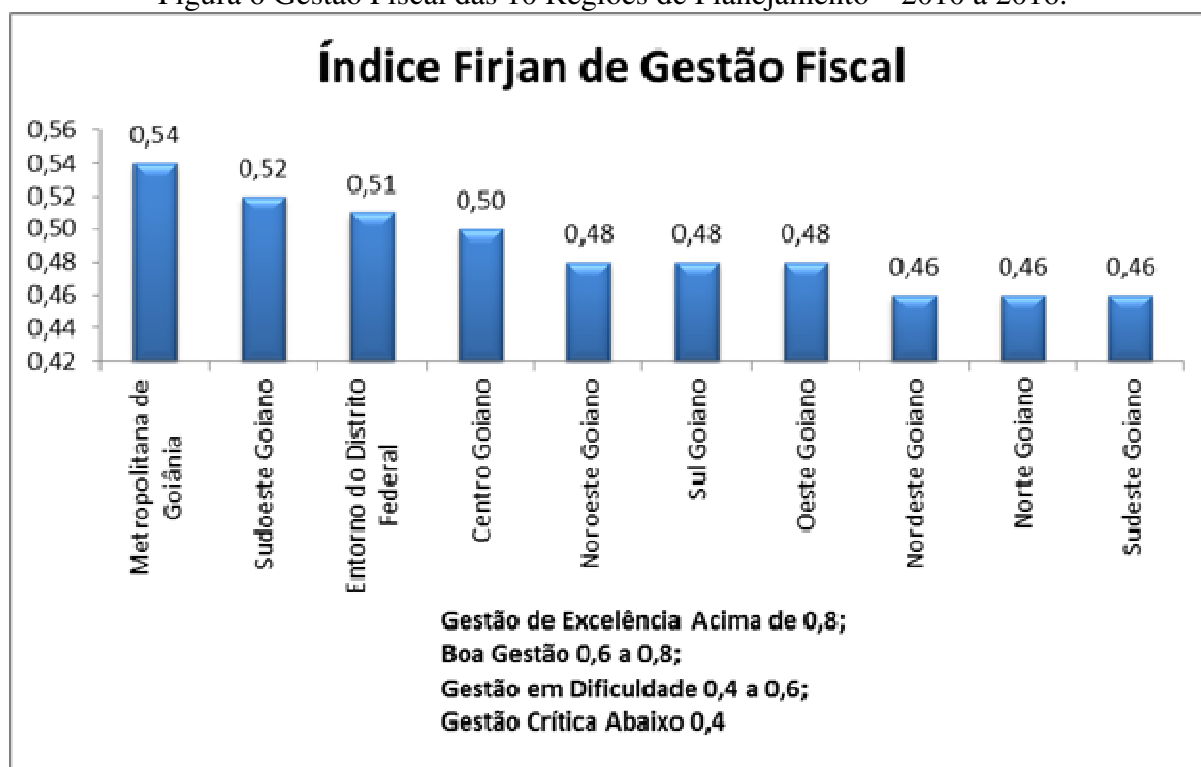
Fonte: Elaborado pelo Autor

Anualmente a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro publica o Índice Firjan de Gestão Fiscal – IFGF, que faz uma radiografia completa da situação fiscal dos municípios brasileiros a partir de dados publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com os valores relacionados à receita própria, gastos com pessoal, investimentos, liquidez e custo da dívida, que buscam avaliar a capacidade de arrecadação, o grau de rigidez do orçamento, a suficiência de caixa, a capacidade de fazer investimentos e o custo da dívida municipal de longo prazo. O conceito do índice IFGF varia de uma Gestão de Excelência (superior a 0,8), Boa Gestão (0,6 a 0,8), Gestão em Dificuldade (0,4 a 0,6) a uma Gestão Crítica (abaixo de 0,4) e tem o objetivo de servir como uma ferramenta de gestão para os municípios brasileiros, para aperfeiçoamento das decisões quanto à correta alocação dos recursos públicos (FIRJAN, 2017).

Neste contexto, o Estado de Goiás, com suas 10 regiões de planejamento, apresentou nos últimos anos uma média do IFGF de 0,49, ou seja, todos os 246 municípios do Estado apresenta uma gestão fiscal em dificuldade. A figura 6 apresenta a média do índice de gestão fiscal dos últimos 11 anos para as 10 regiões de planejamento de Goiás, percebe-se que as

regiões que apresentam melhores situações fiscais são a região metropolitana de Goiânia, o sudoeste goiano, o entorno do Distrito Federal (DF) e o centro goiano, e as regiões com maiores dificuldades são o nordeste goiano, o norte e o sudeste goiano (FIRJAN, 2017).

Figura 6 Gestão Fiscal das 10 Regiões de Planejamento – 2010 a 2016.



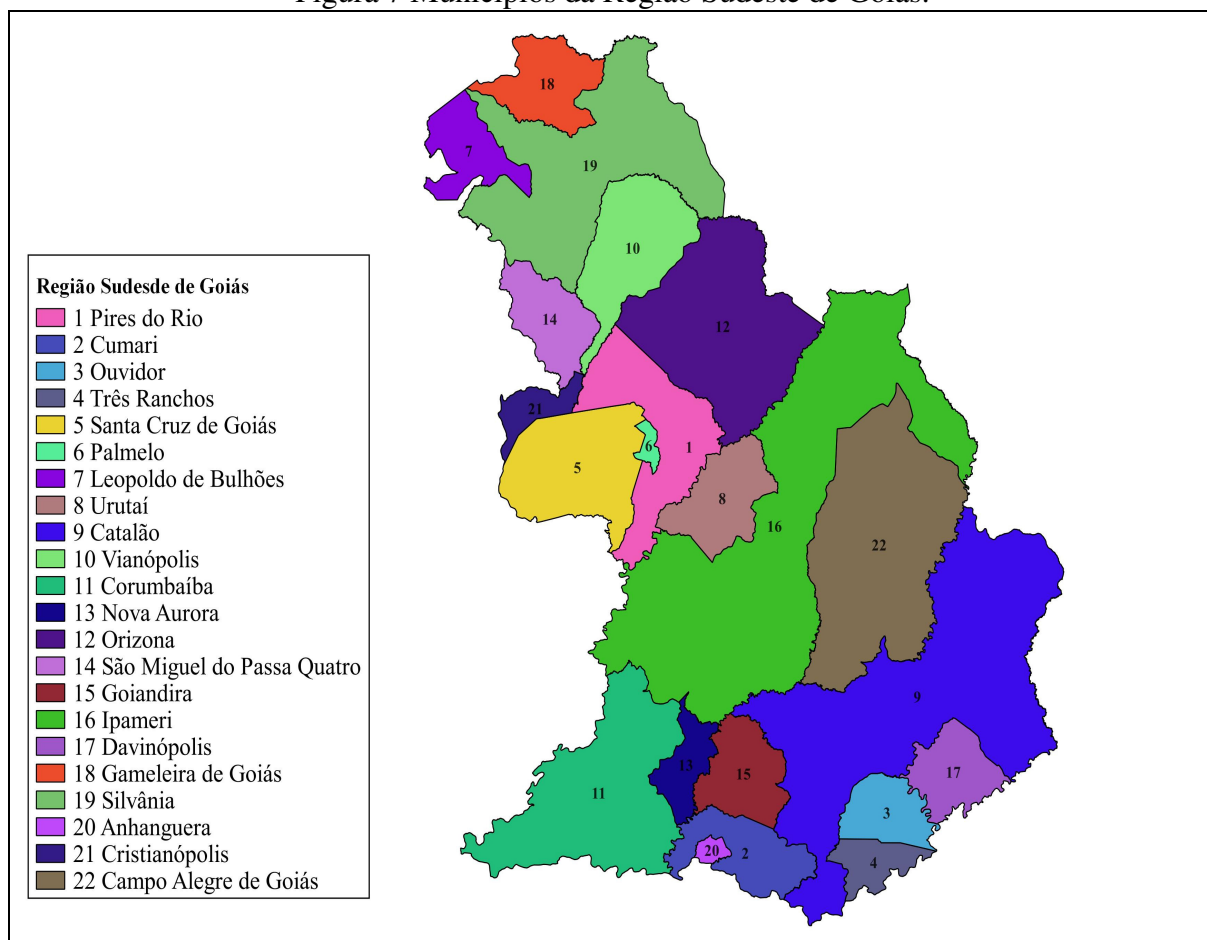
Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de Firjan (2017).

Muitos municípios goianos apresentaram, nos últimos anos, uma grave crise fiscal, com falta de recursos para pagar funcionários e fornecedores e prejudicando alguns serviços públicos essenciais, pois a cada ano arrecadam proporcionalmente menos do que gastam. Vários municípios estão descumprindo as principais legislações sobre finanças públicas, com resultados cada vez mais estreitos em termos percentuais do PIB. A falta de planejamento orçamentário tem gerado diversos problemas aos municípios goianos, pois a falta de controle sobre as receitas, a gestão deficiente das despesas e a postergação de dívidas têm prejudicado e sustentabilidade fiscal destes municípios (BRAGA; ROSA, 2017; FIRJAN, 2017).

Neste contexto, encontra-se a região Sudeste de Goiás com seus 22 municípios, conforme figura 7, apresentando nas últimas décadas importância econômica principalmente na produção agrícola e na extração de recursos minerais e contando com setores bem desenvolvidos, como a metalurgia, mobiliária, alimentícia, com destaque para o elevado PIB

per capita e o maior índice de desenvolvimento humano municipal (IDH-M) entre todas as regiões do Estado (INSTITUTO MAURO BORGES, 2017).

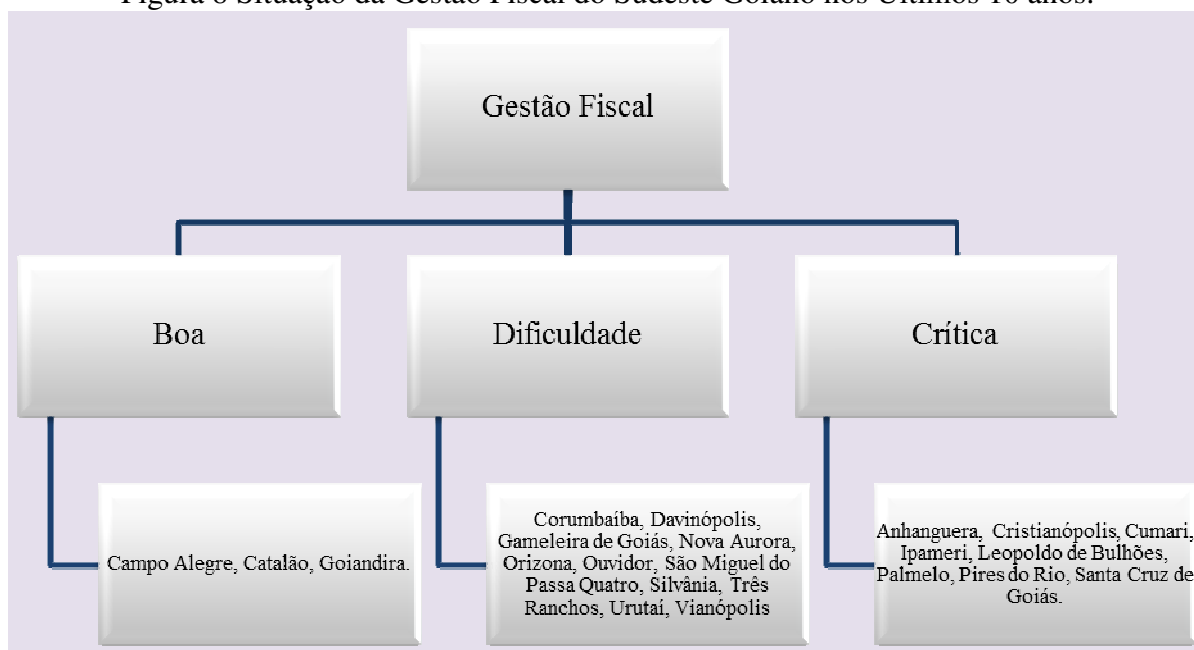
Figura 7 Municípios da Região Sudeste de Goiás.



Fonte: Elaborado pelo Autor

Porém, a região Sudeste de Goiás vem sofrendo com os efeitos da crise financeira dos municípios brasileiros, pois dentre os 22 municípios, apenas as cidades de Campo Alegre de Goiás, Catalão e Goiandira apresentaram nos últimos anos uma gestão fiscal boa, porém as cidades de Anhangüera, Cristianópolis, Cumari, Ipameri, Leopoldo de Bulhões, Palmelo, Pires do Rio e Santa Cruz de Goiás apresentaram nos últimos anos uma gestão fiscal crítica, e os demais municípios apresentaram uma gestão fiscal em dificuldade (FIRJAN, 2017), conforme figura 8:

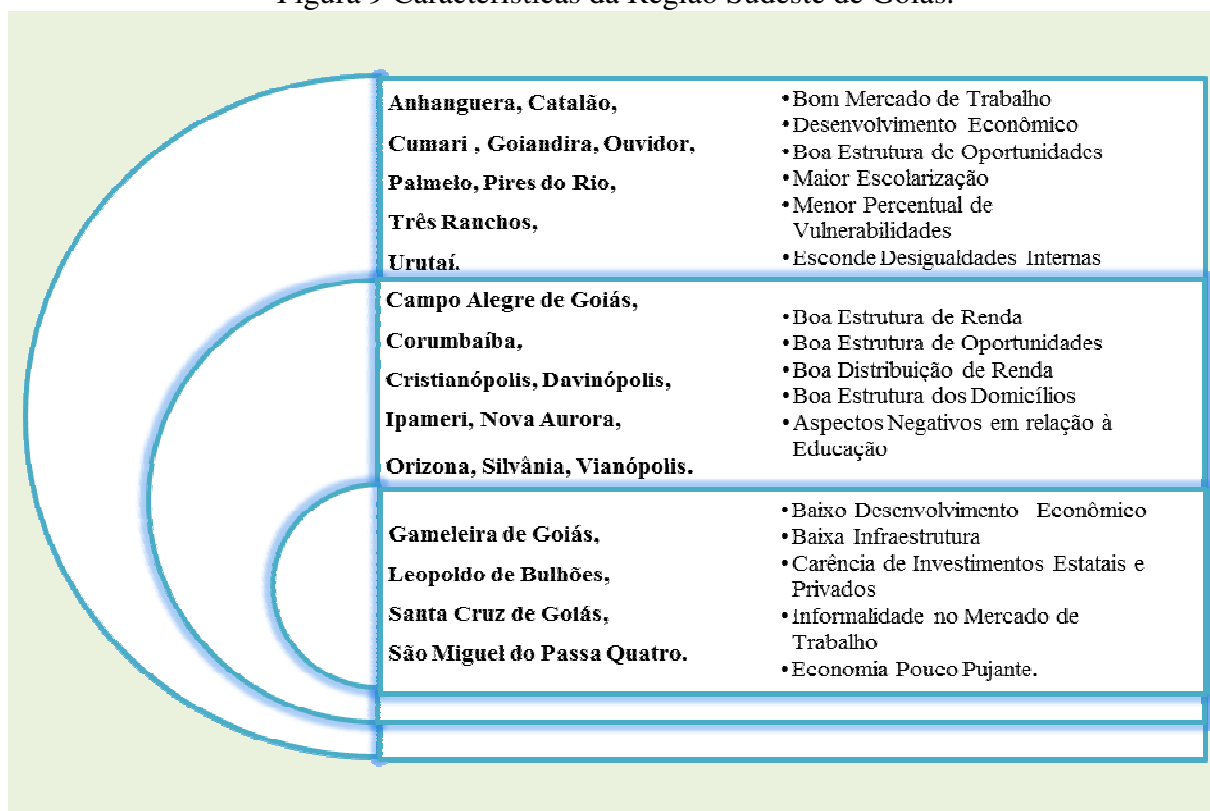
Figura 8 Situação da Gestão Fiscal do Sudeste Goiano nos Últimos 10 anos.



Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de Firjan (2017).

Apesar de apresentar uma gestão fiscal em dificuldade, a região Sudeste de Goiás, possui diversas características e potencialidades, apresentando bons resultados econômicos e bons desempenhos em áreas sociais como educação, infraestrutura, distribuição de oportunidades, assistência social, bom mercado de trabalho, dentre outras. No entanto, muitos municípios ainda expõe boa parte da população à pobreza e a vulnerabilidades sociais devido a elevada concentração de renda e desigualdades de nível de desenvolvimento, elevada informalidade no mercado de trabalho, falta de investimentos estatais e privados (INSTITUTO MAURO BORGES, 2018a) conforme descrito na figura 9:

Figura 9 Características da Região Sudeste de Goiás.



Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de IMB (2018).

Diante do exposto, percebem-se os enormes desafios que a administração pública dos municípios do Estado de Goiás possui, pois em virtude de crises financeiras, problemas estruturais, financeiros e maiores demandas por serviços públicos eficientes e de qualidade faz-se necessário uma gestão pública eficaz e capaz de resolver problemas cada vez mais específicos e uma gestão financeira bem planejada poderá ajudar na consecução destes objetivos.

5. METODOLOGIA

Define-se uma pesquisa como um conjunto de atividades racionais e sistemáticas proporcionando respostas aos problemas existentes, com a utilização cuidadosa de métodos e procedimentos científicos, objetivando o conhecimento e contribuições práticas decorrentes deste conhecimento, podendo ser passível de aplicação e auxílio às decisões do cientista (MARCONI; LAKATOS, 2003; GIL, 2007).

Portanto, este estudo objetivou a análise da gestão financeira dos municípios do sudeste goiano, com a utilização de procedimentos descritivos e quantitativos no intuito de analisar como se dá a gestão financeira dos recursos disponíveis.

5.1 Aspectos Metodológicos e Delimitação da Pesquisa

O presente estudo é caracterizado como descritivo, de natureza quantitativa e documental, com a aplicação de análise de indicadores financeiros e pela utilização da técnica de “análise envoltória de dados” (DEA – *Data Envelopment Analysis*) para buscar o nível de eficiência financeira dos 22 municípios que compõe a região Sudeste do Estado de Goiás.

A pesquisa descritiva permite delinear as características de determinada população ou fenômeno utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados, possibilitando a descoberta da existência de associação entre as variáveis e a natureza dessa relação (GIL, 2007). O método quantitativo busca analisar dados numéricos para a mensuração de fenômenos através de aplicação de testes (COLLIS; HUSSEY, 2005). A pesquisa documental utiliza-se de materiais que não tiveram nenhuma análise preliminar, constituindo uma fonte rica e estável de dados, podendo ser ordenados de acordo com os objetivos da pesquisa, sendo uma fonte de dados exata e com ampla cobertura (GIL, 2007, p. 46; YIN, 2010, p. 129).

A população foi composta pelos 22 municípios da região Sudeste de Goiás, constituindo-se uma amostragem não probabilística intencional já que não fez uso de uma forma aleatória de seleção dos municípios analisados (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 224).

A partir das informações financeiras dos 22 municípios da região Sudeste de Goiás, dos anos de 2010 a 2018, obteve-se os indicadores da estrutura de receitas, despesas, a posição operacional e a estrutura da dívida para análise da gestão financeira e o nível de eficiência da condição financeira municipal.

Porém, na montagem dos dados foi desconsiderada a condição financeira dos municípios de Davinópolis e Leopoldo de Bulhões para o ano de 2012, haja vista que estes municípios não divulgaram as informações no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), no portal do cidadão do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (TCM-GO) e nos respectivos portais da transparência de cada município, não sendo possível calcular os indicadores financeiros para estes respectivos municípios e períodos.

Desta forma a composição da população final para análise da condição financeira municipal foi elaborada a partir dos 22 municípios para um período de 9 anos, perfazendo um total de 196 observações ($22 \times 9 = 198 - 2 = 196$), já considerando os dois municípios que não apresentaram informações no ano de 2012.

5.2 Padronização dos Demonstrativos Financeiros para Obtenção dos Indicadores

Para a extração dos indicadores das demonstrações contábeis dos municípios procedeu-se uma preparação das informações, no intuito de evidenciar de forma conveniente e objetiva a situação financeira e econômica no balanço financeiro, patrimonial e demonstrativo das despesas por função, pois o tratamento mais rigoroso de ajustes e de reclassificação de contas é imprescindível para uma análise mais realista, demonstrando a estrutura de receitas, despesas, posição operacional e estrutura da dívida (MARION, 2012).

A utilização da análise de indicadores possibilita também uma forma mais criteriosa de análise, pois são extraídos de fórmulas preestabelecidas que relacionam itens entre si, permitindo inferências sobre tendências e checagem de resultados, porém vale destacar que na contabilidade pública não se pode definir quais indicadores são os mais utilizados ou melhores interpretados, devido principalmente a falta de difusão do conhecimento, padrões e utilização de indicadores (ANDRADE, 2018).

Na composição dos indicadores referentes ao Balanço Financeiro foram utilizadas as receitas efetivamente realizadas e as despesas pagas e no Balanço Patrimonial utilizaram-se as contas que demonstrassem os bens, direitos e recursos para composição do ativo circulante e total e as obrigações para a composição do passivo circulante e total, pois de acordo com Marion (2012) esses dois demonstrativos financeiros dão maior ênfase e evidenciam de forma objetiva a situação financeira se forem preparados de forma conveniente para a análise.

Vale destacar que na obtenção dos indicadores financeiros optou-se pela utilização dos dados dos demonstrativos financeiros sem nenhuma atualização monetária, já que, após o ano de 1994, houve a revogação dos regimes de correção monetária das demonstrações financeiras e a economia brasileira apresentou sinais de estabilização inflacionária, desta forma os valores financeiros para a composição dos indicadores não passaram por nenhuma atualização a valor presente (MARION; RIBEIRO, 2014).

Os demonstrativos financeiros foram coletados nos respectivos sistemas mencionados entre os meses de Julho e Agosto do ano de 2019, haja vista que poderá haver posteriores correções dos municípios que não foram consideradas neste estudo.

A figura 10 resume os 10 indicadores utilizados para a análise da condição financeira dos municípios da Região Sudeste de Goiás.

Figura 10 Resumo dos 10 Indicadores Utilizados.



Fonte: Elaborado pelo Autor

5.3 Procedimento de Coleta e Análise dos Dados

Utilizou-se dados secundários, a partir dos demonstrativos financeiros dos municípios da região Sudeste de Goiás no período de 2010 a 2018, para analisar a gestão financeira dos municípios através de indicadores que avaliam a condição financeira a partir da estrutura de receitas, estrutura de despesas, a posição operacional e a estrutura da dívida. Estes indicadores sugerem que a condição financeira de uma municipalidade pode ser medida a partir dessas

quatro estruturas, fornecendo uma maneira simples, fácil e de forma regular para a avaliação da condição financeira de uma municipalidade (BROWN, 1993; HONADLE; LLOYD-JONES, 1998).

O Quadro 8 descreve os indicadores utilizados para avaliar a condição financeira, apresentando a estrutura de análise e o quociente utilizado, pois a obtenção destes indicadores é de relativa simplicidade, ou seja, é obtido pela relação entre dois dados (ANDRADE, 2018).

Quadro 8 Indicadores Utilizados a Partir dos Demonstrativos Financeiros.

Estrutura	Quociente	Descrição do Indicador
Receita	Receita Total / População	Receita per Capita
Receita	Receita Própria / Receita Total	Receita Controlada Diretamente pelo Município
Despesa	Despesa com Investimento / Receita Total	Parcela Utilizada para Promover Investimentos
Operacional	Receita Total / Despesa Total	Posição de Equilíbrio Orçamentário
Operacional	Receita Corrente / Despesa Corrente	<i>Superávit / Déficit</i> Corrente
Operacional	Despesa com Pessoal / Receita Corrente Líquida	Nível de Oneração dos Recursos com Pessoal
Dívida	Ativo Circulante / Passivo Circulante	Capacidade de Pagamento de Curto Prazo
Dívida	Passivo Total / Receita Corrente Líquida	Representatividade dos Encargos em Relação à Receita
Dívida	Passivo Circulante / Ativo Total	Influência do Fluxo de Disponibilidades
Dívida	Passivo Total / Ativo Total	Nível de Endividamento Geral

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Os demonstrativos financeiros utilizados para a determinação dos indicadores da condição financeira dos municípios foram os constantes na Lei 4320/64 e seus anexos, composto pelo Balanço Patrimonial (Anexo XIV), Balanço Financeiro (Anexo XIII) e as Despesas por Funções (Anexo VII), disponíveis no SICONFI e no TCM-GO, já que algumas informações municipais não estão disponíveis em um único local, conforme descrito no Quadro 9, destaca-se que os municípios de Davinópolis e Leopoldo de Bulhões não divulgaram as devidas informações para o ano de 2012, não sendo possível a análise neste período.

Quadro 9 Descrição dos Demonstrativos Financeiros Utilizados.

Indicador	Lei 4.320/64 (Anexos)
<u>Receita Total</u> População	Anexo XIII - Balanço Financeiro
<u>Receita Própria Total</u> Receita Total	Anexo XIII - Balanço Financeiro
<u>Receita Corrente</u> Despesa Corrente	Anexos XIII - Balanço Financeiro
<u>Receita Total</u> Despesa Total	Anexos XIII - Balanço Financeiro
<u>Ativo Circulante</u> Passivo Circulante	Anexo XIV - Balanço Patrimonial
<u>Despesa com Pessoal</u> Receita Corrente Líquida	Anexos XIII - Balanço Financeiro
<u>Despesas com Investimentos</u> Receita Total	Anexos XIII - Balanço Financeiro
<u>Passivo Total</u> Receita Corrente Líquida	Anexos XIII / XIV - Balanço Patrimonial /Financeiro
<u>Passivo Circulante</u> Ativo Total	Anexo XIV - Balanço Patrimonial
<u>Passivo Total</u> Ativo Total	Anexo XIV - Balanço Patrimonial

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Com a utilização dos indicadores financeiros foi possível delinear toda a estrutura de receitas, despesas, a posição operacional e a estrutura da dívida dos municípios da região Sudeste de Goiás e, a partir de estatística descritiva, com medidas de tendência central, de dispersão e de forma para caracterizar a amostra (MARÔCO, 2011).

A partir indicadores financeiros descritos no quadro 10, optou-se pela utilização do modelo DEA, com retornos variáveis de escala e orientação a *output* (BCC-O), para o calculado o nível de eficiência relativa de cada município, da seguinte forma: aqueles utilizados para maximização foram utilizados como produtos (*output*) e os utilizados para minimização foram utilizados como recursos (*input*), ou seja, os indicadores relacionados à receitas/ativos foram os *outputs* e os demais relacionados a despesas, dívida e passivo foram os *inputs*, conforme proposto por Diniz, Macedo e Corrar, (2012), pois o modelo DEA permite a obtenção de índices e eficiência relativa a partir de dados reais, sem a conversão dos *inputs* e *outputs* em unidades monetárias, sendo uma alternativa e um complemento a outros

métodos de análise puramente estatística, já que otimiza cada observação com o objetivo de determinar a eficiência (LARA, 2014; LINS; MEZA, 2000).

Vale destacar que o indicador de despesas com investimentos, apesar de poder ser utilizado como produto, ou seja, quanto maior o investimento maior poderá ser o retorno, foi utilizado como recursos, para minimização, por se tratar de um item de despesa.

Quadro 10 Indicadores para Cálculo da Eficiência dos Municípios.

Avaliação	Índice	Orientação - DEA	Sigla
Receitas	Receita Per Capita	Output	RT/POP
	Receita Controlada Diretamente pelo Município	Output	RP/RT
Despesas	Parcela Utilizada para Promover Investimentos	Input	INV/RT
Operacional	<i>Superávit/Déficit</i> Corrente	Output	RC/DC
	Nível de Oneração dos Recursos com Pessoal	Input	PE/RCL
	Posição do Equilíbrio Orçamentário	Output	RT/DT
Dívidas	Capacidade de Pagamento de Curto Prazo	Output	AC/PC
	Representatividade dos Encargos em Relação à Receita	Input	PT/RCL
	Influência do Fluxo de Disponibilidades	Input	PC/AT
	Nível de Endividamento Geral	Input	PT/AT

Fonte: Adaptado de Diniz; Macedo e Corrar (2012); Brown (1993) e Kohama (2011).

As despesas por função de governo analisadas estão descritas no Quadro 11. Utilizou-se a participação percentual de cada despesa por função no total gasto anualmente no período de 2010 a 2018, obtidas no anexo VII da Lei 4320/64 da Demonstração da Despesa pelas Categorias Econômicas Segundo as Funções.

Quadro 11 Despesas por Função de Governo.

1 - Legislativa	10 - Saúde	19 - Ciência e Tecnologia
2 - Judiciária	11 - Trabalho	20 - Agricultura
3 - Essencial à Justiça	12 - Educação	21 - Organização Agrária
4 - Administração	13 - Cultura	22 - Indústria
5 - Defesa Nacional	14 - Direitos da Cidadania	23 - Comércio e Serviços
6 - Segurança Pública	15 - Urbanismo	24 - Comunicações
7 - Relações Exteriores	16 - Habitação	25 - Energia
8 - Assistência Social	17 - Saneamento	26 - Transporte
9 - Previdência Social	18 - Gestão Ambiental	27 - Desporto e Lazer
		28 - Encargos Especiais

Fonte: Elaborado pelo Autor e Adaptado de MCASP (2018).

A partir dos *scores* do nível de eficiência, calculados no modelo DEA, buscou-se verificar se existe diferença no percentual gasto com cada uma das 28 funções de despesa do governo e os municípios que apresentaram com uma condição financeira eficiente dos municípios com a condição financeira ineficiente.

O valor considerado para análise foi a partir da condição financeira dos 22 municípios da região Sudeste de Goiás no período de 2010 a 2018, totalizando uma amostra de 196 itens de condição financeira municipal no período. Deste total procedeu-se a separação de dois grupos, ou seja, entre os municípios que apresentaram nível de eficiência de 100% (eficientes) dos municípios que apresentaram nível de eficiência abaixo de 100% (ineficientes) para a comparação.

Desta forma foi possível verificar a área de priorização de gastos dos municípios que apresentaram uma condição financeira favorável dos que apresentaram uma condição financeira desfavorável, ou seja, buscou-se avaliar a priorização dos dispêndios nas áreas de atuação entre estes dois grupos.

Para a comparação entre a condição financeira municipal e as 28 despesas por função de governo, entre os municípios considerados eficientes dos ineficientes e verificar se existe diferença estatisticamente significativa entre os dois grupos, utilizou-se o teste não paramétrico de U de Mann-Whitney, pois este teste permite comparar diferenças estatisticamente diferentes entre duas amostras independentes, sendo uma alternativa ao teste *t-Student*, ou seja, quando a amostra é de pequena dimensão, muito diferentes ou não apresentando uma distribuição normal ($p\text{-value} < 0,05$), sendo estes pressupostos presentes na amostra em estudo (FIELD, 2009; MARÔCO, 2011).

5.4 Softwares adotados para processamento do modelo

Através da metodologia da análise envoltória de dados (DEA – *Data Envelopment Analysis*) serão definidos os *scores* de eficiência relativa de cada município a partir dos indicadores financeiros obtidos da condição financeira.

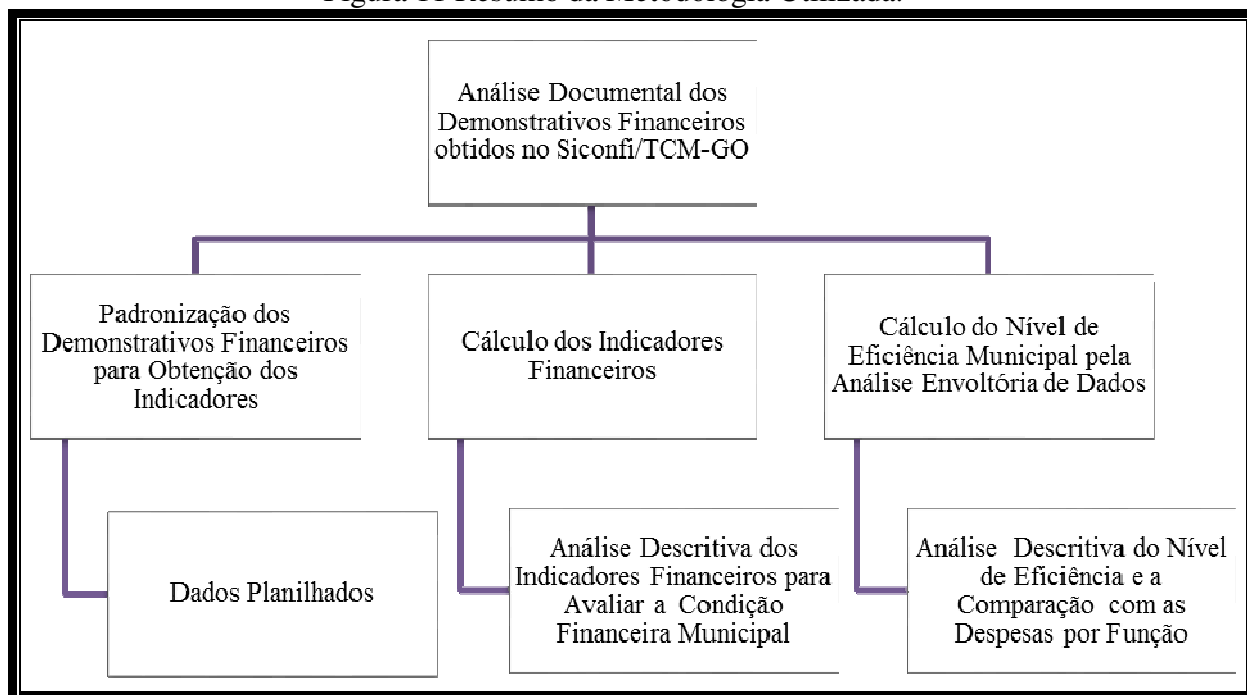
O *software* que foi utilizado para realização dos cálculos do modelo proposto para obtenção dos *scores* de eficiência das unidades de análise foi o DEA-NESP v1.0.1.22, desenvolvido pelo Núcleo de Pesquisas em Eficiência, Sustentabilidade e Produtividade da Universidade Federal de Minas Gerais – NESP-UFMG (2018).

Este *software* apresenta facilidade de uso e inserção dos dados com a possibilidade de cálculo, tanto orientado a recurso quanto a produto, nos modelos clássicos com retornos constantes de escala (CCR) e retornos variáveis de escala (BCC).

Para a estatística descritiva dos indicadores dos demonstrativos financeiros dos municípios foi utilizado o software *IBM-SPSS Statistics®* na versão 24 e para tabulação dos dados foi utilizado o software *Microsoft-Excel®* versão 2010.

A Figura 11 apresenta de forma resumida a metodologia utilizada para a consecução dos objetivos da pesquisa:

Figura 11 Resumo da Metodologia Utilizada.



Fonte: Elaborado pelo Autor

6. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção apresenta a análise da condição financeira dos municípios da Região Sudeste de Goiás a partir da estrutura de receitas, despesas, posição operacional e estrutura da dívida no período de 2010 a 2018.

6.1. Análise da Condição Financeira Municipal

A análise da gestão financeira municipal, a partir de indicadores que avaliam a condição financeira de uma municipalidade, permite uma análise relativamente simples e fácil, já que possibilita um diagnóstico integrado e/ou combinado e a elaboração de um relato global do desempenho financeiro, podendo fornecer informações úteis para uma gestão financeira que conjugue custos e qualidade e a disponibilização de serviços públicos capazes de atender as crescentes demandas da população, pois devido às crises financeiras que vem passando diversas cidades brasileiras nos últimos anos, uma análise completa sobre a saúde financeira é de extrema importância (BROWN, 1993; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

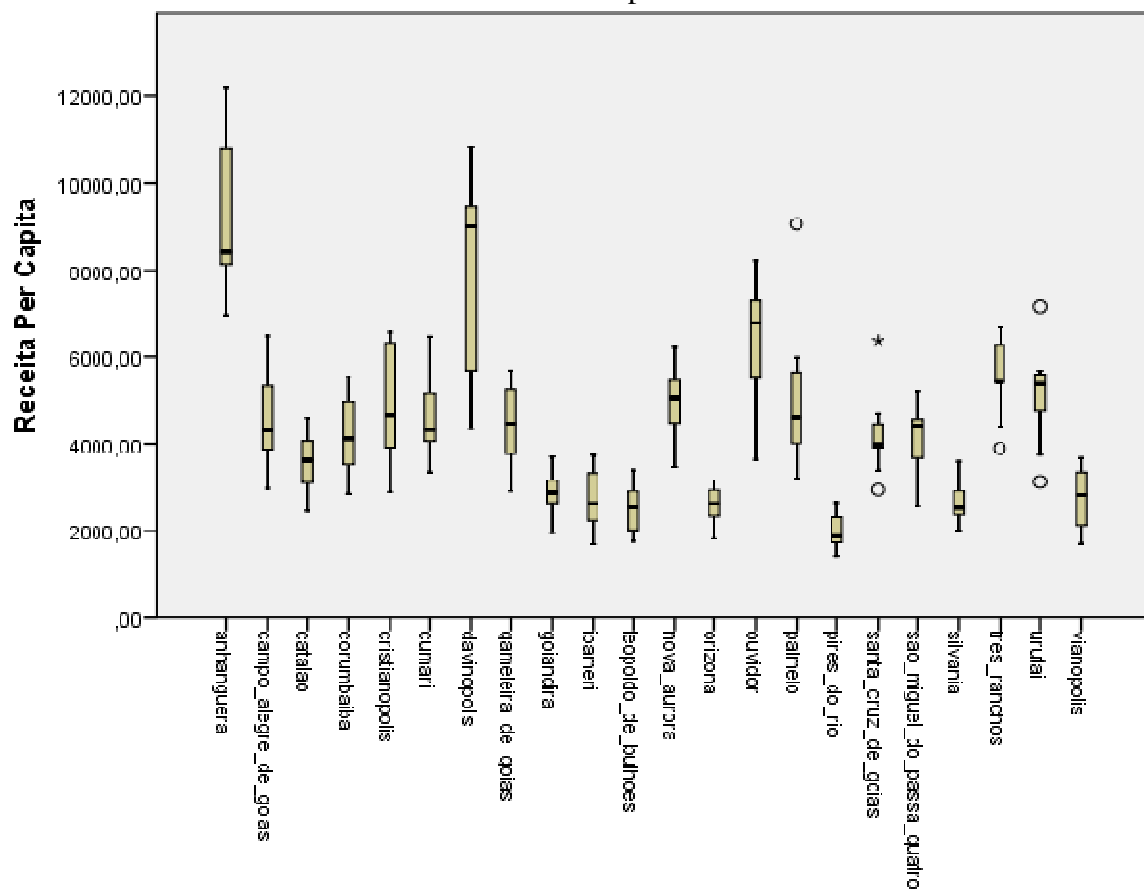
A seguir serão descritas as análises das quatro estruturas da condição financeira dos municípios da região Sudeste de Goiás, demonstrando a situação das receitas, das despesas, a estrutura operacional e a estrutura da dívida.

6.1.1 Estrutura de Receitas

A estrutura de receitas permite avaliar a habilidade do município em adquirir rendimento adicional e os recursos disponíveis que o município controla diretamente, demonstrando o grau de independência e a capacidade de arrecadação municipal (BROWN, 1993; DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

O gráfico 1 apresenta os valores de receita per capita municipal, ou seja, a capacidade dos municípios em adquirir recursos adicionais. A receita per capita média entre todas as cidades ficou em R\$ 4.379,35, As cidades de Anhanguera, Davinópolis e Ouvidor apresentaram a maior receita per capita no período, demonstrando a capacidade destes municípios em sua arrecadação.

Gráfico 1 Receita Per Capita - 2010 a 2018.



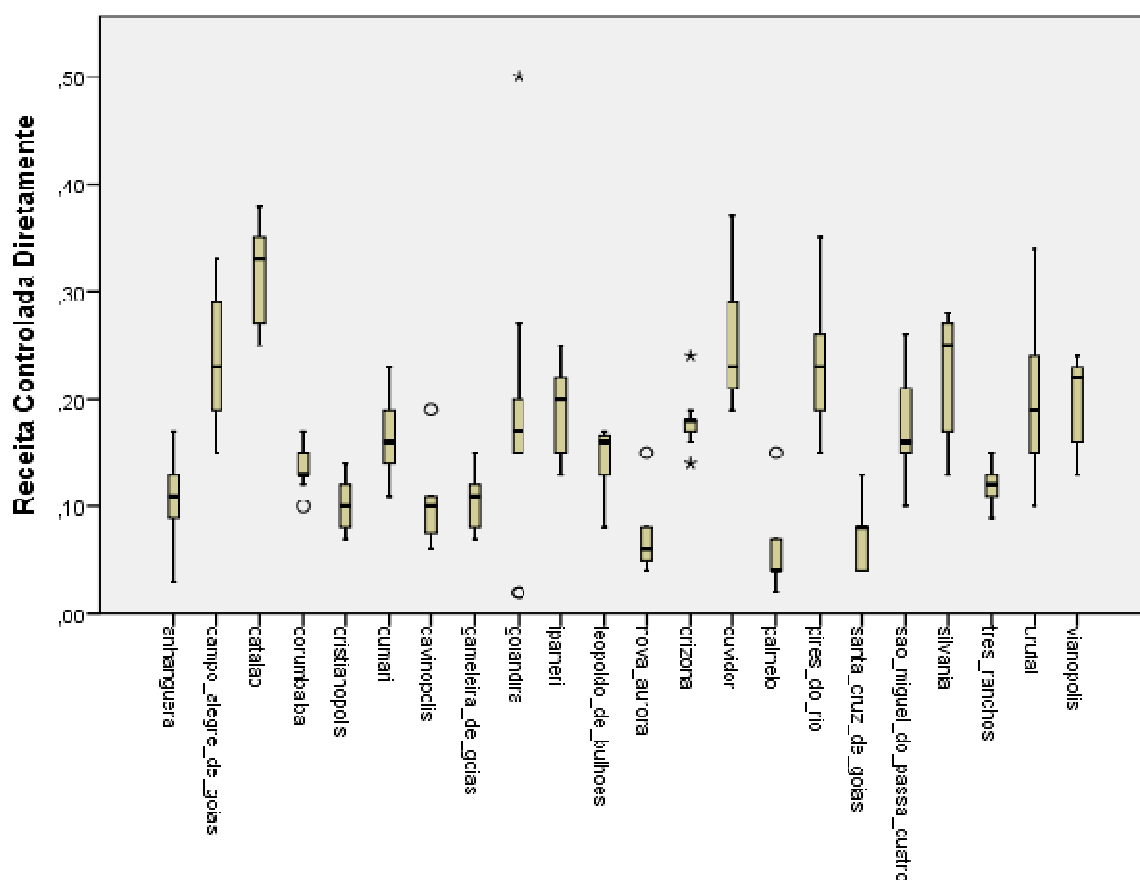
Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa.

O Gráfico 2 demonstra o percentual de receita que os municípios controlam diretamente, ou seja, o nível de fontes próprias de recursos. O nível de receita de fontes próprias na região ficou em 16%, porém houve uma diferença percentual elevada entre os municípios de Catalão com 31% e Palmelo que obteve somente 6% das receitas provindas de fontes próprias, demonstrando a diferença entre a dependência destes municípios das fontes de recursos externas, pois quando menor este indicador maior é a dependência financeira de outras esferas governamentais.

Outro ponto a ser observado são as cidades de Catalão e Ouvidor, que apresentaram os maiores níveis de independência de recursos de fontes externas, devido serem cidades de elevado PIB per capita e com setores bem desenvolvidos, como o de mineração, metalúrgico e de serviços, que são os principais responsáveis pela geração de riqueza e contribuição com os impostos (INSTITUTO MAURO BORGES, 2018b).

Os municípios com maior dependência de recursos externos, ou seja, os que apresentaram os menores níveis de receitas controladas diretamente, como Nova Aurora, Palmelo e Santa Cruz de Goiás, demonstraram reduzida capacidade em adquirir recursos de fontes próprias, sofrendo grande pressão financeira e possibilidade de não conseguir estabilidade fiscal em longo prazo, com dificuldades para um crescimento sustentável (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

Gráfico 2 Receitas Controladas Diretamente pelo Município - 2010 a 2018.



Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa.

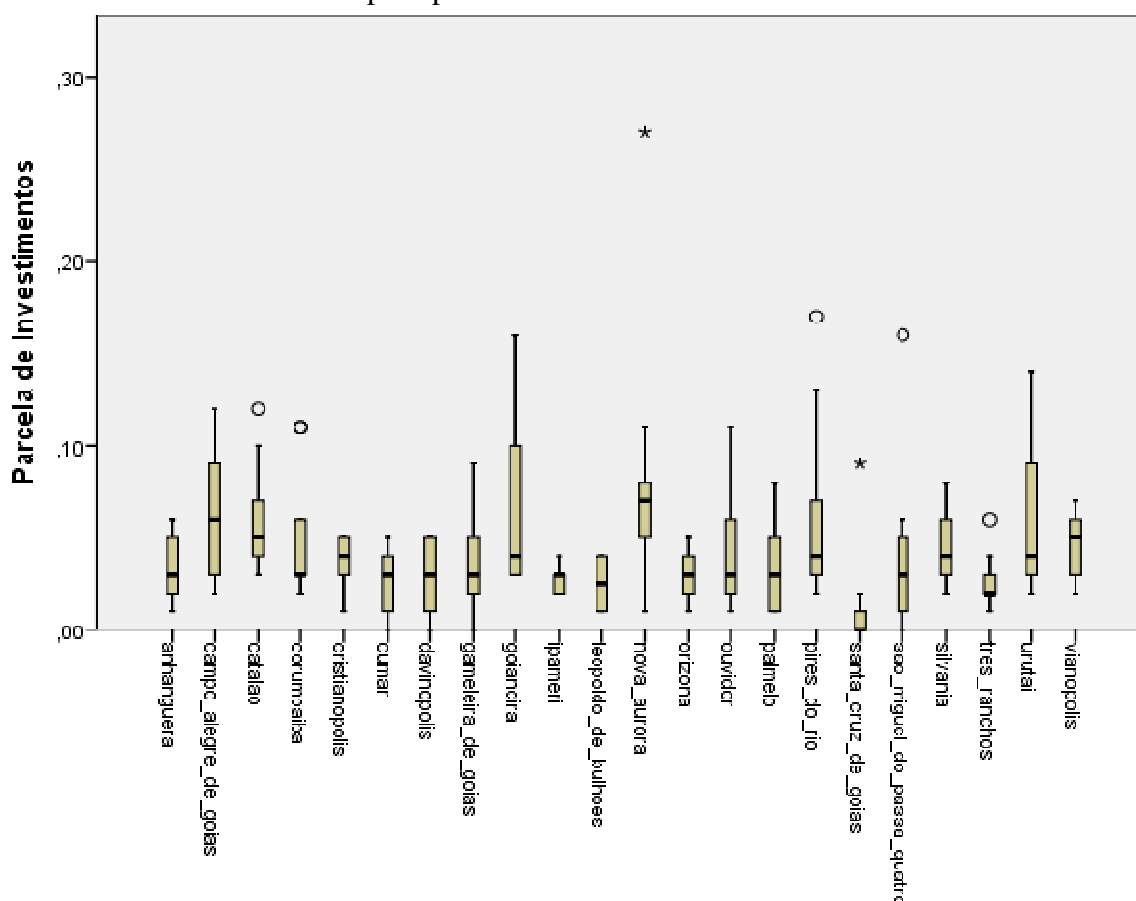
6.1.2 Estrutura de Despesas

A estrutura de despesas possibilita verificar a margem que o município tem para ampliar os serviços prestados à população e o nível de comprometimento da capacidade de investimento do município, demonstrando a atual realidade brasileira, com baixos investimentos e pouco espaço para aportar maior quantidade de recursos em despesas que

possam gerar algum benefício futuro, com maior alavancagem da economia local e a geração de emprego e renda (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; SANTOS *et al.*, 2018).

O Gráfico 3 demonstra a parcela utilizada para realização de investimentos, apresentando percentual de investimento médio no período de 4%, ou seja, do total arrecadado, somente 4% foram gastos com investimentos. A despesa com investimentos envolve gastos em obras e instalações, materiais permanentes e equipamentos, demonstrando um nível reduzido, seguindo a tendência de baixos investimentos entre os governos subnacionais da América Latina, impactando na qualidade da infraestrutura e na alocação de bens públicos oferecidos à população, já que a capacidade de investimentos destes governos locais é limitada pela subutilização de fontes de receitas próprias (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; MELLO, 2016; SANTOS *et al.*, 2018)

Gráfico 3 Despesa para Promover Investimentos 2010 – 2018.



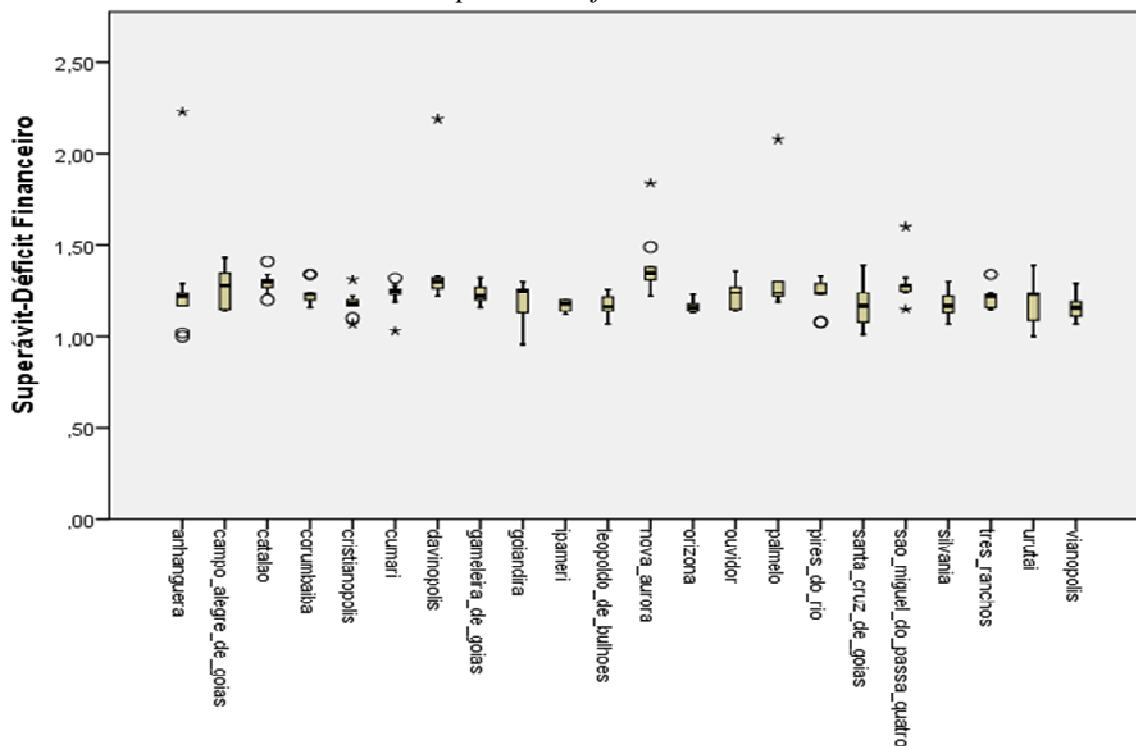
Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

6.1.3 Posição Operacional

A posição operacional possibilita conhecer a situação financeira e o equilíbrio orçamentário municipal, demonstrando se o município tem tido êxito em arrecadar e alocar as despesas de maneira a não faltar recursos para sua liquidação, ou se o município está operando com *déficit* financeiro, permitindo o não cumprimento de obrigações assumidas (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

O Gráfico 4 demonstra que os municípios da região Sudeste de Goiás operacionalizaram de forma superavitária, ou seja, as receitas superaram as despesas em média de 22%, com maiores níveis de superávit entre os municípios de Nova Aurora, Palmelo e São Miguel do Passa Quatro. O nível de superávit financeiro indica o quanto a receita corrente recebida representa em relação à despesa corrente paga, pois em caso de déficit poderá haver a necessidade de se utilizar a receita de capital para supri-la, mas observa-se que não houve necessidade de utilização da receita de capital, já que os municípios operaram com superávit corrente (KOHAMA, 2011).

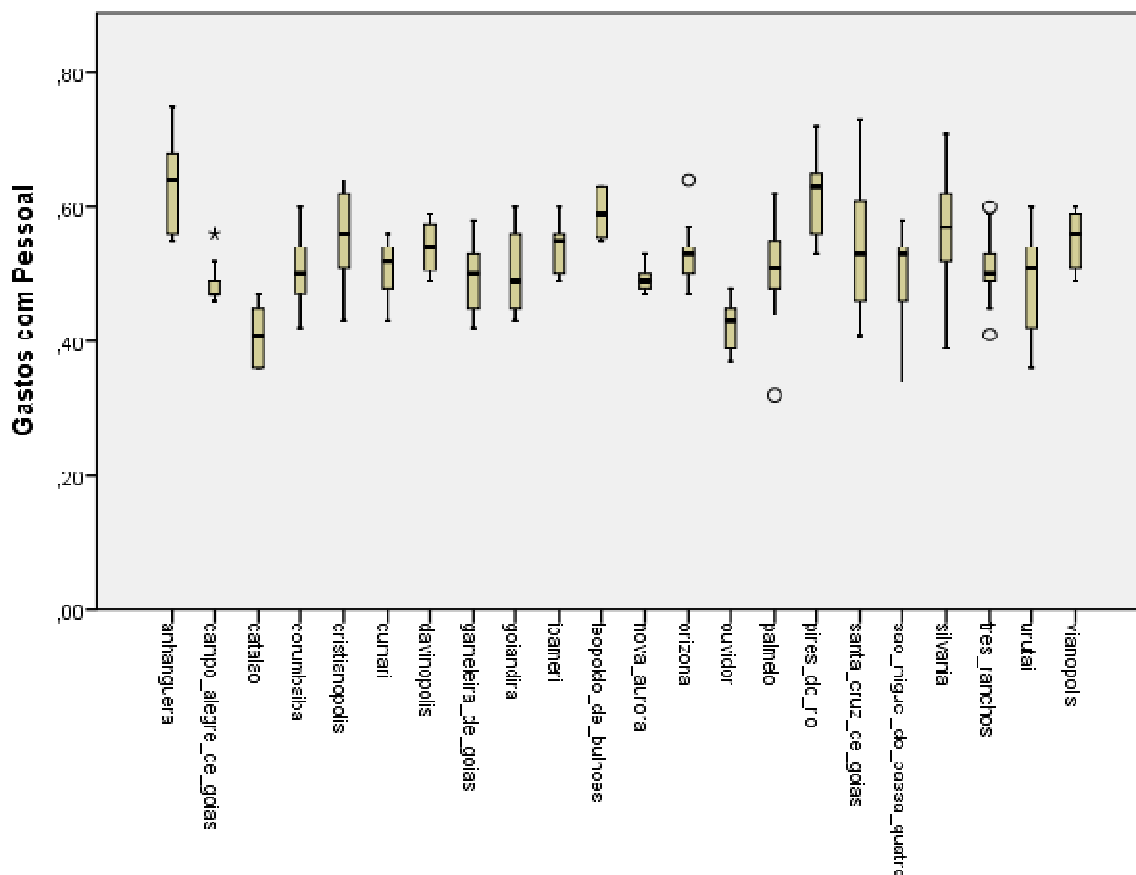
Gráfico 4 Nível *Superávit/Déficit* Corrente - 2010 a 2018.



Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

O Gráfico 5 demonstra o percentual da aplicação das receitas em gastos com pessoal, ficando com percentual médio de 52%. A norma vigente, sobre o controle de gastos com pessoal, tem sido bastante rigorosa no controle de gastos com a folha de pagamento do setor público em todas as esferas de governo, principalmente nos pequenos municípios, pelo fato do governo municipal ser durante muito tempo o principal empregador dessas cidades. O maior controle nos gastos com pessoal tem a intenção principalmente de desonerar os recursos para a realização de investimentos, ou seja, quanto menos gastar com a folha de pagamento mais recurso será disponibilizado para aplicação em outras áreas de atuação governamental, pois por muitos anos esta despesa foi prejudicial às contas públicas, gerando uma gravíssima crise econômico-financeira nos municípios brasileiros com uma combinação entre aumentos salariais e contratação de mais funcionários (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; SANTIN, 2017; WORLD BANK, 2017).

Gráfico 5 Nível de Gastos com Pessoal - 2010 a 2018.



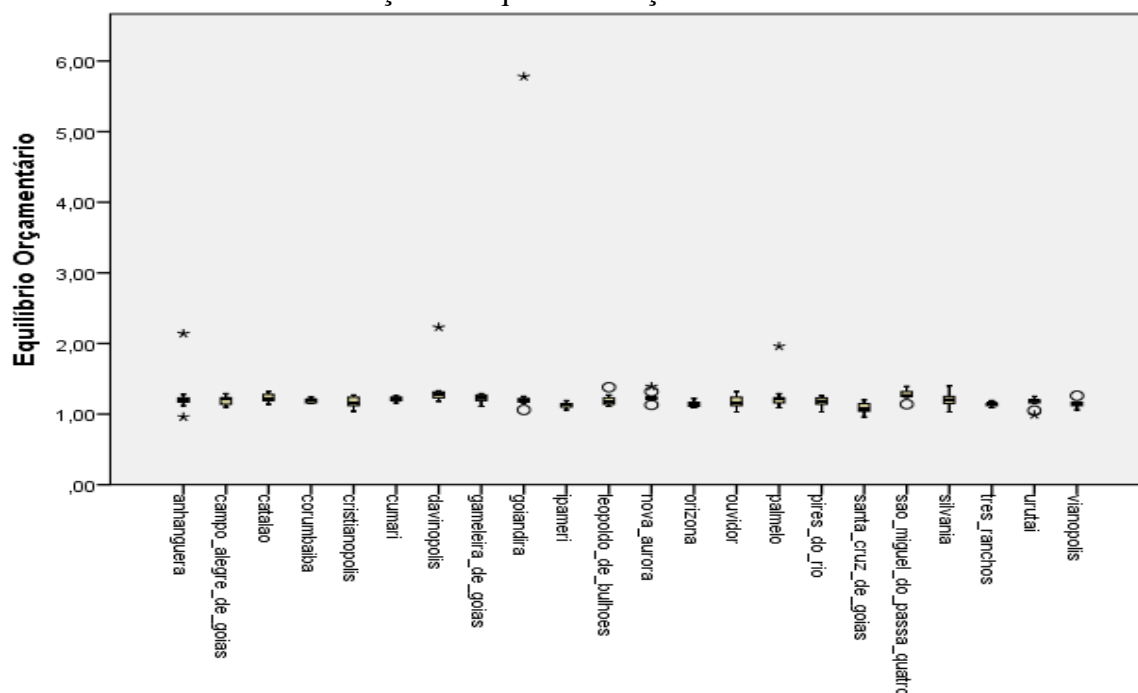
Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

O Gráfico 6 apresenta a operacionalização das receitas e despesas totais evidenciando a situação financeira municipal e se há equilíbrio orçamentário, pois demonstra se o município obteve êxito em arrecadar receitas suficientes para cobrir as despesas totais. Também demonstra o desempenho financeiro municipal, já que nos últimos anos o governo brasileiro vem apresentando constante aumento dos gastos públicos, colocando em risco a sua sustentabilidade fiscal (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; WORLD BANK, 2017).

Porém, não se pode afirmar isso sobre os municípios da região Sudeste de Goiás, já que no período o nível de arrecadação total foi maior que os gastos totais em média de 19%. Os municípios que obtiveram maior arrecadação no período foram Anhangüera (128%), Palmelo (128%), São Miguel do Passa Quatro (128%) e Nova Aurora (124%), podendo ser interpretado da seguinte forma, para cada R\$ 1,00 de despesa os municípios arrecadaram em média R\$ 1,19.

Vale destacar que o principal objetivo da administração pública é prestar serviços à sociedade em vez de obter lucro, pois o total arrecadado deve ser revertido em despesas que atendam às demandas da população, não se justifica um superávit na arrecadação municipal, pois todo recurso arrecadado deve ser aplicado em benefício público e a administração pública deve buscar formas de aplicação eficiente de todos os recursos públicos disponíveis (STN, 2018).

Gráfico 6 Posição do Equilíbrio Orçamentário - 2010 a 2018.



Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa.

A posição operacional dos municípios da região Sudeste de Goiás no período de 2010 a 2018 demonstrou uma situação financeira superavitária e com bom desempenho no total arrecadado e na aplicação de despesas, ou seja, apresentou uma situação confortável. Porém a administração pública da região deve atentar ao fato de apresentar excedente de arrecadação não é o objetivo principal da gestão financeira municipal, haja vista que há crescentes demandas por mais e melhores serviços a serem oferecidos à população e não se justifica um excesso de caixa no período.

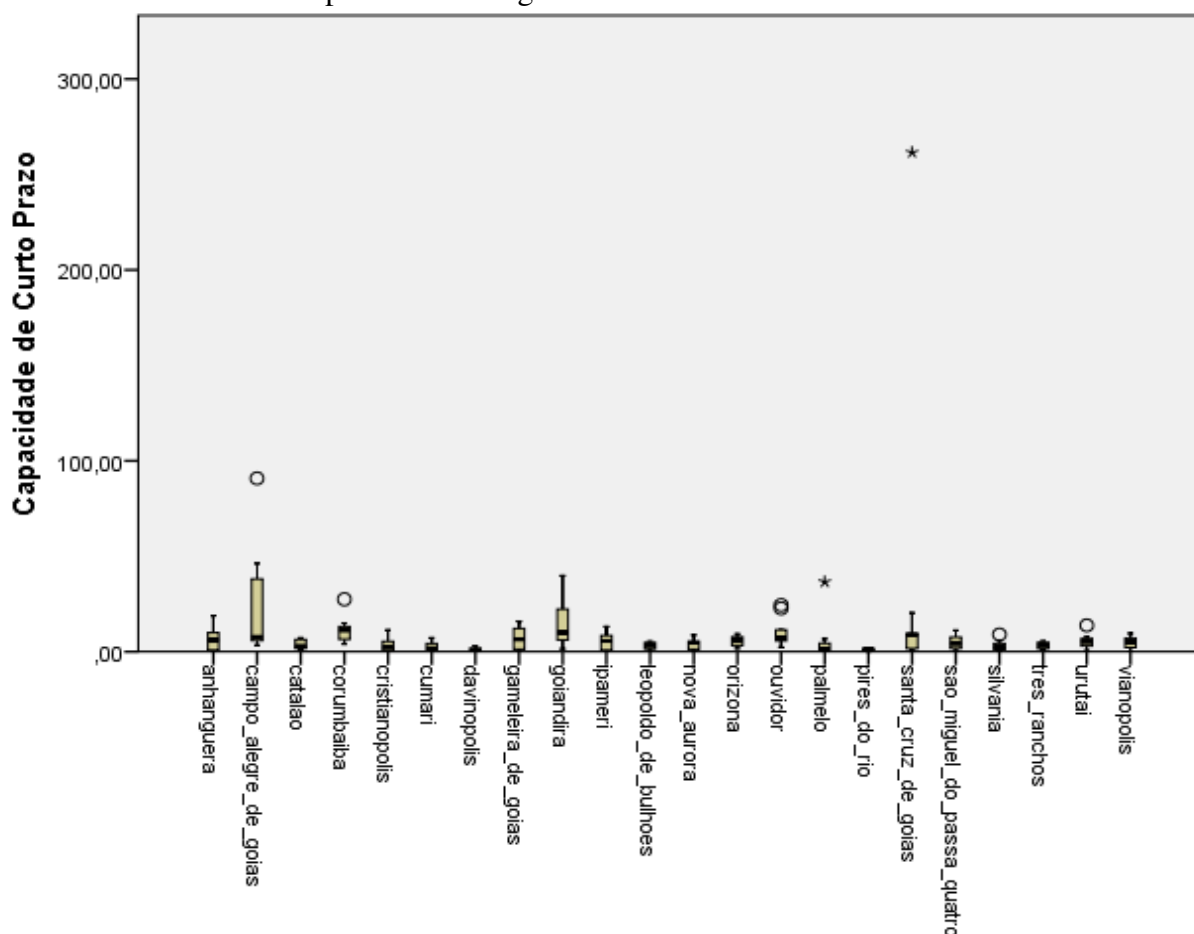
6.1.4 Estrutura da Dívida

A estrutura da dívida demonstra o nível das obrigações de curto e longo prazo municipal. A dívida pública no Brasil possui limites legais, porém muitos municípios apresentam uma má gestão, falta de responsabilidade e compromisso social com elevados índices de corrupção e endividamento, comprometendo a eficácia orçamentária e acarretando uma situação financeira desfavorável (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012; LEITE FILHO; FIALHO, 2015; STN, 2018)

O Gráfico 7 apresenta a capacidade de pagamento de curto prazo da região Sudeste de Goiás, com valores elevados e enorme variação percentual. Este indicador relaciona o ativo circulante com o passivo circulante, ou seja, a disponibilidade de recursos de curto prazo (conta caixa e equivalentes de caixa e créditos de curto prazo) e as obrigações de curto prazo (conta pessoal, fornecedores, obrigações de curto prazo), indicando se os municípios conseguem liquidar imediatamente suas obrigações atuais. Os municípios que apresentaram os maiores valores, (Santa Cruz de Goiás, Ouvidor, Goiandira, Corumbáiba e Campo Alegre de Goiás), informaram elevado valor na conta caixa e equivalentes de caixa, ao contrário de reduzidas obrigações de curto prazo, demonstrando elevado numerário disponível, podendo indicar a postergação de obrigações atuais para o longo prazo (KOHAMA, 2011).

A variação percentual elevada, também pode ser explicada pela liberdade de articulação dos prefeitos em operar a antecipação de receitas, contratação de dívidas com os institutos de previdência social e os precatórios trabalhistas, sendo estes fatores os principais responsáveis pelo endividamento dos municípios brasileiros (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

Gráfico 7 Capacidade de Pagamento de Curto Prazo - 2010 a 2018



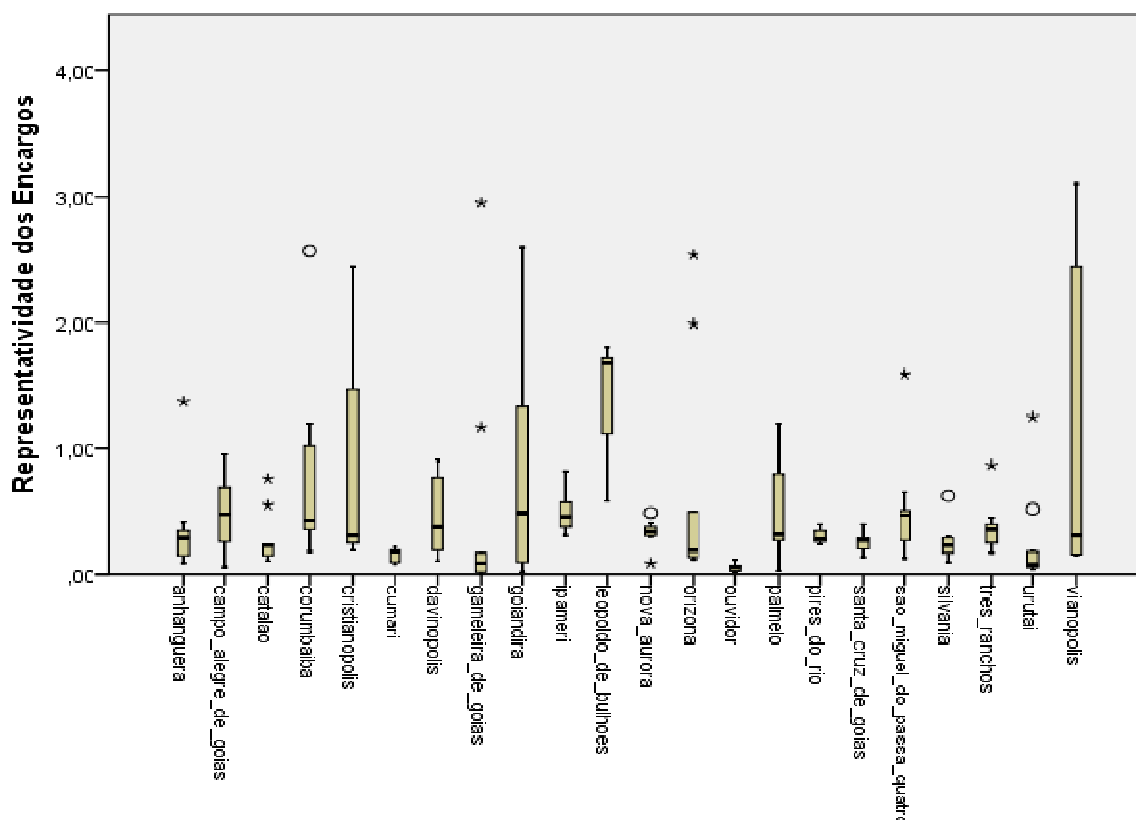
Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

O Gráfico 8 indica a representatividade dos encargos em relação à receita possibilitando avaliar se os compromissos assumidos estão no limite máximo e se haverá necessidade de bloqueio para novos empréstimos, evidenciando o impacto do ingresso de operações de crédito sobre o montante da receita corrente líquida, assim como o comprometimento anual com as obrigações assumidas (ANDRADE, 2018).

Os municípios de Corumbáiba, Cristianópolis, Gameleira de Goiás, Goiandira, Leopoldo de Bulhões, Orizona e Vianópolis apresentaram elevado comprometimento da receita corrente líquida com as obrigações assumidas, principalmente as obrigações de longo prazo de valores relacionados a provisões trabalhistas e previdenciárias. Essas provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados e que geram saída de recursos, mas com prazo e valor incerto (STN, 2018). Observa-se no entanto que, estes municípios possuem

elevado passivo futuro incerto relacionado às despesas com pessoal, que gerará uma obrigação futura, aumentando o endividamento, mas com data incerta para pagamento.

Gráfico 8 Representatividade dos Encargos em Relação à Receita Corrente Líquida- 2010 a 2018



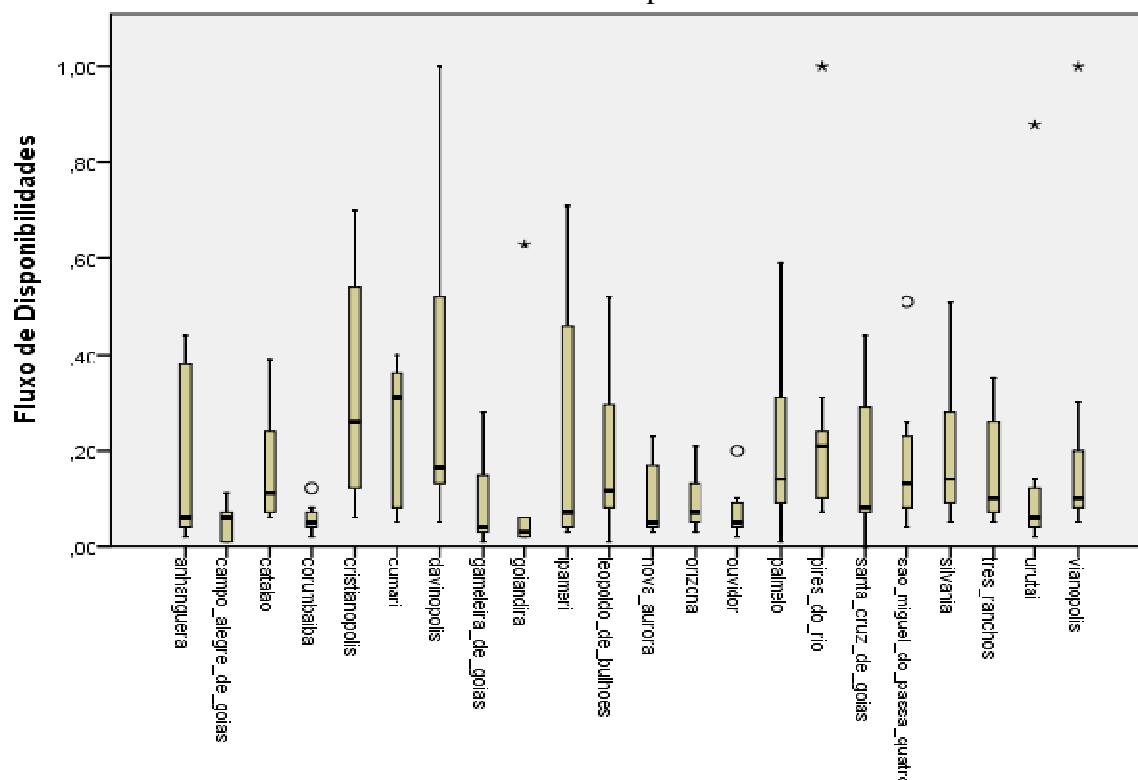
Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa.

O Gráfico 9 demonstra a relação da dívida de curto prazo, representada pelo passivo circulante, e o nível de disponibilidades, representado pelo ativo total, pois se apresentar um nível elevado pode haver comprometimento da eficácia orçamentária, acarretando uma situação financeira desfavorável. O fluxo de disponibilidade ficou em 17% entre os municípios, indicando o nível a participação das obrigações no curto prazo em relação aos bens, direitos e recursos (DINIZ; MACEDO; CORRAR, 2012).

O perfil do endividamento de curto prazo nos municípios brasileiros tem se modificado nos últimos anos, principalmente após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), já que houve uma diminuição deste tipo de endividamento, mas por outro lado, houve um aumento das obrigações de longo prazo, indicando uma elevação deste tipo de

compromisso para o financiamento dos investimentos públicos (GERIGK; CLEMENTE; RIBEIRO, 2014).

Gráfico 9 Influência do Fluxo de Disponibilidades - 2010 a 2018

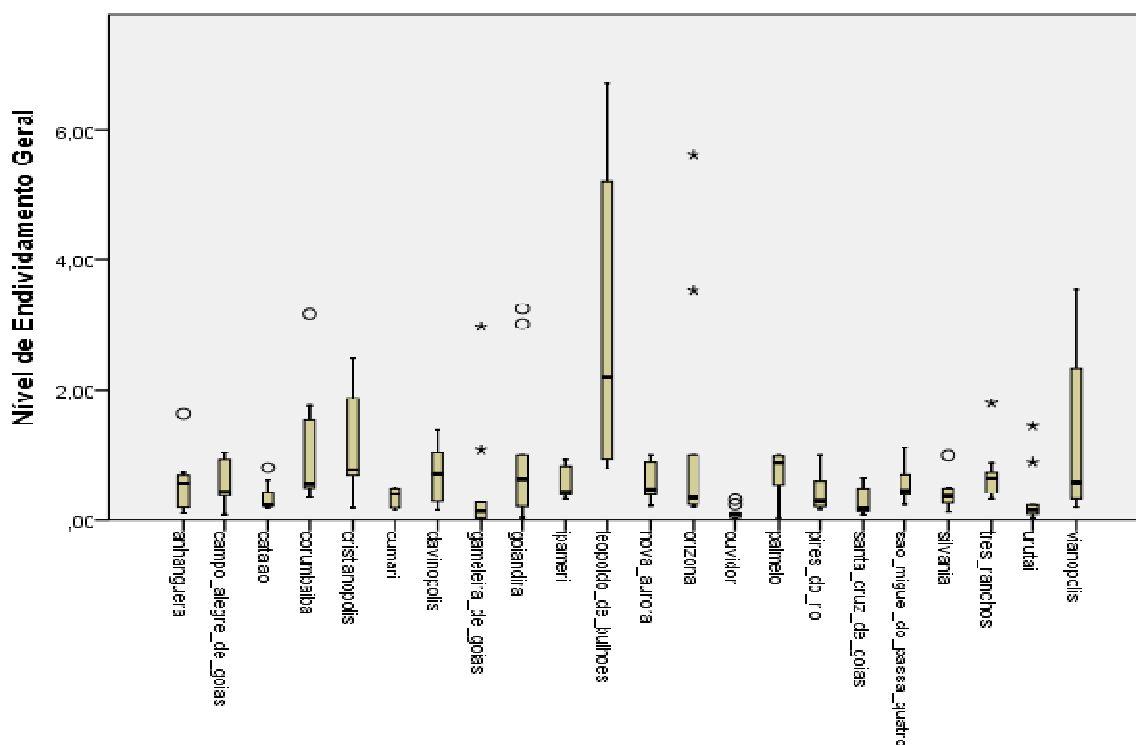


Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa.

O Gráfico 10 demonstra o nível de endividamento geral municipal, ou seja, relaciona o total dos ativos com o total dos passivos e indica o percentual de financiamento de seus bens, direitos e recursos com obrigações assumidas no curto prazo e longo prazo, evidenciando o resultado patrimonial (GITMAN, 2010; KOHAMA, 2011).

Os municípios que demonstraram maior nível de endividamento total, como Leopoldo de Bulhões, Orizona e Vianópolis, declararam elevados valores com provisões previdenciárias de longo prazo, evidenciando uma elevada obrigação futura e incerta, porém indicando a necessidade de recursos para honrar esta obrigação, pois está relacionada ao regime próprio de previdência social dos servidores do município. No entanto, para mensuração deste provisionamento deve haver um estudo técnico com base em características demográficas e econômicas da população beneficiada analisada, a fim de estabelecer o quantitativo necessário para a garantia de pagamento dos benefícios previstos (REIS; LIMA; WILBERT, 2017).

Gráfico 10 Nível de Endividamento Geral - 2010 a 2018



Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

A estrutura da dívida dos municípios da região Sudeste de Goiás demonstrou uma considerável capacidade de pagamento no curto prazo, devido principalmente a uma quantidade elevada de recursos na conta caixa ou equivalentes de caixa e créditos a receber de curto prazo para a liquidação de obrigações atuais. Já o total de encargos em relação à receita corrente líquida apresentou média de 50% de comprometimento, ou seja, metade da receita corrente líquida arrecadada foi para pagamento das obrigações assumidas. A influência do fluxo de disponibilidades demonstrou uma tendência que vem acontecendo nos últimos anos nos municípios brasileiros, pois segundo Gerigk, Clemente e Ribeiro (2014) houve uma mudança no padrão do endividamento público nos municípios brasileiros, com a diminuição das obrigações de curto prazo e as dívidas de longo prazo passaram a financiar os investimentos públicos.

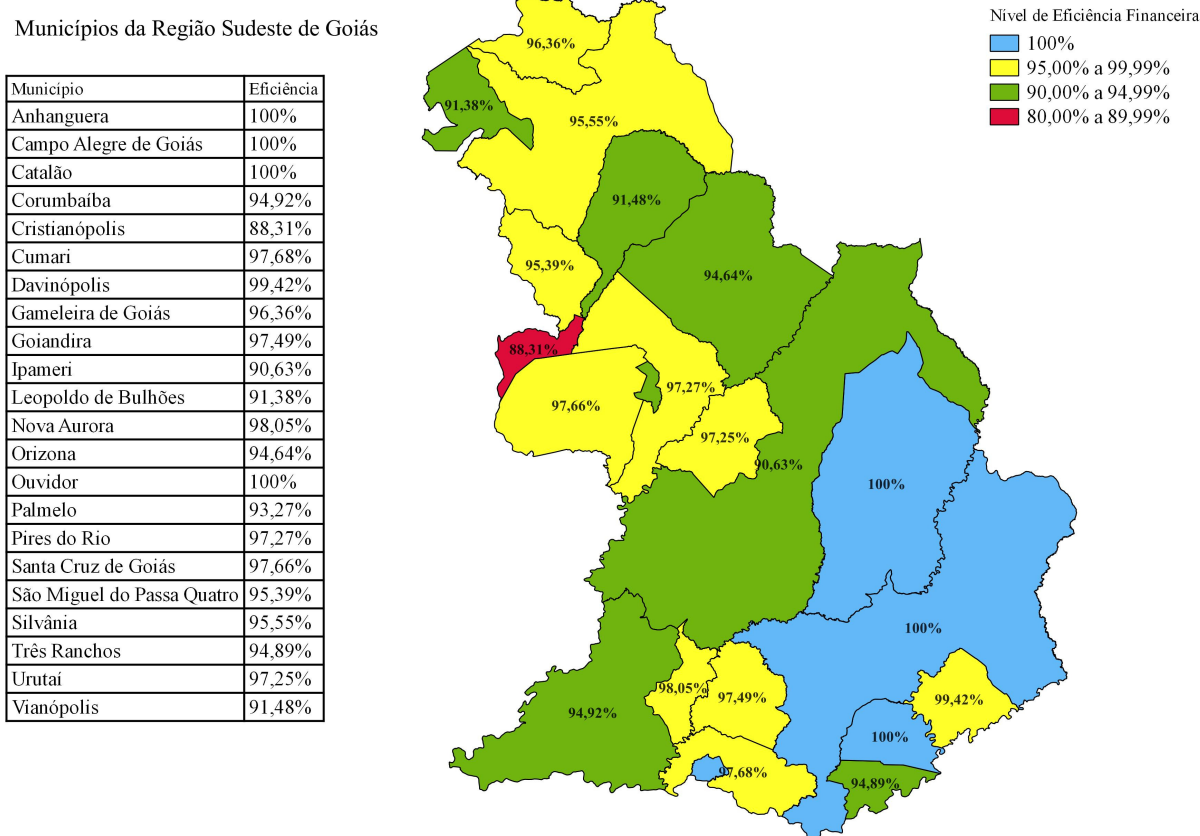
Vale destacar que diversos municípios da região apresentaram elevado nível de endividamento geral, principalmente pelo lançamento provisões para pagamento de seus regimes de previdência em vez de investimentos de longo prazo que promovam o desenvolvimento municipal.

6.2. Nível de Eficiência dos Municípios da Região Sudeste-GO

O nível de eficiência financeira dos municípios da região Sudeste de Goiás, calculados a partir dos indicadores da condição financeira, possibilita verificar de que forma a gestão financeira municipal está aplicando os recursos disponíveis em despesas que possibilitem maior atendimento das necessidades da população.

A figura 12 apresenta o nível de eficiência financeira dos municípios no período de 2010 a 2018, evidenciando que os municípios de Anhanguera, Campo Alegre de Goiás, Catalão e Ouvidor apresentaram 100% de eficiência financeira.

Figura 12 Nível de Eficiência Financeira Média Municipal - 2010 a 2018.

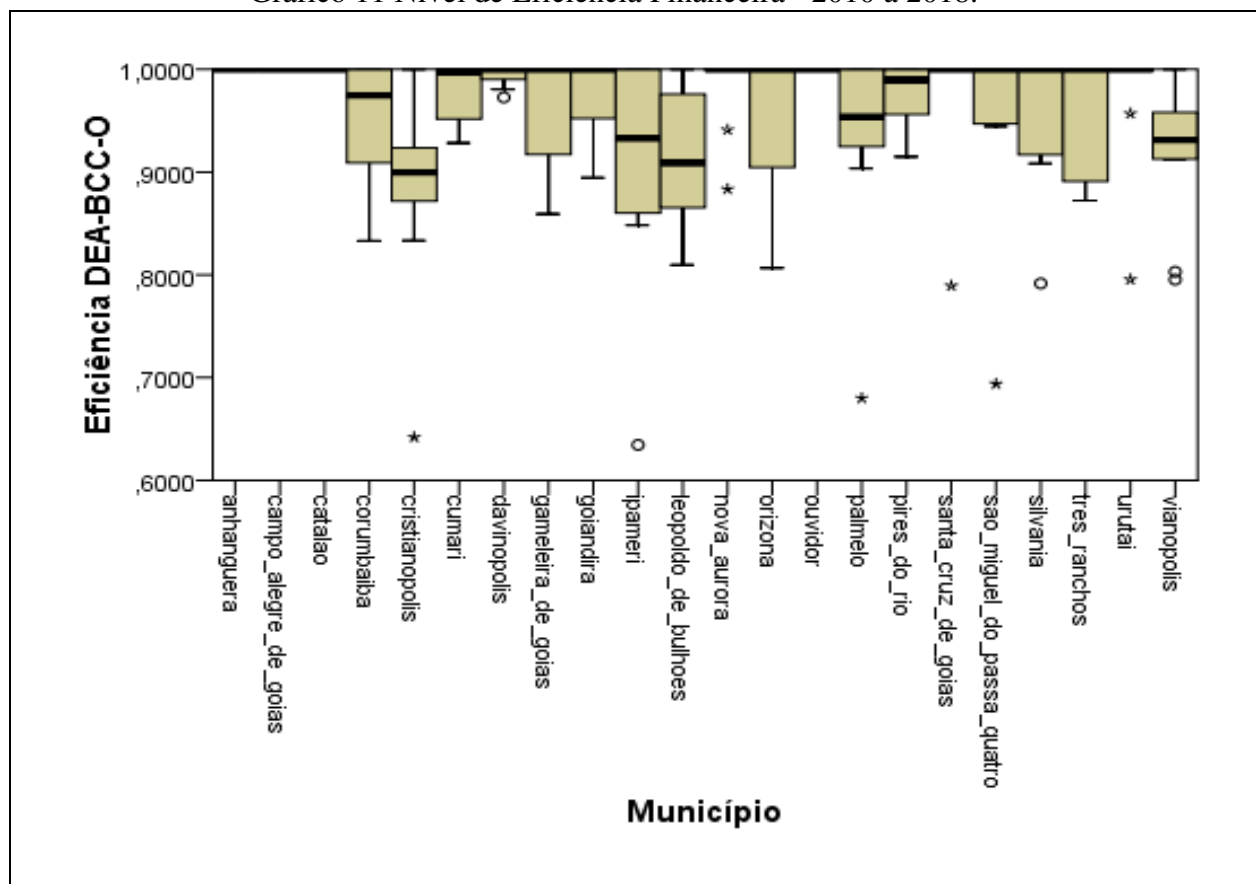


Fonte: Elaborado pelo Autor.

O gráfico 11 demonstra, de forma detalhada, o nível de eficiência obtido nos anos de 2010 a 2018. Apresentaram o menor nível de eficiência os municípios de Cristianópolis (88,31%), Ipameri (90,63%), Leopoldo de Bulhões (91,38%), Vianópolis (91,48%), Palmelo (93,27%), Orizona (94,64%), Três Ranchos (94,89%) e Corumbaba (94,92%), os demais

apresentaram nível de eficiência acima de 95% e com os municípios de Anhanguera, Catalão, Campo Alegre de Goiás e Ouvidor apresentando nível de eficiência financeira de 100%.

Gráfico 11 Nível de Eficiência Financeira - 2010 a 2018.



Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

O nível de eficiência financeira média na região ficou em 95,98%, indicando que a maioria dos municípios possui um nível adequado de gestão dos recursos financeiros, apresentando diferentes níveis de independência financeira e arrecadação com parcela reduzida na realização de investimentos e bons desempenhos na realização de receitas e execução de despesas, com considerável capacidade de pagamento de curto prazo, porém demonstra diferentes níveis de endividamento com variações entre os anos, não indicando uma constância na operação da dívida pública.

A tabela 1 apresenta uma visão geral do nível de eficiência municipal, com os indicadores anuais de cada município.

Tabela 1 Nível de Eficiência Financeira por Município/Ano - 2010 a 2018.

MUNICÍPIO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Anhanguera	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Campo Alegre de Goiás	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Catalão	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Corumbamba	83%	100%	97%	90%	100%	100%	100%	91%	92%
Cristianópolis	64%	83%	87%	98%	92%	90%	92%	88%	100%
Cumari	100%	93%	95%	100%	98%	100%	100%	93%	100%
Davinópolis	100%	97%	...	98%	100%	100%	100%	100%	100%
Gameleira de Goiás	90%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	86%	92%
Goiandira	100%	100%	100%	100%	100%	100%	93%	89%	95%
Ipameri	63%	88%	85%	93%	100%	100%	100%	86%	100%
Leopoldo de Bulhões	81%	100%	...	100%	89%	90%	92%	84%	95%
Nova Aurora	100%	88%	100%	100%	100%	100%	100%	94%	100%
Orizona	81%	100%	100%	100%	100%	96%	100%	84%	90%
Ouvidor	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Palmelo	68%	92%	93%	100%	100%	100%	100%	95%	90%
Pires do Rio	99%	100%	96%	98%	100%	100%	100%	92%	92%
Santa Cruz de Goiás	79%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
São Miguel do Passa Quatro	69%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	95%	94%
Silvânia	100%	92%	91%	100%	100%	98%	100%	79%	100%
Três Ranchos	90%	100%	100%	100%	100%	100%	87%	87%	89%
Urutaí	100%	100%	100%	100%	96%	100%	100%	80%	100%
Vianópolis	80%	92%	98%	93%	96%	100%	91%	80%	93%
MÉDIA ANUAL	89%	97%	97%	99%	99%	99%	98%	91%	97%

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

A partir do nível de eficiência obtido da condição financeira foi possível a determinação de metas (alvos) para os municípios que apresentaram nível de eficiência abaixo de 100%, ou seja, indica o que precisa ser ajustado para alcance da eficiência total, pois a modelagem em DEA, possibilita a obtenção de metas a partir da determinação das unidades eficientes (MELLO *et al.*, 2005).

A tabela 2 apresenta as metas (alvos) por faixa de eficiência dos valores que precisam ser incrementados dos indicadores utilizados como produto (output).

Observa-se que os municípios com menor nível de eficiência (faixa 85,00% a 89,99%) devem priorizar o superávit corrente e o equilíbrio orçamentário, porém os municípios com maior nível de eficiência (faixa 95,00% a 99,99%) precisam aumentar a receita per capita e sua capacidade de pagamento de curto prazo.

Tabela 2 Metas (alvos) por Faixa de Eficiência dos Indicadores (output)

FAIXA DE EFICIÊNCIA	Per Capita	Própria	Superávit	Equilíbrio Orçamentário	Curto Prazo
	Output - Aumentar				
95,00% A 99,99%	R\$ 2.121,56	6%	16%	18%	785%
90,00% A 94,99%	R\$ 1.638,53	6%	20%	20%	544%
85,00% A 89,99%	R\$ 2.032,14	6%	22%	24%	601%

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

As metas para o incremento da receita per capita indica um dos principais problemas da administração pública brasileira relacionada ao consistente aumento dos gastos públicos, necessitando de maior aporte de receitas, pois houve redução na arrecadação nos últimos anos ocasionada pela recessão econômica e políticas equivocadas de desoneração fiscal, carecendo de reformas profundas e abrangentes em suas políticas de tributos, com uma política fiscal que garanta uma sustentabilidade fiscal para a redução da desigualdade e da pobreza (DRUCK; FILGUEIRAS; MOREIRA, 2018; WORLD BANK, 2017).

A tabela 3 apresenta as metas (alvos) por faixa de eficiência dos valores que precisam ser reduzidos dos indicadores utilizados como recurso (input) para os municípios ineficientes se tornarem eficientes em sua condição. Os municípios com maiores níveis de eficiência (faixa 95,00% a 99,99%) devem reduzir os gastos com pessoal e os municípios menos eficientes (faixa 85,00% a 89,99%) devem reduzir a representatividade dos encargos em relação à receita corrente líquida e diminuir o endividamento geral para conseguir maior nível de eficiência em sua condição financeira.

Tabela 3 Metas (alvos) por Faixa de Eficiência dos Indicadores (input)

FAIXA DE EFICIÊNCIA	Gasto Pessoal	Parcela Investimento	Representatividade dos Encargos	Fluxo de Disponibilidades	Endividamento Geral
	Input - Reduzir				
95,00% A 99,99%	-11%	-1%	-66%	-8%	-86%
90,00% A 94,99%	-8%	-1%	-41%	-10%	-80%
85,00% A 89,99%	-9%	-1%	-84%	-7%	-108%

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

As metas de redução do endividamento geral e dos gastos com pessoal indicam que a folha de pagamento ainda é um dos maiores problemas da administração pública municipal, necessitando de maior ênfase no planejamento e no controle de gastos, com a adoção de controles internos e uma postura mais transparente junto à sociedade a fim de alavancar o crescimento econômico, social e financeiro do município (SANTIN, 2017).

6.3. Eficiência Municipal e a Relação com as Despesas por Funções

A tabela 4 apresenta o percentual de participação médio de cada despesa por função, com o objetivo de analisar a representatividade de cada uma no total gasto e quais áreas estão sendo priorizadas os recursos disponíveis. Os maiores percentuais estão relacionados às áreas de educação (23,61%), saúde (21,93%) e administração (15,43%). As áreas de relações exteriores e ciência e tecnologia não apresentaram gastos no período.

Tabela 4 Percentuais das Despesas por Funções - 2010 a 2018.

Despesa Por Função	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Percentis		
						25o.	50° (Mediana)	75°
Legislativa	196	4,49%	1,39%	0,00%	7,00%	3,89%	4,55%	5,37%
Judiciária	196	0,20%	1,16%	0,00%	15,92%	0,00%	0,01%	0,13%
Essencial à Justiça	196	0,04%	0,16%	0,00%	0,92%	0,00%	0,00%	0,00%
Administração	196	15,43%	4,81%	0,00%	41,85%	12,65%	15,50%	18,56%
Defesa Nacional	196	0,02%	0,05%	0,00%	0,28%	0,00%	0,00%	0,00%
Segurança Pública	196	0,33%	0,40%	0,00%	2,13%	0,07%	0,21%	0,44%
Relações Exteriores	196	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Assistência Social	196	4,53%	1,72%	1,11%	15,46%	3,49%	4,31%	5,19%
Previdência Social	196	7,77%	4,65%	0,00%	23,11%	4,28%	7,49%	10,58%
Saúde	196	21,93%	4,16%	6,74%	36,80%	19,54%	21,32%	23,55%
Trabalho	196	0,38%	0,51%	0,00%	2,75%	0,00%	0,00%	0,81%
Educação	196	23,61%	6,64%	12,33%	42,44%	17,88%	23,68%	28,79%
Cultura	196	0,52%	1,03%	0,00%	10,68%	0,01%	0,19%	0,67%
Direitos da Cidadania	196	0,02%	0,07%	0,00%	0,77%	0,00%	0,00%	0,00%
Urbanismo	196	9,79%	3,65%	0,00%	22,86%	7,34%	9,65%	11,83%
Habitação	196	0,33%	1,40%	0,00%	13,39%	0,00%	0,00%	0,00%
Saneamento	196	0,77%	2,42%	0,00%	14,24%	0,00%	0,00%	0,14%
Gestão Ambiental	196	0,46%	0,45%	0,00%	2,09%	0,06%	0,34%	0,76%
Ciência e Tecnologia	196	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Agricultura	196	1,54%	1,50%	0,00%	7,99%	0,40%	1,03%	2,25%
Organização Agrária	196	0,00%	0,01%	0,00%	0,14%	0,00%	0,00%	0,00%
Indústria	196	0,08%	0,17%	0,00%	1,03%	0,00%	0,00%	0,03%
Comércio e Serviços	196	0,32%	0,88%	0,00%	5,27%	0,00%	0,00%	0,05%
Comunicações	196	0,02%	0,06%	0,00%	0,29%	0,00%	0,00%	0,00%
Energia	196	0,17%	0,58%	0,00%	3,51%	0,00%	0,00%	0,00%
Transporte	196	4,78%	3,14%	0,00%	14,78%	2,46%	4,62%	7,00%
Desporto e Lazer	196	1,16%	0,84%	0,00%	4,93%	0,57%	1,04%	1,53%
Encargos Especiais	196	1,31%	1,56%	0,00%	7,37%	0,00%	0,88%	2,28%

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa.

A tabela 5 apresenta os valores percentuais médios das despesas por função separada em dois grupos, ou seja, entre os municípios considerados eficientes (100%) dos ineficientes (abaixo de 100%) demonstrando a prioridade de gastos entre cada um dos grupos.

Tabela 5 Despesas por Função dos Municípios - 2010 a 2018.

Despesas por Função	EFICIENTES			INEFICIENTES		
	N	Média	Desvio Padrão	N	Média	Desvio Padrão
Legislativa	121	4,63%	1,46%	75	4,27%	1,24%
Judiciária	121	0,23%	1,45%	75	0,15%	0,35%
Essencial à Justiça	121	0,04%	0,16%	75	0,04%	0,15%
Administração	121	15,72%	4,91%	75	14,97%	4,64%
Defesa Nacional	121	0,02%	0,05%	75	0,01%	0,04%
Segurança Pública	121	0,38%	0,47%	75	0,25%	0,23%
Relações Exteriores	121	0,00%	0,00%	75	0,00%	0,00%
Assistência Social	121	4,51%	1,66%	75	4,55%	1,83%
Previdência Social	121	7,48%	4,38%	75	8,22%	5,04%
Saúde	121	21,90%	4,19%	75	21,98%	4,13%
Trabalho	121	0,42%	0,55%	75	0,31%	0,44%
Educação	121	22,26%	6,25%	75	25,78%	6,71%
Cultura	121	0,56%	0,81%	75	0,46%	1,30%
Direitos da Cidadania	121	0,02%	0,08%	75	0,01%	0,04%
Urbanismo	121	10,00%	3,54%	75	9,45%	3,81%
Habitação	121	0,44%	1,69%	75	0,15%	0,70%
Saneamento	121	1,04%	2,94%	75	0,33%	1,05%
Gestão Ambiental	121	0,46%	0,49%	75	0,46%	0,40%
Ciência e Tecnologia	121	0,00%	0,00%	75	0,00%	0,00%
Agricultura	121	1,58%	1,53%	75	1,47%	1,46%
Organização Agrária	121	0,00%	0,02%	75	0,00%	0,00%
Indústria	121	0,10%	0,19%	75	0,04%	0,13%
Comércio e Serviços	121	0,35%	0,87%	75	0,28%	0,89%
Comunicações	121	0,02%	0,06%	75	0,02%	0,06%
Energia	121	0,21%	0,61%	75	0,12%	0,53%
Transporte	121	5,24%	3,09%	75	4,05%	3,10%
Desporto e Lazer	121	1,11%	0,79%	75	1,24%	0,92%
Encargos Especiais	121	1,26%	1,73%	75	1,39%	1,24%

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa

Os municípios eficientes tiveram maiores percentuais de gastos nas despesas legislativa, judiciária, administração, defesa nacional, segurança pública, cultura, cidadania, urbanismo, habitação, saneamento, agricultura, indústria, comércio e serviços, energia e transportes, porém os municípios ineficientes apresentaram maiores gastos nas despesas com

assistência social, previdência social, saúde, trabalho, educação, desporto e lazer e encargos especiais, indicando a priorização dos gastos dos municípios.

A fim de verificar se as diferenças nas despesas por função entre os municípios eficientes e ineficientes são estatisticamente significantes, procedeu-se um teste não paramétrico. Pelo fato dos percentuais de despesas e o nível de eficiência municipal não possuírem uma distribuição normal ($p\text{-value} < 0,05$) optou-se pelo teste não paramétrico de *U de Mann Whitney* para análise das diferenças entre os dois grupos, conforme Tabela 6, evidenciando quais diferenças entre os dois grupos foram estatisticamente significantes ao nível de 0,05.

Tabela 6 Nível de Significância do Teste U de Mann-Whitney - 2010 a 2018.

Despesa por Função	U de Mann-Whitney	Z	Significância Assint. (Bilateral)
Legislativa	3531,0	-2,608	0,01
Judiciária	4337,5	-0,554	0,58
Essencial à Justiça	4454,0	-0,456	0,65
Administração	4094,0	-1,149	0,25
Defesa Nacional	4169,5	-1,567	0,12
Segurança Pública	3937,0	-1,556	0,12
Relações Exteriores	4537,5	0,000	1,00
Assistência Social	4435,0	-0,266	0,79
Previdência Social	4054,5	-1,252	0,21
Saúde	4389,5	-0,383	0,70
Trabalho	3925,5	-1,738	0,08
Educação	3103,0	-3,717	0,00
Cultura	3697,0	-2,194	0,03
Direitos da Cidadania	4351,0	-0,865	0,39
Urbanismo	4019,5	-1,342	0,18
Habitação	3934,5	-2,103	0,04
Saneamento	4473,0	-0,186	0,85
Gestão Ambiental	4294,5	-0,632	0,53
Ciência e Tecnologia	4537,5	0,000	1,00
Agricultura	4418,0	-0,310	0,76
Organização Agrária	4462,5	-1,116	0,26
Indústria	3541,5	-3,198	0,00
Comércio e Serviços	4488,5	-0,161	0,87
Comunicações	4485,0	-0,191	0,85
Energia	4210,5	-1,546	0,12
Transporte	3539,5	-2,586	0,01
Desporto e Lazer	4235,5	-0,782	0,43
Encargos Especiais	3848,0	-1,832	0,07

Fonte: Elaborado pelo Autor a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se que a diferença entre as despesas legislativa, educação, cultura, habitação, indústria e transporte foram significantes, evidenciando as áreas de priorização de gastos em cada grupo, confirmando a representatividade de gastos nestas funções, com impactos no desenvolvimento humano e na melhoria na qualidade de vida na maioria dos municípios brasileiros (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2019; SILVA; SILVA; BORGES, 2015).

A função educação demonstrou os maiores volumes de gastos em municípios com uma condição financeira ineficiente, confirmando que esta função tem contribuído para ineficiências na gestão financeira de diversos municípios goianos (PENA; ALBUQUERQUE; DAHER, 2012; PENA; ALBUQUERQUE; MARCIO, 2012) com impactos no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) e no investimento de melhores condições para os alunos e alocação de gastos com professores (BOARETO *et al.*, 2019), sendo um dos principais problemas atuais (DRUCK; FILGUEIRAS; MOREIRA, 2018; OLIVEIRA; ARAÚJO, 2019; WORLD BANK, 2017).

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da condição financeira municipal através de indicadores possibilita o exame da saúde financeira de uma municipalidade, proporcionando um relato global do desempenho financeiro do ente público. A proposta de mensuração da condição financeira mostrou-se pertinente a partir do momento que foi possível obter indicadores do nível de eficiência na alocação dos recursos disponíveis, com a avaliação da estrutura de receitas, despesas, da posição operacional e da estrutura da dívida.

A análise da estrutura de receitas possibilitou verificar a condição de arrecadação e o potencial do município de obter recurso adicional para manutenção de suas atividades que ofereçam serviços à população como educação, saúde, habitação, desporto e lazer, saneamento, dentre outros, e manter uma estrutura administrativa que consiga gerenciar todos esses recursos. A estrutura de despesas propicia a análise do nível de comprometimento dos recursos disponíveis e se o município tem margem para ampliar os serviços prestados à população, desde que não ultrapasse os limites legais estabelecidos. A posição operacional demonstra se a arrecadação municipal é suficiente para cobrir todas as despesas, evidenciando o desempenho financeiro municipal, ou seja, se o município obteve êxito na arrecadação. Já a estrutura da dívida permite avaliar o endividamento público municipal relacionando dívidas de curto e médio prazo com o endividamento de longo prazo, sendo o endividamento um dos maiores responsáveis pela situação difícil que os municípios brasileiros se encontram atualmente, com impactos em toda sua estrutura financeira.

A possibilidade de utilização dos indicadores da condição financeira para a definição do nível de eficiência de cada município possibilita uma análise mais detalhada da situação financeira e a oportunidade de indicação de melhorias ou metas para a unidade avaliada buscar o nível de eficiência máximo em relação às demais analisadas. A ferramenta DEA utilizada para a busca do nível de eficiência relativa municipal, além de indicar o nível de eficiência, permite a obtenção de metas (alvos) a serem avaliadas pelas demais unidades consideradas ineficientes, se tornando uma ferramenta útil para análise dos motivos e causas de possíveis ineficiências na gestão financeira.

A análise entre o nível de eficiência financeira e a estrutura de despesas nas 28 funções de governo, envolvendo a aplicação de recursos nas áreas administrativa, social e de infraestrutura permite a avaliação das preferências alocativas do ente público, tornando a análise mais fácil e verificação das áreas de investimentos preferenciais dos municípios. A

comparação entre os municípios que obtiveram níveis de eficiência máxima com os demais municípios possibilitou ir mais a fundo e verificar a participação de cada despesa por função na gestão dos recursos, ou seja, o perfil das despesas dos municípios que tiveram um desempenho inferior, para identificação das áreas prioritárias de gastos que poderá impactar na gestão financeira municipal.

Desta forma, o presente estudo possibilitou verificar como os bens, direitos e recursos estão sendo empregados na execução de obrigações e despesas municipais por um período relativamente longo, sem o viés de determinado período relacionado a uma única gestão, ou seja, possibilitou uma visão geral em períodos diferentes.

A região Sudeste de Goiás apresentou nível de eficiência médio de 95,98%, demonstrando a capacidade de gestão dos recursos da maioria dos municípios, apresentando diferentes níveis de independência financeira e arrecadação com parcela reduzida na realização de investimentos, bons desempenhos na realização de receitas e execução de despesas com considerável capacidade de pagamento de curto prazo, porém evidencia diferentes níveis de endividamento, com variações entre os anos, não demonstrando uma constância na operação da dívida pública. O lançamento de provisões nas obrigações de longo prazo para pagamento futuro e incerto elevou o endividamento, confirmando que o maior problema destes entes subnacionais está relacionado à folha de pagamento em detrimento da disponibilização de maiores investimentos, pois os pequenos municípios são um dos maiores geradores de mão de obra local. Vale destacar que os gastos que estão sendo priorizados por estes municípios, com diferenças significativas, foram as áreas de educação, legislativa, cultura, habitação, indústria e transporte, evidenciando a representatividade de cada despesa no nível de eficiência municipal.

Como limitação pode-se indicar a análise de apenas 10 indicadores, não abrangendo toda a estrutura financeira municipal e as mudanças que vem acontecendo na Contabilidade Pública nos últimos anos, podendo haver alguma divergência de entendimento financeiro ou patrimonial nas declarações financeiras disponibilizadas anualmente, haja vista que a cada ano diversas melhorias são implantadas para maior evidenciação das informações públicas. Outra limitação é a utilização de uma ferramenta não paramétrica, no caso da DEA, onde os resultados não podem ser generalizados para outros municípios e a eficiência calculada é apenas relativa, sendo aplicada somente para a amostra selecionada. Outro ponto a ser destacado, refere-se ao fato deste estudo não avaliar o mérito da lei sobre finanças públicas e os limites legais de gastos impostos ao administrador público, ou seja, cabe ao administrador

público o atendimento dos dispositivos legais pertinentes, além disso, buscar uma gestão financeira eficiente para o atendimento das demandas cada vez mais específicas da população.

Como sugestão para futuras pesquisas indica-se a análise de uma quantidade maior de municípios, porém com a separação por regiões, a fim de verificar o que diferencia a gestão financeira entre as regiões e os motivos para ineficiências encontradas. Outra possibilidade é a análise mais aprofundada das diferenças entre a gestão financeira dos municípios e os motivos que causam as enormes variações no endividamento e o potencial na arrecadação de cada município.

Por fim, este estudo possibilitou uma análise mais detalhada da gestão dos recursos de uma região com relativo potencial de geração de riqueza, bons resultados econômicos nos últimos anos e destaque em áreas sociais, porém devido a um ambiente de redução de receitas, estagnação econômica e aumento do endividamento público, os municípios devem buscar uma gestão financeira que possibilite o atendimento de diversas demandas da população, de maneira eficiente, mas sem comprometer a gestão financeira futura.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**, v. 10, p. 52, 1997.
- ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, v. 41, n. Especial Comemorativa, p. 67–86, 2007.
- ANDRADE, N. DE A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- BANKER, R. D.; CHARNES, A.; COOPER, W. W. Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in Data Envelopment Analysis. **Management Science**, v. 30, n. 9, p. 1078–1092, 1984.
- BARBOSA, S. P. Impacto da globalização sobre o princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**, v. 224, p. 197–210, 2001.
- BOARETO, M. et al. Mensuração da eficiência na educação dos municípios goianos: uma análise a partir do IDEB e dos gastos em educação básica. **Enciclopédia Biosfera**, v. 16, n. 29, p. 2204–2217, 30 jun. 2019.
- BORGES, E. F. et al. Utilização da Análise Envoltória de Dados para e mensuração da eficiência municipal a partir da gestão das receitas próprias e das funções de governo. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 3, 2014.
- BRAGA, F. G.; ROSA, F. DE. Modelo de análise de eficiência aplicado aos municípios do Estado de Goiás utilizando a Análise Envoltória de Dados (DEA). **XX SemeAD - Seminários em Administração**, nov. 2017.
- BRASIL. **Lei 4320, de 17 de Março de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 6 abr. 2019.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Senado Federal do Brasil - Brasília-DF. . 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, DE 4 DE maio de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 6 abr. 2019.
- BRASIL. **Portaria STN Nº 634, de 19 de Novembro de 2013**. Disponível em: http://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convergencia.pdf. Acesso em: 6 abr. 2019.
- BROWN, K. W. The 10-point test of financial condition: Toward an easy-to-use assessment tool for smaller cities. **Government Finance Review**, v. 9, p. 21–21, 1993.
- CABRAL, F. G.; PIO, N. R. C. Controle social como mecanismo de efetivação da eficiência administrativa. **Direito Público**, v. 14, n. 77, 2019.

CARVALHO, C. R. R. et al. Desenvolvimento regional e a distribuição dos serviços públicos de saúde em Goiás por municípios sede. **Desenvolvimento Regional em Debate**, v. 8, n. 1, p. 142–163, 2018.

CARVALHO, M. F.; MASCARENHAS, L. B. Eficiência da gestão pública municipal com base nos indicadores de desempenho dos últimos 10 anos: caso de Rio Bonito/RJ em relação ao ranking estadual. **CNEC Educação**, v. 1, n. 1, 3 nov. 2018.

CHARNES, A.; COOPER, W. W.; RHODES, E. Measuring the efficiency of decision making units. **European Journal of Operational Research**, v. 2, n. 6, p. 429–444, 1978.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman Editora, 2005.

DEA-NESP. **Software Desenvolvido pelo Núcleo de Pesquisa em Eficiência, Sustentabilidade e Produtividade - NESP UFMG - Versão - v1.0.1.22**. Disponível em: <http://nespufmg.com.br/databases>. Acesso em: 3 abr. 2018.

DENHARDT, R. B. **Teorias da Administração Pública**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DINIZ, J. A.; MACEDO, M. A. DA S.; CORRAR, L. J. Mensuração da eficiência financeira municipal no Brasil e sua relação com os gastos nas funções de governo. **Gestão & Regionalidade**, v. 28, n. 83, ago. 2012.

DRUCK, G.; FILGUEIRAS, L.; MOREIRA, U. Ajuste Fiscal e as Universidades Públicas Brasileiras: a nova investida do Banco Mundial. **Cadernos do CEAS: Revista crítica de humanidades**, v. 0, n. 242, p. 602–634, 10 mar. 2018.

FARRELL, M. J. The measurement of productive efficiency. **Journal of the Royal Statistical Society**, v. 120, n. 3, p. 253–290, 1957.

FERNANDES, A. S. A.; ARAÚJO, S. M. V. G. DE. A criação de municípios e a formalização de regiões metropolitanas: os desafios da coordenação federativa. **Revista Brasileira de Gestão Urbana**, v. 7, n. 3, p. 295–309, set. 2015.

FIELD, A. **Descobrimos a estatística usando o SPSS - Tradução Lorí Viali**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman - Artmed, 2009.

FIRJAN. **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal - IFGF 2017**. Disponível em: <http://publicacoes.firjan.org.br/ifgf/2017/files/assets/basic-html/page-1.html#>. Acesso em: 19 abr. 2018.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A.; RIBEIRO, F. O padrão do endividamento público nos municípios brasileiros de porte médio após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 122–140, 6 jan. 2014.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira - Tradução Allan Vidigal Hastings**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GOMES, E. G. M. **Gestão por resultados e eficiência na administração pública: uma análise à luz da experiência do governo de Minas Gerais**. TESE—São Paulo: FGV/EAESP, 2009.

GRIN, E. J. et al. Sobre desconexões e hiatos: uma análise de capacidades estatais e finanças públicas em municípios brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 23, n. 76, 2018.

HONADLE, B. W.; LLOYD-JONES, M. Analyzing Rural Local Governments' Financial Condition: An Exploratory Application of Three Tools. **Public Budgeting & Finance**, v. 18, n. 2, p. 69–86, jun. 1998.

INSTITUTO MAURO BORGES. **Regiões de Planejamento - Estado de Goiás - 2016**. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/down/regplan2016.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2018.

INSTITUTO MAURO BORGES. **A vulnerabilidade social dos municípios goianos - Janeiro 2018**. Disponível em: http://www.imb.go.gov.br/down/a_vulnerabilidade_social_dos_municipios_goianos.pdf. Acesso em: 13 ago. 2018a.

INSTITUTO MAURO BORGES. **PIB dos Municípios Goianos - 2016**. Disponível em: http://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1556:produto-interno-bruto-dos-munic%C3%ADpios-goianos-2016&catid=25&Itemid=101. Acesso em: 24 jul. 2019b.

INSTITUTO MAURO BORGES. **Goiás em Dados 2017**. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/down/godados2017.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2018c.

INSTITUTO MAURO BORGES. **Índice de Desempenho dos Municípios Goianos - 2018**. Disponível em: http://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1610:imb-divulga-o-%C3%ADndice-de-desempenho-dos-munic%C3%ADpios&catid=8&Itemid=208. Acesso em: 29 mar. 2019.

JUBRAN, A. J. **Modelo de análise de eficiência na administração pública: estudo aplicado às prefeituras brasileiras usando a análise envoltória de dados**. TESE—São Paulo: Escola Politécnica da USP, 2006.

KOHAMA, H. **Balancos Públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. v. 7

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo-SP: Atlas, 2017.

LARA, M. B. C. **Desenvolvimento de uma ferramenta computacional para o processamento da metodologia de Benchmarking Data Envelopment Analysis - DEA**. Monografia—Belo Horizonte - MG: CEFET-MG, ago. 2014.

LEITE FILHO, G. A. et al. Relação entre a qualidade da gestão fiscal e a transparência dos municípios brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 23, n. 76, 19 dez. 2018.

LEITE FILHO, G. A.; FIALHO, T. M. M. Relação entre indicadores de gestão pública e de desenvolvimento dos municípios brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 20, n. 67, 2015.

LINS, M. P. E.; MEZA, L. A. **Análise Envoltória de Dados e perspectivas de integração no ambiente de apoio à decisão**. Rio de Janeiro-RJ: COPPE/UFRJ, 2000.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo-SP: Saraiva, 2014.

MARÔCO, J. **Análise Estatística com o SPSS Statistics**. 5. ed. Pero Pinheiro: Report Number, Lda., 2011.

MARTINS, L. Reforma da administração pública e cultura política no Brasil: uma visão geral. **Cadernos ENAP**, v. 8, p. 61, 1997.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, J. C. C. B. S. DE et al. Curso de análise de envoltória de dados. **XXXVII Simpósio brasileiro de pesquisa operacional**, p. 20520–2547, set. 2005.

MELLO, L. DE. Descentralização e investimento público: Desafios e políticas públicas. 2016.

MORAES, A. DE. **Reforma Administrativa: emenda constitucional 19/98**. 4^a ed. Rio de Janeiro-RJ: Editora Atlas SA, 2001.

MOTTA, P. R. DE M. O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 82–90, fev. 2013.

OLIVEIRA, K. P. DE; PAULA, A. P. P. DE. Herbert Simon e os limites do critério de eficiência na nova administração pública. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 19, n. 64, 2014.

OLIVEIRA, L. S. D. DE; ARAÚJO, A. O. As despesas públicas municipais como determinante no desenvolvimento humano. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 38, p. 87–104, 2019.

PENA, C. R.; ALBUQUERQUE, P. H.; DAHER, C. E. Dinâmica da produtividade e eficiência dos gastos na educação dos municípios goianos. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 16, n. 6, p. 845–865, nov. 2012.

PENA, C. R.; ALBUQUERQUE, P. H. M.; MARCIO, C. J. A eficiência dos gastos públicos em educação: evidências georreferenciadas nos municípios goianos. **Economia Aplicada**, v. 16, n. 3, p. 421–443, 2012.

PEREIRA, L. C. B. Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 4, p. 5–29, dez. 1995.

PEREIRA, L. C. B. Instituições, bom estado e Reforma da Gestão Pública. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, n. 1, 2005.

PEREIRA, L. C. B. Democracia, estado social e reforma gerencial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 1, p. 112–116, 2010.

PERPINA, I. N.; WITTE, K. DE. Local governments' efficiency: a systematic literature review—part II. **International Transactions in Operational Research**, v. 25, n. 4, p. 1107–1136, 2018a.

PERPINA, I. N.; WITTE, K. DE. Local governments' efficiency: a systematic literature review—part I. **International Transactions in Operational Research**, v. 25, n. 2, p. 431–468, 2018b.

POLLITT, C. A integração da gestão financeira e da gestão por desempenho - Traduzido por René Loncan. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 4, p. 48–80, 2014.

REIS, C. E. DOS; LIMA, D. V. DE; WILBERT, M. D. Impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no balanço geral da União. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, p. 108, 3 abr. 2017.

RODRIGUES, M. Â. V. Democracia vs. eficiência: como alcançar equilíbrio em tempo de crise financeira. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 1, p. 88–104, fev. 2017.

SANTIN, J. R. Administração Pública Municipal e Lei de Responsabilidade Fiscal: gastos e receitas públicas. **Revista de Direito Brasileira**, v. 17, n. 7, p. 18, 2017.

SANTOS, Y. D. DOS et al. Endividamento público e desenvolvimento humano nos grandes municípios brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 23, n. 76, 19 dez. 2018.

SECCHI, L. **Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SILVA, M.; SILVA, J. D.; BORGES, E. Avaliação da Execução Orçamentária por Funções de Governo em Municípios com a utilização de Índices de Desempenho. **RMC, Revista Mineira de Contabilidade**, v. 16, n. 1, p. 5–17, 2015.

STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público -MCASP - 8ª Edição** Secretaria do Tesouro Nacional -STN, , 2018. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9. Acesso em: 5 abr. 2019

WORLD BANK. A fair adjustment : efficiency and equity of public spending in Brazil : Volume I : síntese (Portuguese). Washington, D.C.: World Bank Group., 1 nov. 2017. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-síntese>. Acesso em: 5 maio. 2018.

YIN, R. K. Estudo de Caso: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.