

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS  
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

**SAMUEL DO PRADO**

**A UTILIDADE DE MÉTODOS DE AVALIAÇÃO FINANCEIROS PARA O  
PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA  
PÚBLICA: Um estudo de caso a partir do PPA 2014-2017 da Prefeitura de São  
Luís-Ma**

São Luís  
2019

**SAMUEL DO PRADO**

**A UTILIDADE DE MÉTODOS DE AVALIAÇÃO FINANCEIROS PARA O  
PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA  
PÚBLICA: Um estudo de caso a partir do PPA 2014-2017 da Prefeitura de São  
Luís-Ma**

Monografia apresentada ao Curso Superior de  
Administração de Empresas da Universidade  
Federal do Maranhão – UFMA, como requisito para  
obtenção do título de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Walber Lins Pontes

São Luís

2019

Do Prado, Samuel.

A UTILIDADE DOS MÉTODOS DE AVALIAÇÃO  
FINANCEIROS PARA O PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E  
CONTROLE DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA PÚBLICA: Um  
estudo de caso a partir do PPA 2014-2017 da Prefeitura de São  
Luís-Ma / Samuel do Prado. – 2019.

61 f.

Orientador(a): Prof. Dr. Walber Lins Pontes.  
Monografia (Graduação) - Curso de Administração,  
Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2019.

1. Gestão Pública 2. Orçamento Público. 3. Método de  
análise vertical e horizontal. I. Pontes, Walber Lins. II. Título.

**SAMUEL DO PRADO**

**A UTILIDADE DOS MÉTODOS DE AVALIAÇÃO FINANCEIROS PARA O  
PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA  
PÚBLICA: Um estudo de caso a partir do PPA 2014-2017 da Prefeitura de São  
Luís-Ma**

Monografia apresentada ao Curso Superior de Administração de Empresas da Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Administração.

Aprovador em: 02/07/2019.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Walber Lins Pontes (orientador)  
Dr. em Informática na Educação  
Universidade Federal do Maranhão

Prof. João Maurício Carvalho Bezerra  
Me. em Administração e Controladoria  
Universidade Federal do Maranhão

Prof. Láercio Benedito de Sousa Junior  
Espec. em Gestão empresarial e Marketing  
Universidade Federal do Maranhão

A minha mãe que sem o saber formal se fez mestra do saber para que eu aprendesse a vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, a quem devo tudo o que sou, tenho e sei. “Dele por ele e para Ele são todas as coisas”.

Agradeço a meus pais, Hermínio Caetano (in memorian) e Ana Maria que me criaram com princípios e valores saudáveis, mesmo sem terem formação em escola alguma, foram e ainda é (minha mãe) mestres da vida;

A minha esposa Marlise, companheira de todas as horas e para todas as coisas. Com ela partilho até o estudo de administração mesmo que em instituições diferentes. Começamos juntos, lutamos juntos e concluímos juntos.

A Primeira Igreja Presbiteriana Independente de São Luís, na pessoa de seu conselho administrativo, que me facilitou as condições laborais a fim de que eu pudesse estudar;

Aos professores do departamento de Administração, pois cada um deles contribuíram de forma única nessa etapa de minha formação;

Aos colegas de curso, em especial ao Alano, Ana Luiza, Evelyn, Jessica, Larissa, com quem trabalhei duro, formamos uma boa equipe para superar nossos limites, produzir trabalhos e evoluir no aprendizado. Nós nos apoiamos, compartilhamos, aprendemos e avançamos juntos.

Ao meu orientador, Professor Dr. Walber Lins Pontes, que não mediu esforços para que eu realizasse este trabalho e tivesse êxito. Sua dedicação, orientação, apoio e compreensão nos momentos em que tive grandes dificuldades, foram de fundamental importância para mim.

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.  
(Marthin Luther King)

## RESUMO

A gestão pública tem como desafio priorizar a administração adequada, eficaz e eficiente de tudo aquilo que for gerado no seio social, visando sempre o interesse da coletividade. O dinheiro, neste caso, tem um papel importante, pois é a partir de uma boa utilização do mesmo que se consegue realizar as atividades e exercer as funções prioritárias do Estado. Sendo assim, os gestores devem cada vez mais se aterem para uma melhor administração dos recursos de que dispõe para de cumprir seus compromissos governamentais. Ter instrumentos para melhor realizar a gestão, bem como, a boa utilização do dinheiro público é de suma importância. Isto faz desta pesquisa algo de grande importância ao apresentar métodos instrumentais para se validar, corrigir e efetivar seus resultados financeiros. Portanto, aplicando o método de análise vertical e horizontal se demonstra a utilidade dos mesmos para auxiliar os gestores públicos municipais, no planejamento, execução e controle do orçamento público municipal. Para tanto, foi necessário avaliar a viabilidade da aplicação do método para uma melhor compreensão da execução do orçamento municipal, tomando como objeto o PPA 2014-2017 da cidade de São Luís. Buscou verificar a importância do uso do método para auxiliar na gestão financeira da administração municipal. E por fim, compreender como este contribui para um melhor planejamento, execução e controle da gestão pública municipal. A opção metodológica foi pela pesquisa exploratória, descritiva, quantitativa, com um viés qualitativo. É um estudo de caso, onde o pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. Diante disso, a partir da interpretação dos dados orçamentários, que permite obter informações quando da aplicação do método, verifica-se a utilidade da análise vertical e horizontal para a gestão municipal. A viabilidade do método é atestada ao permitir a avaliação e mensuração em percentual do impacto da dotação de cada área de resultado, programa ou ação no orçamento de cada ano do PPA. Por fim, ele facilita ainda o acompanhamento da evolução orçamentária no decurso dos anos que o compõem. Os gestores, ao utilizar o método, terão à disposição informações e dados analíticos que permitirão e facilitarão tomadas de decisões.

**Palavras-chave:** Orçamento Público, Método de análise vertical e horizontal, Gestão pública.

## ABSTRACT

The public management has as challenge the prioritization of adequate, effective and efficient administration of all that is generated within the social context always aiming for the interest of the community. Money in this case, has an important role because it is from a good use of it that we can conduct the activities and practice the priority functions of the State. Therefore, the managers should more and more be aware of a better administration of the resources that they have to fulfil their governmental responsibilities. Having the instruments for better carrying out the management, as well as a good use of the public money is of utmost importance. This makes this research something of great importance as it presents instrumental methods for validation, correction and implementation of the financial results. Therefore, applying the vertical and horizontal analysis method, the usefulness of such is demonstrated so as to help the public municipal managers on the planning, execution and control of the public municipal budget. Therefore, it was necessary to evaluate the feasibility of the method's application for a better understanding on the execution of the municipal budget, taking as the object the PPA 2014-2017 (multi-annual plan) of São Luís city. It was also aimed to verify the importance of the method's use to help in the budget management municipal administration. Finally, to understand how this has contributed to a better planning, execution and control of the municipal public management. The methodological option was for the exploratory, descriptive and quantitative research, with a qualitative bias. It is a case study, where the researcher do not intend to intervene on the object to be studied, but to reveal it as he perceives it. Thereof, starting with the interpretation of the budget data, which allows in obtaining information when the method's application, it is seen the usefulness of the horizontal and vertical analysis for the municipal management. The feasibility of the method is certified as it permits the evaluation and percentage measurements of the impact of the endowment of the result for each area, program or action on the budget of each year for the PPA. Finally, in addition, it facilitates the monitoring of the budget evolution during the years that make it. The managers, as they use the method, will have at their disposal information and analytical data that will permit and will facilitate the decision-making.

**Key words:** Public Budget, Vertical and horizontal analysis method, Public Management.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABNT:	Associação Brasileira de Normas Técnicas
PPA:	Plano Plurianual
LDO:	Lei de diretrizes Orçamentárias
LOA:	Lei Orçamentária
SEMED:	Secretaria Municipal de Educação
IBGE:	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
SEPLAN:	Secretaria de Planejamento
MA:	Maranhão

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1: Orçamento Total 2014-2017 Executado

Gráfico 2: Orçamento Da Educação 2014-2017

Gráfico 3: Orçamento Do Ensino Fundamental 2014-2017

Gráfico 4: Alunos do Ensino Fundamental

Gráfico 5: Escolas do Fundamental

Gráfico 6: Professores do Fundamental

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1: Áreas de Resultado

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Cobertura educacional em São Luís por faixa etária

Tabela 2: Atendimento no Ensino Fundamental de São Luís, nas quatro esferas.

Tabela 3: Composição do PPA 2014-2017 por Tipo de Programa

Tabela 4: Orçamento Do PPA 2014-2017 Executado

Tabela 5: Orçamento da Educação 2014-2017 Executado

Tabela 6: Orçamento do Ensino Fundamental 2014-2017 Executado

Tabela 7: Comparativo do Orçamento Municipal – Dotações - PPA 2014-2017

Tabela 8: Comparativo do Orçamento Municipal – Despesas - PPA 2014-2017

Tabela 9: Análise Estatística da Educação Fundamental

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>FINANÇAS E ORÇAMENTO PÚBLICO .....</b>	<b>17</b>
2.1	GESTÃO PÚBLICA .....	17
2.2	FINANÇAS PÚBLICAS.....	18
2.3	ORÇAMENTO PÚBLICO .....	20
2.3.1	Princípios Norteadores Do Orçamento.....	22
2.3.2	O Plano Plurianual.....	24
2.3.3	A Lei de Diretrizes Orçamentária.....	24
2.3.4	A Lei Orçamentária.....	26
2.4	OS MÉTODOS DE AVALIAÇÃO FINANCEIRA .....	27
2.4.1	Análise Vertical.....	28
2.4.2	Análise Horizontal.....	29
<b>3</b>	<b>PERCURSO METODOLÓGICO .....</b>	<b>31</b>
3.1	AMBIENTE DE PESQUISA.....	33
3.2	ESPECIFICAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO .....	35
<b>4</b>	<b>RESULTADO DA PESQUISA.....</b>	<b>40</b>
4.1	VIABILIDADE DO MÉTODO DE ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL	40
4.2	A IMPORTÂNCIA DO USO DO MÉTODO DE ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL .....	44
4.3	A CONTRIBUIÇÃO DO MÉTODO DE ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL .....	46
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>53</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A gestão pública, tomando como parâmetro o princípio econômico da escassez, através do qual se entende que as demandas sociais são ilimitadas e os recursos financeiros para satisfazê-las são escassos, tem como desafio priorizar a administração adequada, eficaz e eficiente de tudo aquilo que for gerado no seio social, visando sempre o interesse da coletividade.

No desenvolvimento do processo político, de forma específica na gestão pública, o dinheiro tem um papel importante, pois é a partir de uma boa utilização do mesmo que se consegue realizar as atividades e exercer as funções prioritárias do Estado. As consequências de uma utilização indevida, descuidada e ineficiente do dinheiro, serão desastrosas, com impacta direto na vida da população e podendo gerar diretamente impedimentos a execução dos planos, através dos quais, os objetivos da gestão deveriam ser alcançados.

A presente pesquisa visa apresentar a importância da utilização dos métodos de análise financeiros para o acompanhamento da evolução orçamentária pública, bem como a verificação da congruência entre o programa e o alcance dos objetivos da gestão pública do município de São Luís. Para o alcance do objetivo, delimitou-se o período compreendido entre os anos de 2014-2017, o qual representa o Plano Plurianual elaborado pela gestão municipal do referido período. A partir dos valores observados na série histórica do estudo, e fazendo uso dos instrumentos de análises horizontal e vertical será possível avaliar a composição das receitas e despesas da administração municipal, bem como sua evolução ao longo do período.

As análises Horizontais e verticais, como métodos de análise, são muito utilizadas na avaliação de demonstrações financeiras pela administração empresarial, e conforme qualificados por Blatt (2001, p.60): “A análise horizontal compara percentuais ao longo de períodos, ao passo que a análise vertical compara-os dentro de um período”, forneceram a base para o estudo aqui ensejado.

A partir dos dados gerados pelos relatórios da gestão pública municipal, e utilizando a metodologia proposta, foram produzidos tabelas e gráficos de análise da evolução das contas, ou grupo de contas, abordados ao longo do estudo.

Para o alcance dos resultados desta pesquisa, é necessária uma compreensão primeira do contexto e dos instrumentos que compõe as finanças

públicas. Portanto, primeiramente se fará um breve panorama sobre os principais termos e instrumentos que dizem respeito ao orçamento público e sua elaboração e execução. Desta forma, através de pesquisa bibliográfica, serão revisitados os conceitos referentes a finanças públicas, orçamento público e seus processos, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária, dentre outros pertinentes.

Também se tratará de entender os conceitos de métodos de análise de índices financeiros, em especial as análises vertical e horizontal e sua importância para a gestão pública, mais especificamente a gestão pública municipal de São Luís.

Devido a amplitude e complexidade do orçamento e elementos do PPA 2014-2017, faz-se a opção por delimitar o trabalho a partir dos dados de um único programa, sendo escolhido o programa da Educação Fundamental do município de São Luís, tendo em vista que a partir dele é possível replicar a posteriori em todos os programas do PPA como um todo, inclusive podendo ser aplicado em outras prefeituras.

Por fim, a partir dos dados encontrados na execução do orçamento do período delimitado pela pesquisa, e mais especificamente utilizando o programa orçamentário da educação fundamental, analisará o desempenho e evolução das ações governamentais e suas implicações.

A realidade política do Brasil, em especial de muitos dos municípios que estão enfrentando dificuldades frente a Lei de responsabilidade fiscal, lei da transparência e a constante vigilância dos órgãos públicos de auditoria, faz com que os gestores tenham cada vez mais que se aterem para uma melhor administração dos recursos de que dispõe afim de cumprir seus compromissos governamentais.

Desta forma, ter instrumentos para melhor compreender o processo e desenvolvimento da gestão e boa utilização do dinheiro público é de sua importância. Isto faz desta pesquisa algo de grande importância trazendo caminhos e métodos instrumentais para se validar, corrigir e efetivar seus resultados financeiros.

Portanto, a questão a ser enfrentada nesta pesquisa, é, como os métodos de avaliação financeiros, especialmente os de análise vertical e horizontal, podem ser utilizados para auxiliar os gestores públicos municipais, no planejamento, execução e controle do orçamento público municipal?

Para tanto, pretende-se validar a questão acima, a partir da análise da utilidade dos métodos de análise vertical e horizontal no planejamento, execução, e

controle do orçamento público com base no Plano Plurianual 2014-2017 da Prefeitura Municipal de São Luís-MA. Para o alcance deste objetivo, dentre as dez grandes áreas resultado estabelecida pelo PPA em questão, destaca-se a área da Educação, com foco específico no programa da Educação Fundamental.

Estabelece, portanto, como primeiro objetivo específico, avaliar a viabilidade da aplicação do método de análise vertical e horizontal para uma melhor compreensão da execução do orçamento do município no período do PPA 2014-2017 da cidade de São Luís;

Em Segundo lugar visa verificar a importância do uso dos métodos de análise vertical e horizontal para auxiliar na gestão financeira da administração municipal cidade de São Luís;

Por fim, em terceiro lugar compreender como os métodos de análise vertical e horizontal contribuem para uma melhor planejamento, execução e controle da gestão pública municipal da cidade de São Luís;

Diante da necessidade premente dos gestores municipais de cumprirem as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal e ao mesmo tempo entregar serviços de qualidade para a população que os elegeu, se estabelece o desafio de equilíbrio orçamentário.

O conhecimento e utilização de instrumentos de controle administrativos por parte dos gestores se apresenta como um caminho viável para o acompanhamento da aplicação dos recursos, com a antecipação de possíveis correções no curso do uso do erário.

Neste trabalho, a partir do proposto acima, fez-se a opção por utilizar os métodos de análise horizontal e vertical como mecanismos que facilitarão o planejamento, a execução e o controle do orçamento público municipal, possibilitando assim uma melhor gestão financeira municipal, oportunizando entregas de serviços com mais qualidade aos cidadãos que em certa medida anseiam por tal.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: no capítulo dois faz-se uma revisão da literatura bem como em dados secundários obtidos em periódicos, livros e artigos a fim de permitir um amplo mapeamento sobre as finanças públicas, planejamento, orçamento e seus aportes legais, bem como o controle.

O capítulo três descreve o percurso metodológico, justificando as escolhas realizadas. Também se descreve o ambiente em que a pesquisa foi realizada, bem

como a importância para a mesma. Há ainda a definição do objeto da pesquisa com suas particularidades e valor.

No capítulo quatro se processa os resultados da pesquisa por meio da aplicação dos métodos de análise vertical e horizontal aos dados do orçamento do programa da Educação Fundamental do Município de São Luís – MA no período que compreende o PPA – 2014-2017. Com a análise dos dados, segue-se os resultados da pesquisa.

A conclusão traz as informações sobre o alcance dos objetivos estabelecidos, as dificuldades enfrentadas e as oportunidades para novas pesquisas a partir do que se conseguiu.

## 2 FINANÇAS E ORÇAMENTO PÚBLICO

A Administração pública pode ser compreendida como sendo um conjunto de pessoas, sejam elas físicas e/ou jurídicas, autarquias, agentes, bem como a organização utilizada para realizar e organizar as atividades e dirigir patrimônios públicos (SOUZA, 2008). Dessa maneira entende-se que fazem parte da administração pública todos os órgãos, pessoas, recursos e ações destinados a exercer funções administrativas na União, nos Estados e Municípios.

A gestão pública é um grande desafio, especialmente nos dias de hoje. Cada vez mais a população demanda serviços, exige melhores condições, e anseia pela satisfação de suas demandas legítimas ou não. Administrar financeiramente um município é uma tarefa que pode ser o diferencial para o sucesso de uma gestão, ou pode ser um desastre para o gestor e para a população a quem ele serve.

No desempenho da função pública deve-se guiar pelos princípios da supremacia e indisponibilidade dos interesses públicos. Assim sendo, as ações propostas e executadas pelos administradores devem ser planejadas para promover o desenvolvimento social e melhorar a qualidade de vida Souza (2008). O administrador é o gestor dos recursos públicos e deve respeitar os preceitos legais dispostos e amparados na Constituição Federal 1988.

Para uma melhor compreensão do tema em questão se faz importante uma visita aos principais conceitos implicados na questão do orçamento de uma prefeitura. Essa revisão é imprescindível para que a partir de um conjunto de pressupostos e fundamentos se faça as análises que serão necessárias.

### 2.1 GESTÃO PÚBLICA

O objetivo da gestão do patrimônio público é o “lucro social” e não o “lucro financeiro” (ANDRADE, 2013). A busca em atender as demandas sociais com eficiência, eficácia e efetividade deve ser o alvo de todo gestor público. Todavia, no processo de alcançar esses objetivos existem desafios e forças que poderão inviabilizar a concretização do estabelecido.

No século XX foi significativa a atenção dada ao tema do crescente aumento das despesas públicas. Sejam nas economias onde o Estado é mais presente ou em uma economia de mercado em que prepondera a defesa da livre iniciativa por serem

nações capitalista e defensoras do estado mínimo, mesmo ali, é possível constatar tal realidade. (GIACOMONI, James, 2012,)

De acordo com Santos (2006):

Gestão Pública refere-se às funções de gerência pública dos negócios do governo. Pode-se classificar, de maneira resumida, o agir do administrador público em três níveis distintos: a) atos do governo, que se situam na órbita política; b) atos de administração, atividade neutra, vinculada à lei; c) atos de gestão, que compreendem os seguintes parâmetros básicos: I – tradução da missão; II – realização de planejamento e controle; III – administração de R.H., materiais, tecnológicos e financeiros; IV – inserção de cada unidade organizacional no foco da organização; e V – tomada de decisão diante de conflitos internos e externos.

Basicamente são três as funções básicas que a ação do governo atinge através da política fiscal: alocativa, distributiva e estabilizadora. Cada uma delas com sua especificidade. O fornecimento de bens públicos é responsabilidade da função alocativa. As adequações na distribuição de renda que façam com que a mesma seja aquela percebida como justa pela sociedade são próprias da função distributiva. Já a função estabilizadora objetiva o uso da política econômica tendo em vista um alto nível de emprego, a estabilidade dos preços bem como chegar a uma taxa apropriada de crescimento econômico. (Giambini e Além, 2000, pg. 10)

No esforço para cumprir cabalmente com as funções anteriormente descritas, o governo necessita de gerar e alocar recursos. Dentre as fontes desses recursos, a arrecadação tributária, é a principal fonte de receita do setor público. (Giambini e Além, 2000, pg. 17)

Para uma melhor compreensão deste contexto que mais amplo, se faz necessário abordar o tema das finanças públicas, que de forma mais abrangente permitirá uma visão do amplo processo que é a elaboração orçamentária governamental.

## 2.2 FINANÇAS PÚBLICAS

O Estado enquanto responsável em promover o bem-estar da sociedade que o constitui necessita de efetuar gastos públicos, os quais devem ser custeados pela receita pública. No desempenho de suas atividades, sejam políticas, sociais, econômicas e administrativas com o fim de obter, criar, gerir e desempenhar, o Estado estará comprometido com atividades financeiras. Ao tratar desse assunto, Matias-Pereira (2012, p.112) argumenta que:

As finanças públicas de um país (...) estão orientadas para a gestão das operações relacionadas com a receita, despesa, o orçamento e o crédito público. Preocupa-se, portanto, com a obtenção, distribuição, utilização e controle dos recursos financeiros do Estado. Registre-se que a arrecadação dos tributos decorre de uma manifestação do poder de império do Estado, impondo obrigações pecuniárias à, retirando-lhes parte da riqueza produzida, com vista a realizar a atividade financeira. A atividade financeira é desempenhada pela obtenção de receitas, pela administração do produto arrecadado e, ainda, pela realização de dispêndios e despesas.

É importante evidenciar que se deve entender o que se denomina “serviços públicos” como o conjunto de atividades e bens que são desempenhados ou disponibilizados para a população, tendo como propósito abranger e proporcionar um grau elevado de bem-estar social, ou lucro social, ou ainda da prosperidade pública nas áreas da saúde, saneamento, educação, distribuição de rendas, etc.

Visando explicitar de uma forma mais objetiva, ANDRADE (2013, p. 15) afirma,

Numa definição estruturada, podem-se conceituar serviços públicos como todo serviço prestado pela administração, direta ou indireta, ou por seus delegados, sob normas de controles estatais, para satisfazer a necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniência do Estado.

São as instituições públicas direta ou indiretamente por concessão, no caso de uma instituição pública, denominada concedente, que concede a outrem, chamado concessionário, autorização legal, via contrato, para exercer determinada atividade pública. Por outro lado, a permissão, se dá quando uma instituição pública, denominada permitente, delega a outrem, chamado permissionário, autorização a título precário, ou seja, que pode ser rompido a qualquer tempo, de acordo com a autoridade pública, que devem prestar esses serviços públicos à população. (ANDRADE, 2013)

Ao se considerar a origem dos recursos que financiam as instituições públicas, constata-se que a grande maioria dos recursos das mesmas é derivado de transferências de outras esferas governamentais. É evidente que os entes públicos também auferem receitas próprias, os quais são conseguidos por meio de tributos, contribuições, serviços, exploração de seu patrimônio, tudo isso tendo como base uma legislação específica, personalidade jurídica e a sua capacidade econômica. (ANDRADE, 2013)

Há ainda entraves, na relação planejamento-ação. A administração pública deveria exercer como rotina a pesquisa e acompanhamento sistemático da realidade e das necessidades da população, a fim de verificar onde, quando e quanto deverá

ser investido para solucionar eventuais aspirações da sociedade. Tal distanciamento entre o planejamento e a ação é alimentado pelo descompasso entre planejadores e o processo de planejamento, com seus executores. (ANDRADE, 2013)

O benefício que a população almeja de todos os serviços disponíveis deve ser concretizado pela Administração Pública. Segundo os conceitos advindos do Direito Administrativo conceitua-se Administração Pública como “sendo todo o aparelhamento preordenado à realização de seus serviços que visa à satisfação das necessidades coletivas”. (ANDRADE, 2013)

A população tem sua vontade geral manifesta por intermédio de seus representantes, eleitos democraticamente, para integrar o Poder Legislativo. É este Poder Legislativo que, recebe legitimidade, para formular as políticas públicas, incluídas aquelas relativas à definição das prioridades de ação (planejamento) e alocação de recursos públicos (orçamento anual), por meio dos programas de gastos as quais são do interesse da maioria dos segmentos da população. (ROSA, 2011)

O instrumento central para a consecução das ações acima apresentadas é o orçamento público. Uma visão mais clara do que seja o mesmo possibilitará melhor compreensão do processo de gestão pública e seus desafios.

### 2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

A pesquisa aqui desenvolvida objetiva analisar e justificar a importância da utilização de indicadores de acompanhamento financeiro do Orçamento público como um instrumento da gestão pública de fundamental importância para a consecução dos objetivos da administração pública.

Desta forma, se faz necessário traçar uma linha desde as suas origens, características, princípios, bem como a exposição do sistema de planejamento, execução e controle, visando uma melhor compreensão de sua importância, sua relevância e a devida atenção por parte da gestão par com o mesmo.

Um dos mais antigos e tradicionais instrumentos utilizados para a gestão dos recursos públicos é o orçamento. A origem do mesmo remonta até a Idade Média. Foi nesse período da história em que se criou o controle da cobrança de rendas públicas haja vista a necessidade de se estabelecer limites ao uso abusivo que os monarcas faziam das tributações. (ROSA, 2011)

O orçamento público evoluiu no decurso da história, de um mero documento, no qual eram previstas as receitas e as despesas autorizadas, passando para um documento que contém programas e ações, vinculadas a um plano de médio prazo. Ele passou a dar ênfase às realizações do governo, com objetivos e metas a alcançar, manifestos em dados físicos com vistas a mensuração de projetos e atividades, possibilitando assim, o acompanhamento e a avaliação dos resultados. (ROSA, 2011)

O estudo do orçamento público permite, a análise das operações governamentais, iniciando pela organização, processos e rotinas, estabelecidos para a tomada de decisões e desdobrando-se até ao exame das influências que afetam o processo decisório, dentro e fora do governo.

O objetivo do orçamento é ser uma ferramenta de planejamento, uma vez que o mesmo se constitui como um plano de financiamento com informações claras do processo. Segundo Kohama (2008, p.41), “os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste em um método único”.

No entendimento de Matias-Pereira (2012), aqueles que são responsáveis pelo planejamento, precisam de recursos financeiros para colocar seus planos em prática, portanto, para eles, o orçamento é instrumento essencial. Com o intuito de melhor esclarecer, os referidos autores ponderam que,

O orçamento pode ser aceito como um acordo especial entre o estado e o contribuinte, sob a mediação do parlamento, visto tratar-se de um ato que materializa a origem e o montante dos recursos a serem efetuados, por meio de atividades e projetos, que permitem a obtenção de objetivos e o atingimento de metas. (MATIAS-PEREIRA, 2012, p.302)

Na perspectiva de CARVALHO (2006), um município necessariamente carece inicialmente de um plano diretor. Nele serão estabelecidas as prioridades do município com vistas a conduzir e organizar o desenvolvimento, devendo ser observadas as medidas necessárias e cabíveis ao bem-estar dos contribuintes e ao atendimento de suas necessidades básicas. O plano diretor constitui-se em um planejamento de longo prazo, sendo ainda conhecido como Lei de Zoneamento ou Estatuto da cidade (SOUZA, 2008). Concomitantemente e numa dimensão mais restrita de tempo está o PPA (Plano Plurianual).

A Constituição Federal de 1988 em art. 165 estabelece que o sistema orçamentário brasileiro, é composto por três normas básicas: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Cada uma dessas normas é de iniciativa do Poder Executivo. O planejamento orçamentário municipal também deve observar as normas constitucionais contidas no artigo 165 e compreender:

I- o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II- o orçamento de investimento das empresas em que a União direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social com direito a voto; III- o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades, e órgãos a ela vinculados, a administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (CONSTITUIÇÃO FEDERAL apud SOUZA, 2008, p.54)

### 2.3.1 Princípios Norteadores Do Orçamento

O princípio da Anualidade implica em que o orçamento seja autorizado por um determinado período de tempo, ou seja, um ano civil brasileiro. Esse critério, que utiliza convencionalmente um ano para o período orçamentário, segundo Kohama (2009), é utilizado devido apresentar a vantagem de ser o adotado pela maioria das empresas particulares.

O princípio da Universalidade tem por fundamento que o orçamento contenha todas as receitas e despesas previstas para o ano subsequente, impedindo assim que o Poder Executivo tome qualquer decisão com implicações orçamentária sem o respaldo do Poder Legislativo. Dessa forma, qualquer receita ou despesa que se queira acrescentar deve passar pela aprovação da Câmara de Vereadores. Para Silva (2009, p.186), “esse princípio é de fundamental importância, porque estabelecem que todas as receitas e todas as despesas da Lei Orçamentária pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.”

O princípio da Totalidade Orçamentária adverte que o orçamento é composto por três tipos de orçamento: Fiscal, Seguridade Social e Investimento das Estatais, devendo os mesmos serem elaborados separadamente passando assim pela consolidação, com o objetivo de compor uma única Lei.

Com o princípio do Orçamento Bruto estabelece a garantia de que o orçamento seja total, que não sofra nenhuma dedução em seus montantes. Já o princípio da Não Afetação das Receitas formaliza que as receitas de impostos não podem ser vinculadas, em outras palavras, seu gasto não pode estar pré-determinado, excetuando as Receitas e Despesas Vinculadas, definidas em lei.

O princípio da Exclusividade tem sua definição estabelecida no Art. 165, § 8º, CF/88, onde se constata que:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

O entendimento do princípio da Exclusividade é que no orçamento deverá conter a previsão orçamentária ou financeira. O princípio da Especificação, com clareza afirma que o orçamento deve ser especificado, devendo estar detalhado, através de elementos, onde esse orçamento será aplicado. No entendimento de Araújo e Arruda (2006), sua importância está em que o total da receita deve ser sempre igual ao total da despesa.

No que tange ao cumprimento, o princípio do Equilíbrio, é o mais difícil de ser cumprido na esfera dos órgãos públicos, uma vez que o mesmo determina que as receitas e as despesas devam ser equilibradas. Em outras palavras, incide em que a receita estimada deve ser no mesmo valor da despesa fixada. O princípio da Publicidade estabelece a exigência de que a Lei Orçamentária Anual seja publicada nos veículos oficiais de comunicação, permitindo o acesso ao público interessado, bem como assegurando a transparência e eficácia de sua validade. Esse princípio é sustentado em conformidade com o Art. 37 da CF/88:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O princípio da Clareza determina que o orçamento seja redigido em uma linguagem clara e de fácil compreensão.

Portanto, pela sua importância, e impacto que produz, o orçamento necessita de uma estruturação e publicitação de maneira clara, ordenada e completa (Kohama 2009). Os princípios orçamentários tornam o orçamento mais transparente e de fácil compreensão, o que faz com que ele seja utilizado para facilitar o controle, a avaliação e principalmente que seja aplicado como uma ferramenta de gestão.

### 2.3.2 O Plano Plurianual

ANDRADE, (2013) respaldado na Constituição Federal esclarece que o Plano Plurianual é o instrumento que estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e para as relativas aos programas de duração continuada. Por sua vez, a Lei de Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e prioridades, além de orientar a elaboração da lei de orçamento anual. Por fim o Orçamento Anual dispõe sobre a previsão da receita e a fixação da despesa, contendo programas de ação do governo e os diversos tipos de despesas necessários a cada um desses programas.

Ainda a respeito do PPA, Santos, esclarece que:

O Plano Plurianual estabelece de forma regionalizada (no caso dos municípios, dar-se por distritos, povoados, bairros e regiões), as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capitais e outras delas decorrentes, bem como aquelas relativas a programas de duração continuada (mais de um exercício financeiro). A vigência da lei que instituir o PPA será de 4 anos, ou seja, do segundo ano do mandato atual Chefe do Poder Executivo até o término do primeiro exercício (SANTOS, 2009, p. 4).

ROSA, (2011) entende que o objetivo dessa estrutura legal tem por objetivo auxiliar a tarefa do planejamento, tendo em vistas à melhor alocação dos recursos públicos, dando origem a integração entre o planejamento e o orçamento anual.

### 2.3.3 A Lei de Diretrizes Orçamentária

A mesma autora, (ROSA, 2011), elucidada que a lei do PPA deve anteceder a LDO e a LOA, devendo ser o seu instrumento orientador. Por sua vez a LDO, alicerçada no PPA, deve estabelecer a formulação da LOA e estabelecer as

prioridades de alocação sempre em conformidade com a definição dada pelo texto constitucional.

A Constituição Brasileira de 1988 em seu artigo 37, garante a probidade e transparência na gestão dos recursos e das ações públicas através de normas e de princípios constitucionais. No referido artigo, existem vários princípios constitucionais elencados, os quais são: princípio da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.

O princípio da Legalidade sujeita o gestor ao cumprimento da lei, podendo o mesmo, e em caso de inobservância da lei, sofrer medidas e responsabilidades disciplinares, civis e até criminais (MORAIS apud SOUZA, 2008). O princípio da Impessoalidade estabelece os interesses públicos (coletivos) aos interesses pessoais e privados. O agente público não pode escolher pelas suas preferências pessoais, uma vez que conforme a lei, deve atender aos objetivos e anseios da comunidade que o colocou no poder.

Bastos (apud SOUZA, 2008) explicita que o princípio da Moralidade pressupõe uma conduta ética, honesta pautada na decoro e probidade. Para validar os atos da administração pública é preciso agir com justiça e ética, e isso poderá ser julgado e analisado pela opinião pública, pois o princípio da Publicidade exige que os atos e ações públicas sejam divulgados e oferecidos ao conhecimento público e o princípio de Eficiência relaciona-se ao fato de que a administração pública deve desenvolver suas atividades buscando sempre por resultados positivos através eficiência na relação custo-benefício.

No entendimento de Meirelles (apud SOUZA, 2008), o princípio da Eficiência observa a importância do gestor público ser capacitado para a função que executa, bem como de o mesmo planejar seus atos, visando o atendimento dos objetivos e necessidades da coletividade.

Os princípios acima apresentados norteiam os atos da administração pública a fim de impor ao administrador a obrigatoriedade de gerir os recursos públicos, devendo o mesmo prestar serviços necessários para a promoção do bem-estar da população.

A Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. Até mesmo nos atos dicionários a

conduta de quem o pratica há de ser legítima, isto é, conforme as opções permitidas em lei e as exigências do bem comum (MEIRELLES apud SOUZA, 2008, p. 21).

#### 2.3.4 A Lei Orçamentária

No que respeita a lei orçamentária, a Lei 4320/64, Art. 2º define que “a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, da universalidade e da anualidade.” Em sua exposição, ROSA vai além e insiste que,

Além desses princípios, a doutrina e a jurisprudência enumeram ainda o da Discriminação ou Especialização ou Especificação, o da Exclusividade, o do Equilíbrio, o do Orçamento Bruto, o da Não-Afetação das Receitas, além de outros princípios tradicionais, como o da Clareza, o da Publicidade e o da Exatidão. (ROSA, 2011, pg.41)

Há diversos critérios para classificação das receitas e despesas públicas na organização do orçamento.

Na perspectiva de Sanches, a finalidade de classificação das receitas públicas é facilitar a compreensão de sua procedência, evidenciar as suas possíveis destinações, indicar a sua efetiva disponibilidade e explicitar os segmentos da sociedade que respondem por sua geração, sendo que para as despesas públicas é permitir a sua avaliação - antes, durante e depois de sua execução - sobas perspectivas institucional, econômica, regional, programática, funcional e gerencial. (SANCHES, 1977)

A lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários, aos quais estão consignadas dotações. Em consequência da imprecisão com que são utilizadas na legislação, é comum o emprego das expressões crédito orçamentário e dotações como sinônimos. Na realidade o crédito orçamentário é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária.

No âmbito do orçamento federal brasileiro, a partir do exercício de 2000, o crédito orçamentário individualizado compreende o seguinte conjunto de categorias classificatórias presentes na lei orçamentária: Grupo de Despesa, Identificador de Uso, Fonte de Recursos, Modalidade de Aplicação, Categoria Econômica, Subtítulo,

Projeto ou Atividade ou Operação Especial, Programa, Função, Unidade Orçamentária e órgão.

Por seu turno, dotação, é o montante de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário. O crédito orçamentário seria portador de uma dotação, e esta, o limite de recurso financeiro autorizado. (GIACOMINI, 2010)

A perspectiva de Oliveira (1995) é que assim como as pessoas, os governantes precisam tomar medidas com vistas ao controle dos gastos públicos. Para tanto é necessário planejar, orçar, executar e controlar, uma vez que, se os recursos de cada pessoa ou das empresas devem ser controlados sob pena de, ao não o fazer, culminar com o estado de insolvência ou de falência, com maior responsabilidade deve-se manter o controle da res pública, por se tratar recursos da sociedade, geridos por agentes públicos em prol da coletividade.

O alcance do processo de análise com êxito, faz imprescindível a construção de um processo metodológico bem elaborado e com instrumentais bem definidos. Portanto, o próximo passo é a evidenciação da metodologia a ser utilizada.

## 2.4 OS MÉTODOS DE AVALIAÇÃO FINANCEIRA

Com vistas a uma compreensão melhor dos métodos da avaliação financeira, entende-se que processos de análise constituem as técnicas, tornadas possíveis por procedimentos e cálculos, a partir da utilização de papéis de trabalho, utilizados pelo analista para realizar os vários tipos de análise.

Uma das técnicas é a da análise vertical ou de estrutura, a qual é o processo no qual é analisada a estrutura de composição de um grupo ou subgrupo de determinados elementos patrimoniais ou de resultado em determinado período. Calcula-se, portanto, a participação de cada elemento em relação ao todo, como por exemplo, a participação percentual dos estoques em relação ao ativo total ou ao grupo do circulante, ou do lucro operacional bruto em comparação com o valor das vendas líquidas.

A análise horizontal ou de evolução, constitui o processo empreendido com a finalidade de calcular a variação de um ou mais elementos em determinados períodos, almejando com isso estabelecer tendências, no caso de haver crescimento real ou não desse elemento, podendo servir de exemplo, no caso de as vendas do exercício crescerem, em termos reais, X% em relação ao ano anterior.

Tais métodos de análise, são muito utilizados na avaliação de demonstrações financeiras, e conforme qualificados por Blatt quando afirma, “a análise horizontal compara percentuais ao longo de períodos, ao passo que a análise vertical compara-os dentro de um período” (2001, p.60), forneceram a base para o estudo das receitas do município. ”

#### 2.4.1 Análise Vertical

A análise vertical e horizontal é uma das técnicas mais simples de análise, todavia, se bem empregada é muito importante no que se refere à riqueza das informações geradas para a avaliação do desempenho de uma instituição no quesito gestão financeira (SCHRICKEL, 1999, p. 132).

Na visão de Matarazzo (1997, p. 249) a análise vertical “baseia-se em valores percentuais das demonstrações financeiras”, enquanto a análise horizontal “baseia-se na evolução de cada 2 conta de uma série de demonstrações financeiras em relação à demonstração anterior e/ou em relação a uma demonstração financeira básica, geralmente a mais antiga da série”.

A análise vertical, também pode ser chamada de análise de estrutura, uma vez que facilita a avaliação da estrutura das demonstrações financeiras e a representatividade de cada conta em relação ao total.

Esta análise acontece com base em um determinado período, porém o que se analisa são contas diferentes. Essa análise serve para identificar a porcentagem de participação de determinado indicador nos resultados. A conta base da análise vertical em um orçamento será a receita, onde o resultado das outras contas, serão de acordo com o resultado da conta base.

Seu objetivo principal é mostrar cada conta, tendo como base a comparação da demonstração financeira a que pertence, comparando com padrões do nicho em que atua, ou percentuais da própria entidade no período analisado.

Essa análise permite entender, por exemplo, qual a composição dos recursos da entidade ou setor, qual a participação de cada conta, como exemplo, o capital próprio e de terceiros, e como é feita a distribuição. Segundo Fernandes “A determinação da porcentagem de cada elemento patrimonial em relação ao conjunto indica o coeficiente dos diversos grupos patrimoniais, fornecendo, assim, ideia precisa de distribuição dos valores no conjunto patrimonial.” (1997, p. 66).

O cálculo da análise vertical se dá através da seguinte fórmula: percentual da base é igual a valor do item dividido pelo valor da base de cálculo multiplicado por 100 (valor da base = valor do item/valor da base X 100).

A análise vertical é um instrumento de análise patrimonial de grande importância. Isso se deve ao fato de permitir a determinação dos percentuais de cada conta, ou até mesmo de cada grupo de contas do balanço patrimonial. Ela também pode determinar a proporcionalidade das contas dos demonstrativos de resultados em sua relação com a receita líquida, considerando como sua base.

De acordo com Ribeiro (1997, p.173):

A Análise Vertical, também denominada por alguns analistas Análise por Coeficientes, é aquela através da qual se compara cada um dos elementos do conjunto em relação ao total do conjunto. Ela evidencia a percentagem de participação de cada elemento no conjunto.

Em suma, ela, no que diz respeito ao balanço patrimonial, possibilita a demonstração da proporção de cada uma das fontes de recursos, bem como, a expressão percentual de cada uma das várias aplicações de recursos efetuadas no período em análise.

Ao se efetuar uma comparação entre os períodos, em especial os subsequentes ao período base, é possível se ter uma compreensão da política da empresa no que diz respeito a obtenção e a aplicação dos recursos de que dispõe.

#### 2.4.2 Análise Horizontal

A análise horizontal por sua vez, se baseia na evolução dos saldos das contas ao longo de um exercício base. A comparação evolutiva ocorre entre as mesmas contas, porém em exercícios diferentes, mas sempre guardando relação ao exercício base. Uma outra possibilidade é proceder a análise, é tomar como base o exercício anterior ao que se está analisando. A vantagem dessa segunda forma é a maior dinâmica que se empreende a análise, mais viável em menores períodos de tempo.

A Análise Horizontal pode ser executada por meio do cálculo das variações em relação a um ano-base – quando será denominada Análise Horizontal encadeada – ou ainda em relação ao ano anterior – quando será denominada Análise Horizontal anual. Matarazzo (1997, p. 253).

Seu objetivo prioritário é analisar em que medida os valores das demonstrações financeiras cresceram ou diminuíram em comparação com períodos anteriores, ou seja, a análise horizontal permite verificar tanto a situação do patrimônio da empresa quanto seu desempenho financeiro, proporcionando assim, uma ideia da tendência futura. Essa análise demonstra o crescimento ou a redução dos valores ao longo dos exercícios.

Para Fernandes (1997, p. 66):

Esse tipo de análise tem por objetivo a apreciação da evolução dos componentes patrimoniais ou de resultado em determinada série de exercícios. Presta-se, também, à análise prospectiva do patrimônio ou de resultado no horizonte temporal, permitindo a avaliação das perspectivas econômicas e financeiras da entidade.

Nas palavras de Reis (2009, p. 212) a análise horizontal “É uma técnica de análise que parte da comparação do valor de cada item do demonstrativo, em cada ano, com o valor correspondente em determinado ano anterior (considerado como base).” Essa análise, conforme destaca Berti (2001, p.158) “(...) tem por finalidade evidenciar a evolução dos itens das demonstrações financeiras ao longo dos anos.”

O cálculo da análise horizontal se dá através da seguinte fórmula: valor do ano atual dividido pelo valor do ano base multiplicado por 100 (valor do ano seguinte/ valor do ano base X 100).

Para que haja fidedignidade das informações da situação financeira da empresa as análises horizontal e vertical devem ser utilizadas em conjunto, uma vez que ambas se complementam.

### 3 PERCURSO METODOLÓGICO

A metodologia representa o conjunto de técnicas e de processos utilizados para execução da pesquisa, os objetivos específicos já deixam claro que tipo de pesquisa se fala.

Para Lakatos e Marconi (2003), o projeto é uma das etapas do processo de elaboração, execução e apresentação da pesquisa. Esta deve ser planejada com extremo rigor, caso contrário a investigador encontrar-se-á perdido num emaranhado de dados colhidos.

Ainda de acordo com Marconi e Lakatos (2007, p. 43)

A pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.

A metodologia escolhida leva em consideração a compreensão de que o que se busca é a produção de conhecimento e a contribuição para melhor desempenho no setor administrativo municipal, isso fundamentado no que disse Oliveira, ao afirmar que “A pesquisa, tanto para efeito científico como profissional, envolve a abertura de horizontes e a apresentação de diretrizes fundamentais, que podem contribuir para o desenvolvimento do conhecimento.” (OLIVEIRA, 2002, p. 62).

A metodologia utilizada para a consecução dos objetivos é o estudo de caso, sendo, portanto, uma pesquisa exploratória, descritiva, mas tendo também um viés qualitativo uma vez que a partir dos dados procurará responder as questões sobre a implicação e contribuição dos métodos de análise financeiros no planejamento, execução e controle orçamentário da Prefeitura de São Luís.

Na visão de Gil (2008), a pesquisa explicativa tem como objetivo primordial identificar fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência de fenômenos. Este tipo de pesquisa é a que mais aprofunda o conhecimento da realidade, e por isso mesmo, está fortemente calcada em métodos experimentais. É uma pesquisa de grande utilidade, pois geralmente possui aplicação prática. Assim, a pesquisa explicativa toma muitas vezes a forma de uma pesquisa aplicada (ou pesquisa experimental), ou pode também se utilizar de dados e informações de uma pesquisa Ex-post facto.

Entende-se também que é uma pesquisa aplicada pois a pesquisa aplicada permite o surgimento de conhecimentos os quais podem ser de aplicação prática e

orientados à resolução de problemas específicos. Envolve interesses locais. (GIL, 1999). Ela tem em vista à aplicação de suas descobertas a um problema. (COLLIS; HUSSEY, 2005)

Essa é uma pesquisa quantitativa, o qual é um método de pesquisa social que utiliza a quantificação nas modalidades de coleta de informações e no seu tratamento, mediante técnicas estatísticas, tais como, percentual, média, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, entre outros. (MICHEL, 2005)

Nessa mesma compreensão, Fonseca (2002, p. 20) esclarece:

Diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados. Como as amostras geralmente são grandes e consideradas representativas da população, os resultados são tomados como se constituíssem um retrato real de toda a população alvo da pesquisa.

A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc. A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente.

Segundo Andrade (1997) toda técnica de pesquisa relaciona-se com a coleta de dados, seja através de pesquisa bibliográfica e/ou documental, e ainda, através de observação junto ao objeto de estudo. Gil (1991) afirma que no estudo de caso a coleta de dados pode ser feita a partir de diversos procedimentos, entre eles a análise de documentos, a observação, entrevistas, entre outros.

O estudo de caso, então, deve ser entendido como um procedimento metodológico de investigação muito adequado quando se procura compreender, explorar ou descrever fatos e contextos complexos, em que estão envolvidos concomitantemente diversos fatores.

Em consonância com o acima afirmado, FONSECA (2002, p. 33) assevera que:

Um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico.

O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. O estudo de caso pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, que procura compreender como é o mundo do ponto de vista dos participantes, ou uma perspectiva pragmática, que visa simplesmente apresentar uma perspectiva global, tanto quanto possível completa e coerente, do objeto de estudo do ponto de vista do investigador

Desta forma, fica evidente que o estudo de caso compreende uma investigação que se assume como particularista, isto é, que se detém intencionalmente sobre uma situação específica que se julga ser única, pelo menos em certos aspectos, procurando analisar com tenacidade as suas características e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenómeno de interesse.

### 3.1 AMBIENTE DE PESQUISA

A cidade de São Luís tem uma extensão territorial de 834,785 km<sup>2</sup> (IBGE, 2010), é parte constituinte do arquipélago do golfo maranhense, separada do continente pelo estreito dos Mosquitos, sendo que seu acesso de duas maneiras, por terra, através da rodovia BR 135, e pela Estrada de Ferro Carajás – Ponta da Madeira e pela Estrada de Ferro São Luís – Teresina.

No ano de 2000 a população era de 868.047 habitantes. Mas no censo de 2010 constatou-se que a cidade possui 1.014.837 habitantes (IBGE, 2010), sendo a principal cidade da Região Metropolitana Grande da São Luís, está situada na região costeira do estado do Maranhão e tem como limite ao norte o Oceano Atlântico, ao sul, a baía de São José e o estreito dos Mosquitos, a leste a baía de São José e a oeste a baía de São Marcos, tendo como coordenadas: 02o22'23" e 02o51'00" lat. Sul; 44o26'41" e 43o59'41" de long. Oeste (IMESC,2011).

Em análise comparativa, a população da capital maranhense equivale a 15,4% do total do estado e a 76,2% do total de residentes na sua Região Metropolitana. Todavia, em relação aos das respectivas Unidades da Federação tomando em análise o percentual da população dos municípios das capitais, observa-se que São Luís apresenta o menor valor no Nordeste.

A Secretaria de Educação do Município de São Luís, A Secretaria foi instituída nos termos da Lei nº 1.847 de 10 de janeiro de 1996. Todavia, nos primórdios, por volta da década de 1910, a Secretaria Municipal de Educação, possuía o nome de “Instrução Pública Municipal”. No decorrer dos anos ela recebeu várias designações tais como: “Departamento de Educação”, “Secretaria de Educação e Ação Comunitária”, “Secretaria de Educação e Cultura” e por fim, com a desvinculação entre educação e cultura, a mesma passou a se chamar “Secretaria Municipal de Educação (Semed)”.

Segundo o portal da secretaria, na internet a mesma é,

... um órgão público responsável pela viabilização da educação nos níveis infantil e fundamental e nas modalidades de educação especial (voltada para pessoas com deficiência), e de jovens e adultos que não concluíram o ensino fundamental. É responsável pela gestão das políticas públicas voltadas para a área da Educação do município de São Luís e por organizar, manter e desenvolver os órgãos e instituições oficiais dos sistemas de ensino, integrando-os às políticas e planos educacionais da União e dos Estados.

Ainda de acordo com o referido portal, a Semed é responsável pela gestão 05 edifícios administrativos, 170 unidades de Educação Básica e aproximadamente 60 anexos de escolas. Também consta de seu quadro mais de oito mil profissionais do Magistério e aproximadamente 93 mil alunos.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE):

Em 2015, os alunos dos anos iniciais da rede pública da cidade tiveram nota média de 4.6 no IDEB. Para os alunos dos anos finais, essa nota foi de 4. Na comparação com cidades do mesmo estado, a nota dos alunos dos anos iniciais colocava esta cidade na posição 36 de 217. Considerando a nota dos alunos dos anos finais, a posição passava a 15 de 217. A taxa de escolarização (para pessoas de 6 a 14 anos) foi de 96.8 em 2010. Isso posicionava o município na posição 105 de 217 dentre as cidades do estado e na posição 3870 de 5570 dentre as cidades do Brasil.

Cabe destacar que a SEMED tem desde meado de 2012 trabalhado a partir de um grupo de trabalho, especificamente criado para a elaboração de um Plano Municipal de Educação, em cumprimento a Lei nº 10.172 de 09 de janeiro de 2001, que sancionou o Plano Nacional de Educação. Esse trabalho resultou no plano 2015-2024 que se constitui como um instrumento democrático que contribui para

viabilização de um sistema de educação para a Educação de São Luís (PME 2015-2024).

### 3.2 ESPECIFICAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

O objeto deste estudo são as informações financeiras das Leis de Orçamento Anual, as Leis de Diretrizes Orçamentárias e Planos Plurianual da Prefeitura do Município de São Luís/MA, que compreendem o período de 2014-2017.

Gil (2008 p 45) menciona que:

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaboradas de acordo com os objetos da pesquisa.

A coleta de dados quando realizada será feita a partir de consulta ao Diário Oficial do Município de São Luís – MA onde são publicados nos Suplementos pela Secretaria Municipal da Fazenda, os relatórios resumidos da execução orçamentária bem como o relatório de gestão fiscal; Sistema de Gestão Contábil, Orçamentária e Financeira utilizado pela Prefeitura de São Luís/MA; Consulta ao Portal da Transparência do Município; consulta bibliográfica/documental; e a observação direta do objeto de estudo.

A análise dos dados se dará a partir das informações coletadas sobre o objeto de estudo, do referencial teórico e das leis que regem a matéria.

No processo de compreensão da situação real de uma empresa, os índices constituem a forma de análise mais empregada. Através dela é possível se obter uma visão ampla da situação econômica e financeira da empresa. Primeiramente, se procede a análise da situação financeira separadamente da situação econômica; então, posteriormente juntam-se as conclusões dessas duas análises.

Como critério de melhor compreensão do objeto de estudo é importante o entendimento de que a Educação Básica compreende a Educação Infantil, o Ensino Fundamental e o Ensino Médio. Estima-se que a duração ideal do processo de formação nessa fase é de dezoito anos contando com a Educação Infantil. De acordo com o Art. 22 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB nº 9394/96:

"A educação básica tem por finalidades desenvolver o educando, assegurando-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores (PEE/2014).

A taxa de analfabetismo da cidade de São Luís, tomando como base a população adulta é de 5,8%, esse valor é considerado baixo para padrões da região Nordeste. Destaca-se ainda que 30% da população adulta não completou o Ensino Fundamental, sendo este índice considerado alto. Todavia é o menor entre todas as capitais do Nordeste.

Também há outros aspectos que merecem ser evidenciados, tais como o de que a cidade de São Luís possui a maior proporção de pessoas com o Ensino Médio completo entre as capitais do Nordeste, mas em relação ao acesso à creche, este número é baixo (Diagnóstico MACROPLAN, 2013).

As afirmações feitas acima podem ser demonstradas através dos dados da tabela abaixo (Censo IBGE 2010), onde se evidenciam os pontos críticos da cobertura educacional em São Luís.

Tabela 1: Cobertura educacional em São Luís por faixa etária

<b>FAIXA ETÁRIA</b>	<b>POPULAÇÃO RESIDENTE</b>	<b>ESTUDANTE</b>	<b>FORA DA ESCOLA</b>
0 A 3	60.822	16.641	44.181
4 A 5	29.804	29.165	639
6 A 9	79.519	58.765	20.754
10 a 14	88.534	85.420	3.114
15 A 17	57.197	49.546	7.651
18 A 24	154.454	50.925	103.529

Fonte: Censo IBGE 2010

Para os fins deste trabalho, o foco se volta para a Educação fundamental, tendo em vista que a mesma tem sido um foco de atenção e de importância para a gestão municipal, constituindo assim um grande desafio. Portanto, conclui-se que seu orçamento por consequência também tem relevância significativa para a gestão do município, cabendo a secretaria de Educação do município através de sua superintendência específica, da educação fundamental, envidar esforços para a consecução dos objetivos estabelecidos para alavancar esta área da educação e por sua vez produzir os resultados almejados.

O Ensino Fundamental, é uma etapa obrigatória da Educação Básica, que tem como público alvo estudantes dos 6 aos 14 anos. Ele representa de forma emblemática uma conquista pelo direito à educação em todo país. Essa garantia é percebida no direito de acesso e permanência à escolarização básica, que está

associada ao exercício da cidadania, uma vez que o processo de desenvolvimento humano possibilita o reconhecimento aos direitos civis, políticos e sociais, tornando esta etapa de ensino um momento importante para início da escolarização obrigatória.

Foi a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, que se instituiu a obrigatoriedade de acesso e permanência dos estudantes nessa etapa de ensino, de acordo com o Art. 208, inciso I, o qual destaca que o dever do Estado se efetiva com a garantia do Ensino Fundamental obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria (BRASIL, 1988).

Com respeito a importância e a finalidade da Educação, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional nº 9.394/96, em seu segundo artigo, dispõe ainda que,

A educação, dever da família e do Estado, inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

O direito de todos a uma educação pública de qualidade é reforçado e sustentado pelo Plano Nacional de Educação – PNE aprovado em 25 de junho de 2014, pela Lei Federal nº 13.005. Há nele importantes metas que foram estabelecidas visando a ampliação do acesso à educação e de melhorias na qualidade do ensino até 2024.

Dentre as metas do PNE, destacam-se a universalização do Ensino Fundamental de 9 anos, para todas as crianças de 6 a 14 anos, a oferta de escolas em tempo integral a no mínimo 50% das unidades escolares do país, a alfabetização até os 8 anos de idade, melhorias na remuneração e na formação dos profissionais da educação e a destinação de mais recursos financeiros como forma de garantir o cumprimento das metas estabelecidas.

A partir do censo demográfico IBGE de 2010, tomando como base a população residente de São Luís, destacando a faixa etária de 6 a 14 anos se obtém o número de 149.003 habitantes, dos quais, 144.185 frequentavam a escola.

Em 2014, o Censo Escolar da Educação Básica, demonstra que no atendimento do Ensino Fundamental, na cidade de São Luís, a Rede Pública é a maior detentora da matrícula das crianças nessa etapa de ensino. Isso fica evidenciado na tabela abaixo.

Tabela 2: Atendimento no Ensino Fundamental de São Luís, nas quatro esferas.

<b>ATENDIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL EM SÃO LUÍS</b>
--

<b>ESFERA ADMINISTRATIVA</b>	<b>2014</b>
<b>ESTADUAL</b>	36.765
<b>FEDERAL</b>	295
<b>MUNICIPAL</b>	60.336
<b>TOTAL REDE PÚBLICA</b>	97.396
<b>TOTAL REDE PRIVADA</b>	47.954
<b>TOTAL DE MATRÍCULAS NO ENSINO FUNDAMENTAL</b>	145.350

Fonte: Censo Escolar MEC/Inep 2014

Para efeito de compreensão, o PPA 2014-2017, segundo informações contida no referido documento, é composto por 51 programas, incluindo a reserva de contingência. Sua composição é constituída por 80,39% de programas finalísticos, 17,65% são de programas gestão e 1,96% diz respeito à Reserva de Contingência, de acordo com os dados contidos na tabela 3 abaixo:

Tabela 3 - Composição do PPA 2014-2017 por Tipo de Programa

<b>TIPO DE PROGRAMA</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Finalístico	41	80,39%
Gestão	9	17,65%
<b>PROGRAMAS DO PPA</b>	<b>50</b>	<b>98,04%</b>
Reserva de Contingência	1	1,96%
<b>TOTAL</b>	<b>51</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Sistema SIOP/GIAP

Com vistas a nortear a formulação de políticas públicas e programas, a Administração Municipal no período do PPA 2014-2017, direcionou sua atuação para dez Áreas de Resultados, orientando e indicando os aspectos envolvidos no processo de planejamento e gestão, além de definirem critérios de ação e decisão, conforme informações no quadro 1.

Quadro 1 – Áreas de Resultado

<b>ÁREA DE RESULTADO</b>	<b>Quantidade Programas</b>
GESTÃO PÚBLICA	9
SAÚDE	8
EDUCAÇÃO	5
DESENVOLVIMENTO URBANO E MOBILIDADE	8
DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO	10
MEIO AMBIENTE	2
CIDADANIA E PARTICIPAÇÃO	3
SEGURANÇA	1
TURISMO ESPORTE E LAZER	2
CULTURA E PATRIMÔNIO HISTÓRICO	2

Fonte: Sistema SIOP/GIAP

Todas essas informações apontam para a importância da Educação, uma das grandes áreas de resultado, para o município de São Luís. Portanto, se justifica a escolha do orçamento da educação fundamental para aplicação do método de análise horizontal e vertical como instrumento de avaliação da evolução orçamentária com vistas a verificar sua importância para os gestores como ferramenta de controle da gestão.

## 4 RESULTADO DA PESQUISA

A presente pesquisa visa possibilitar uma melhor compreensão de como os métodos de análise vertical e horizontal tem sua utilidade para os gestores públicos no desenvolvimento de suas atividades almejando entregar serviços de qualidade para a população que afinal é um de seus maiores stakeholders.

### 4.1 VIABILIDADE DO MÉTODO DE ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL

Para a comprovação da viabilidade da utilização do método de análise vertical e horizontal para compreender a execução do orçamento do PPA 2014-2017 da cidade de São Luís, passa-se a aplicação do método sobre os dados da execução orçamentária geral do município, bem como da área de resultado da educação.

Abaixo segue a tabela das informações sobre a execução orçamentária, destacando-se as previsões de receita, receita realizada, despesas liquidadas. A partir destes dados se utilizará as análises vertical e horizontal visando uma percepção ampla da evolução do orçamento geral do município de São Luís assim como cada tópico analisado corresponde ao todo.

Tabela 4: Orçamento Do PPA 2014-2017 Executado

ORÇAMENTO DO PPA 2014-2017 EXECUTADO												
ANO	2014	AV%	AH%	2015	AV%	AH%	2016	AV%	AH%	2017	AV%	AH%
DOTAÇÃO INICIAL	2.703.948.882,00	84,60	0,00	2.701.778.599,00	103,19	99,92	2.745.342.818,00	103,64	101,61	2.787.889.682,71	101,52	101,55
DOTAÇÃO ATUALIZADA	2.287.521.990,25	100,00	0,00	2.787.967.381,37	101,13	121,88	2.845.362.120,46	93,03	102,06	2.830.183.263,71	92,23	99,47
DESPESAS REALIZADAS	2.287.523.729,13	0,00	0,00	2.819.434.394,85	0,00	123,25	2.647.096.677,14	0,00	93,89	2.610.273.978,86	0,00	98,61

Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

A partir da aplicação da análise vertical nos dados da tabela acima, é possível concluir que no ano de 2014 as receitas realizadas são 84,60% da previsão de receita prevista para o ano. Em outras palavras a arrecadação foi menor do que o previsto. Já no que respeita às despesas, o município gastou ou investiu cem por cento do que arrecadou.

No ano de 2015 a situação fica diferenciada, uma vez que a receita realizada, ou seja, o que se arrecadou foi maior em 3,19 % do que se estimou para o ano. Por

outro lado, as despesas realizadas ficaram na casa de 1,13% acima do valor arrecadado.

No ano de 2016 a arrecadação realizada mais uma vez ficou aquém do que se estimou para o ano, sendo arrecadado somente 3,64% a mais do previsto. No quesito despesas, elas perfizeram 93,03% das receitas totais do ano.

Em 2017 a arrecadação superou a previsão em 1,52% do previsto para o ano. Por outro lado, as despesas representaram 92,23% das receitas realizadas.

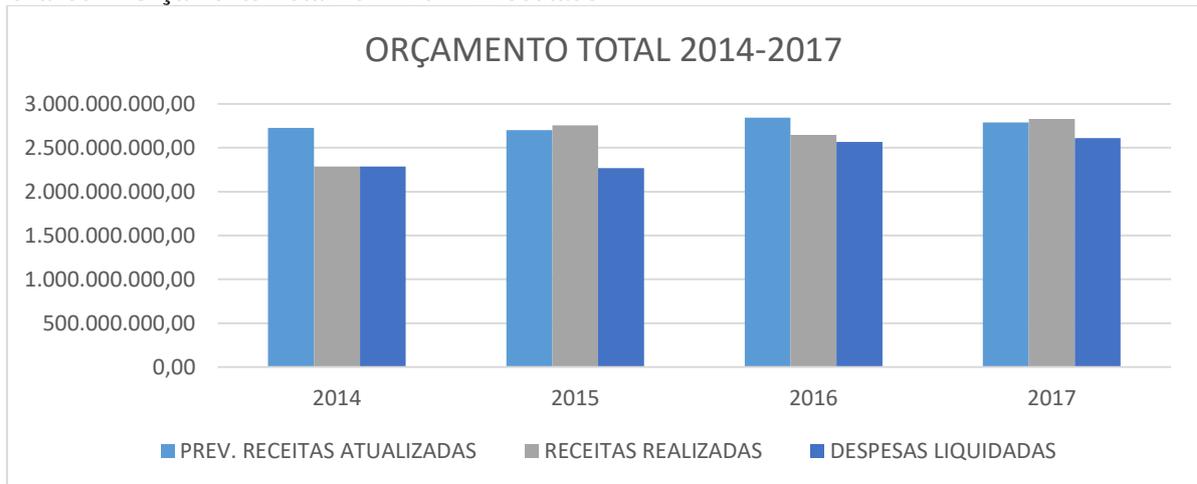
Quando se aplica a análise horizontal, observando a evolução de cada conta a partir da série e observando sua evolução anual, chega-se a percepções interessantes. Primeiramente a diferença para menos da previsão de receitas em 2015 foi 0,08% menor que em 2014, já em 2016 foi 1,61% em relação ao ano de 2015 e em 2017 foi de 1,55% maior que em 2016. Percebe-se um pequeno crescimento nas estimativas de receitas. Por não ser objetivo deste trabalho, não se estenderá a análise específica dessa situação.

Da perspectiva das receitas realizadas, ou seja, aquilo que foi efetivamente amealhado para os cofres municipal, percebe-se que em 2015 as receitas foram superiores em 21,88% em relação ao ano anterior. Partindo do 2015 para o ano de 2016 a evolução foi de 2,06%. Tomando o ano de 2017 com relação a 2016 o decréscimo é da ordem de 0,53%.

Em relação as despesas, observa-se que em 2014 as despesas representaram 100% das receitas do período. Por sua vez em 2015, as despesas extrapolaram as receitas em 1,13%, e em relação ao ano anterior cresceram 23,25%. No ano de 2016 elas representaram 93,03% das receitas, tendo uma redução de 6,97% em relação as receitas.

Comparando 2016 em relação ao ano de 2015, elas foram menores em 6,11%. Por fim em 2017 as despesas representaram 92,23% das receitas, deixando uma folga de 7,77% no orçamento. Em comparação com o ano anterior, houve uma redução na ordem de 1,39% das despesas. Pode-se concluir, pelos dados analisados, que o município tem gasto menos que arrecada, cumprindo assim as exigências nesse quesito da Lei de responsabilidade fiscal. Abaixo segue um gráfico de linha dos dados acima analisados.

Gráfico 1: Orçamento Total 2014-2017 Executado



Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

Seguindo o mesmo princípio utilizado acima, passa-se a análise das informações do orçamento da Secretaria de Educação para os anos da série proposta. Todavia, as análises serão realizadas tendo como foco somente as receitas consolidadas e as despesas executadas nos referidos períodos.

Tabela 5: Orçamento da Educação 2014-2017 Executado

ORÇAMENTO DA EDUCAÇÃO 2014-2017 EXECUTADO												
ANO	2014	AV%	AH%	2015	AV%	AH%	2016	AV%	AH%	2017	AV%	AH%
DOTAÇÃO INICIAL	559.861.125,00	103,99	0,00	538.717.819,00	111,73	96,22	517.468.772,80	117,81	96,06	578.803.717,20	108,52	111,85
DOTAÇÃO ATUALIZADA	582.193.997,01	86,18	0,00	601.917.223,56	84,97	103,39	609.636.346,47	91,41	101,28	628.096.417,37	95,58	103,03
DESPESAS REALIZADAS	501.729.170,89	0,00	0,00	511.431.984,25	0,00	101,93	557.282.199,32	0,00	108,97	600.322.647,23	0,00	107,72

Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

Ao se analisar os dados orçamentários da educação do Município, é possível constatar, na mesma linha do orçamento geral que em 2014 entre a dotação estimada no orçamento e a que se efetivou, houve uma diferença positiva de 3,99% na dotação, ou seja, houve um incremento a mais para esta área. O mesmo ocorre nos anos seguintes, pois em 2015 a dotação foi maior que a estimativa em 11,73%, em 2016 foi de 17,81% e em 2017 o percentual ficou em 11,85%.

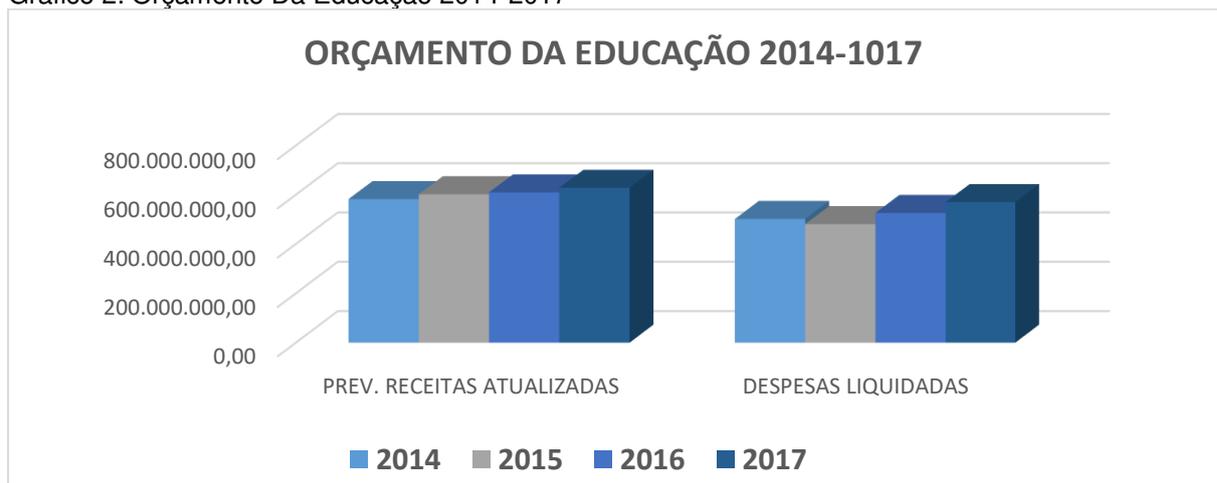
Da perspectiva da evolução das dotações na série histórica analisada, no quesito dotação inicial, ou seja, a previsão de dotação, é possível perceber que em 2015 a previsão era menor 3,7% com referência a 2014, todavia, a dotação realizada foi 3,39% acima do previsto. O mesmo acontece em 2016, onde a previsão era de 96,06%, portanto, 3,94% amenos que em 2015, mas a dotação atualizada ficou 1,28% acima do previsto. Já em 2017 a previsão foi de 11,85% em relação a 2016, o que implica uma expectativa bem maior e a constatação final é que se teve 3,03 do

previsto. Neste caso o ano de 2017 se configura com uma dotação de 14,88% a mais do que o ano de 2016.

Com respeito às despesas, é possível constatar que em 2014 elas consumiram 86,18% da dotação para o ano, em 2015 o percentual ficou em 84,97, em 2016 ficou em 91,41% e em 2017 em 95,58% do valor dotado. Por sua vez quando a análise é com base na evolução da série, percebe-se que de 2014 para 2015 as despesas cresceram 3,39%, de 2015 para 2016 o crescimento das despesas foi da ordem de 1,28% e de 2016 para 2017 ficou na casa de 3,03%.

A partir dos dados pode se concluir que ainda que a Secretaria tenha se mantido em uma linha de não exceder o orçamento, mas mesmo assim houve aumento das despesas em todos os anos. Isso pode ser observado no gráfico abaixo que retrata a análise realizada acima.

Gráfico 2: Orçamento Da Educação 2014-2017



Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

O método de análise vertical e horizontal aplicado ao orçamento municipal é viável para a gestão financeira uma vez que permite que seja avaliado em percentual o impacto da dotação de cada área de resultado, programa ou ação para o orçamento de cada ano do PPA. Também facilita o acompanhamento da evolução orçamentária no decurso dos anos que o compõem.

A utilidade da análise vertical e horizontal para a gestão municipal é clara a partir das informações obtidas pela aplicação do método na interpretação dos dados orçamentários, bem como dos dados do quantitativo de alunos, escolas e professores do ensino fundamental.

No que se refere a viabilidade do método, portanto, fica evidente que o mesmo é de fácil aplicação, uma vez que as informações geradas são de simples compreensão, não obstante serem ricas em qualidades.

#### 4.2 A IMPORTÂNCIA DO USO DO MÉTODO DE ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL

Almejando verificar a importância do uso do método de análise vertical e horizontal para auxiliar na gestão financeira da administração municipal, se aplicou o processo na análise dos dados do orçamento do programa da educação do ensino fundamental.

Segue a abaixo a planilha com as informações financeiras do orçamento da área.

Tabela 6: Orçamento do Ensino Fundamental 2014-2017 Executado

ORÇAMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL 2014-2017 EXECUTADO												
ANO	2014	AV%	AH%	2015	AV%	AH%	2016	AV%	AH%	2017	AV%	AH%
DOTAÇÃO INICIAL	435.632.804,64	76,00	0,00	428.122.347,61	109,80	98,28	359.606.237,19	121,20	84,00	428.918.217,14	111,03	119,27
DOTAÇÃO ATUALIZADA	331.061.185,00	117,09	0,00	470.073.029,87	86,55	141,99	435.852.977,58	96,07	92,72	476.213.085,64	96,13	109,26
DESPESAS REALIZADAS	387.634.973,92	0,00	0,00	406.832.916,53	0,00	104,95	418.714.457,07	0,00	102,92	457.789.467,38	0,00	109,33

Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

Os dados do orçamento da educação fundamental do município de São Luís, objeto específico desta pesquisa, por meio do qual espera-se demonstrar mais efetivamente a importância do uso dos métodos de avaliação financeiros para o planejamento, execução e controle da gestão orçamentária pública municipal, este programa do orçamento tem dados interessantes.

Primeiramente no ano de 2014 a expectativa de dotação da Secretaria de Educação para este programa era de R\$. 435.632.804, 64 (quatrocentos e trinta e cinco milhões, seiscentos e trinta e dois mil, oitocentos e quatro reais e sessenta e quatro centavos), todavia, a dotação final foi de R\$. 331.061.185,00 (trezentos e trinta e um milhões, sessenta e um mil, cento e oitenta e cinco reais). Neste caso houve uma diferença de R\$. 104.571.619,64 (cento e quatro milhões, quinhentos e setenta e um mil, seiscentos e dezenove reais e sessenta e quatro centavos), sendo 24% a menos do esperado.

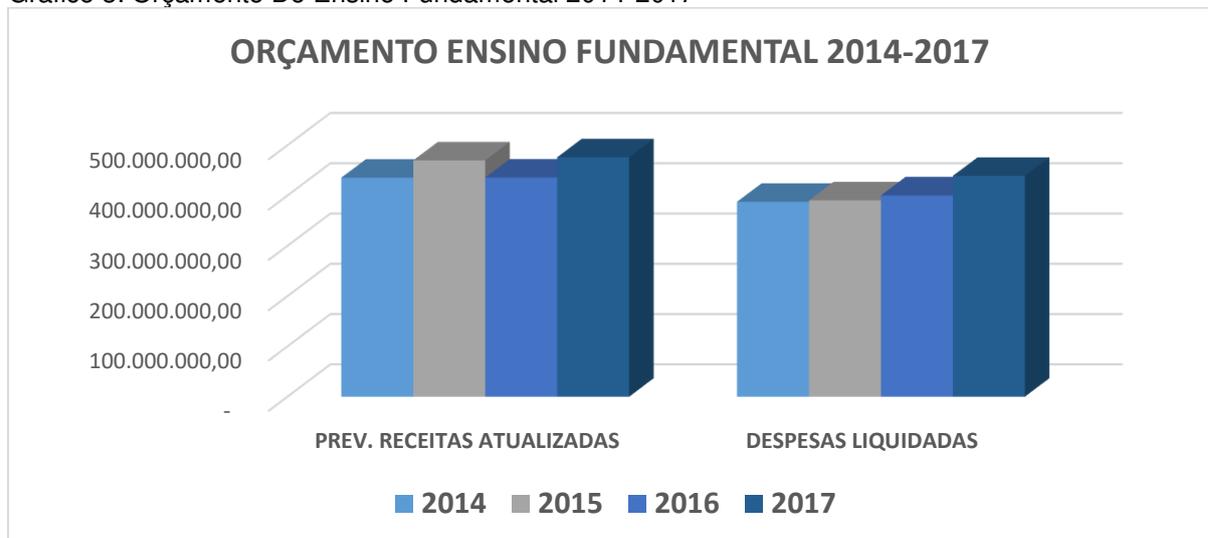
Em 2015 há uma inversão, pois, a expectativa foi superada em 9,80% pela dotação final. Em 2016 a superação é da ordem de 21,20% e em 2017 da ordem de 11,03%. A constatação que se faz é que o programa recebeu sempre mais do que o esperado pela Secretaria.

A observação dos dados da dotação atualizada, aquela que realmente se efetivou para o programa, na comparação entre os anos, encontra-se que em 2015 em relação a 2014 houve um aumento de 41,99% na dotação. Já em 2016 acontece uma diminuição 7,28% em relação a 2015. Por sua vez, em 2017 a dotação foi de 9,26% maior que no ano anterior. Salvo em 2016, os demais anos obtiveram investimentos sempre crescentes.

Em se tratando das despesas anuais do programa, pode-se perceber que em 2014 elas foram 17,09% acima do valor dotado para o ano, extrapolando assim o seu teto. Já em 2015 as despesas foram de 14,45% menores que as dotações, e em 2016 foram 3,93% menores que a dotação e em 2017 foi menor em 3,87%. Neste caso é visível uma contenção para dentro do estabelecido no orçamento.

Tomando por base a série de anos compreendida nesta avaliação, as despesas do ano de 2015 em relação ao ano anterior cresceram 4,95%, em 2016 o crescimento em relação a 2015 foi de 2,92% e em 2017 foi de 9,33% em relação a 2016. Portanto, é notório um crescimento das despesas anualmente, ainda que as mesmas, não esgotem o valor da dotação total do programa. A seguir é possível visualizar as informações no gráfico específico.

Gráfico 3: Orçamento Do Ensino Fundamental 2014-2017



Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

A observação do gráfico permite entender que as dotações orçamentárias da Educação fundamental tiveram oscilações, mas no plano geral, sempre em ordem crescente, ou seja, entre 2014 e 2017 os investimentos foram sempre a mais. Por outro lado, as despesas também forma crescentes no período, tendo seu maior valor em 2017. Todavia, comparando com as dotações, este foi um ano de maior dotação da série.

Compreender o quanto o orçamento da área de resultado da Educação representa para o orçamento total do município de São Luís, bem como o quanto o orçamento do programa da Educação Fundamental representa para o orçamento da área da Educação como um todo, é uma análise importante a se realizar. De posse destas informações, as futuras decisões do gestor se tornam mais aptas a surtirem efeitos positivos.

Portanto, ao se utilizar o método de análise vertical e horizontal os gestores terão à disposição informações e dados analíticos que permitirão e facilitarão tomadas de decisões de diversas ordens, sejam na contenção de gastos, no incremento de investimentos, na busca de aporte financeiro para suplementar o orçamento, a aceleração obras ou ainda contratações de diversas ordens.

É impressionante que apesar de simples, o método é eficaz para permitir uma compreensão do incremento nos valores ou até mesmo a redução dos mesmos e como estes fatores podem impactar positiva ou negativamente na gestão como um todo. Desta forma permite ações corretivas ou visando ampliar o impacto no caso de ser positivo.

As informações acima por si atestam a importância do uso do método de avaliação vertical e horizontal para auxiliar na gestão financeira da administração municipal. Ele permite tomada de decisões mais precisas a partir das informações disponibilizadas. Também facilita o acompanhamento e controle da evolução orçamentária. Possibilita ainda a correção do curso das contas, bem como o incremento de investimentos quando necessário.

### **4.3 A CONTRIBUIÇÃO DO MÉTODO DE ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL**

Com o intuito de compreender como o método de análise vertical e Horizontal contribui para um melhor planejamento, execução e controle da gestão pública municipal, realizou-se uma análise comparativa das dotações e despesas do

orçamento geral municipal, da área da educação e do programa do ensino fundamental.

Também se lançou mão de dados quantitativos acerca do número de alunos, escolas e professores do ensino fundamental visando um incremento nas possibilidades de análises. Segue abaixo as planilhas com informações das áreas e suas análises.

Tabela 7: Comparativo do Orçamento Municipal – Dotações -PPA 2014-2017

<b>COMPARATIVO DO ORÇAMENTO MUNICIPAL - DOTAÇÕES - PPA 2014-2017</b>												
<b>ANO</b>	<b>2014</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2015</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2016</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2017</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>
<b>DOTAÇÃO TOTAL</b>	2.287.521.990,25	25,45	0,00	2.787.967.381,37	21,59	121,88	2.845.362.120,46	21,43	102,06	2.830.183.263,71	22,19	99,47
<b>DOTAÇÃO EDUCAÇÃO</b>	582.193.997,01	56,86	0,00	601.917.223,56	78,10	103,39	609.636.346,47	71,49	101,28	628.096.417,37	75,82	103,03
<b>DOTAÇÃO EDUCAÇÃO FUNDAMENTAL</b>	331.061.185,00	0,00	0,00	470.073.029,87	0,00	141,99	435.852.977,58	0,00	92,72	476.213.085,64	0,00	109,26

Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

Ao se tomar o quantitativo das receitas e dotações para as áreas de resultado, limita-se somente a analisar o objeto deste trabalho, sem se estender para as demais áreas devido ao escopo escolhido.

A partir dos dados da planilha acima, é possível verificar que a dotação da área da Educação representa no ano de 2014 25,45% do orçamento total do município, no ano de 2015 é de 21,59%, no ano de 2016 no valor de 18,85% e no ano de 2017 o percentual é de 20,76%. Constata-se que a área da Educação permaneceu num patamar de equilíbrio de dotações, ressalvando a diminuição que aconteceu no segundo ano da série em 3,86% em relação a 2014, todavia não houve mais redução significativa, mantendo-se o patamar.

Por sua vez, a dotação do programa da Educação fundamental em 2014, representa 56,86% da dotação total da área da Educação, ficando 43,14% para aplicação nos demais programas da área. No ano de 2015 a dotação representa 78,10% do valor da área, representando um incremento significativo para o programa, ainda que o percentual que será aplicado nos demais programas tenha diminuindo para 21,90%.

No ano de 2016 o programa ficou com 71,49% da dotação da área, constatando um recuo de 6,61% nas dotações com referência ao ano anterior, todavia elevando para 28,51% a destinação aos demais programas. Já em 2017 a dotação representou 75,82% da área da Educação, o que por sua vez deixa a área com 24,18% para distribuir entre os demais programas.

É importante destacar que a partir do segundo ano da serie em análise é visível o aumento da dotação para o programa da educação fundamental. Ao se comparar a dotação de 2014 com a de 2015 constata-se aumento de 21.24% no valor para o ano, o que se mantém acima da casa dos 70% nos anos seguintes sinalizando especial atenção ao programa.

As despesas também apresentam uma evolução que incita a uma análise atenta da área. Segue abaixo a planilha que contem dos dados desta evolução.

Tabela 8: Comparativo do Orçamento Municipal – Despesas - PPA 2014-2017

<b>COMPARATIVO DO ORÇAMENTO MUNICIPAL – DESPESAS - PPA 2014-2107</b>												
<b>ANO</b>	<b>2014</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2015</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2016</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2017</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>
<b>DESPESAS TOTAL</b>	2.287.523.729,13	21,93	0,00	2.819.434.394,85	18,14	123,25	2.647.096.677,14	21,05	93,89	2.610.273.978,86	23,00	98,61
<b>DESPESAS EDUCAÇÃO</b>	501.729.170,89	77,26	0,00	511.431.984,25	79,55	101,93	557.282.199,32	75,14	108,97	600.322.647,23	76,26	107,72
<b>DESPESAS EDUCAÇÃO FUNDAMENTAL</b>	387.634.973,92	0,00	0,00	406.832.916,53	0,00	104,95	418.714.457,07	0,00	102,92	457.789.467,38	0,00	109,33

Fonte: Diário Oficial do Município de São Luís-MA/Secretaria Municipal da Fazenda

As despesas da área da Educação no ano de 2014 representa 21,93% das despesas totais do município. No ano de 2015 o percentual é de 18,14%, já no ano de 2016 o valor fica em 21,05 e no ano de 2017 o percentual sobe para 23,00%. Conclui-se nesse quesito que na grande área da Educação, salvo em 2015, as despesas da área, permanecem na casa dos 20% das despesas do orçamento geral.

Quanto às despesas do programa da Educação Fundamental em 2014, elas representam 77,26% das despesas da área da Educação para o ano. Em 2015 o percentual é de 79,55%, em 2016 é de 75,14% e em 2017 fica em 76,26%. Esses dados permitem concluir que o programa da Educação fundamental é de longe o que mais demanda recursos para a realização de suas ações.

Também se faz necessário realizar uma análise no quantitativo de alunos do Ensino Fundamental, das escolas e dos professores. Abaixo segue a tabela que contém os dados e as análises.

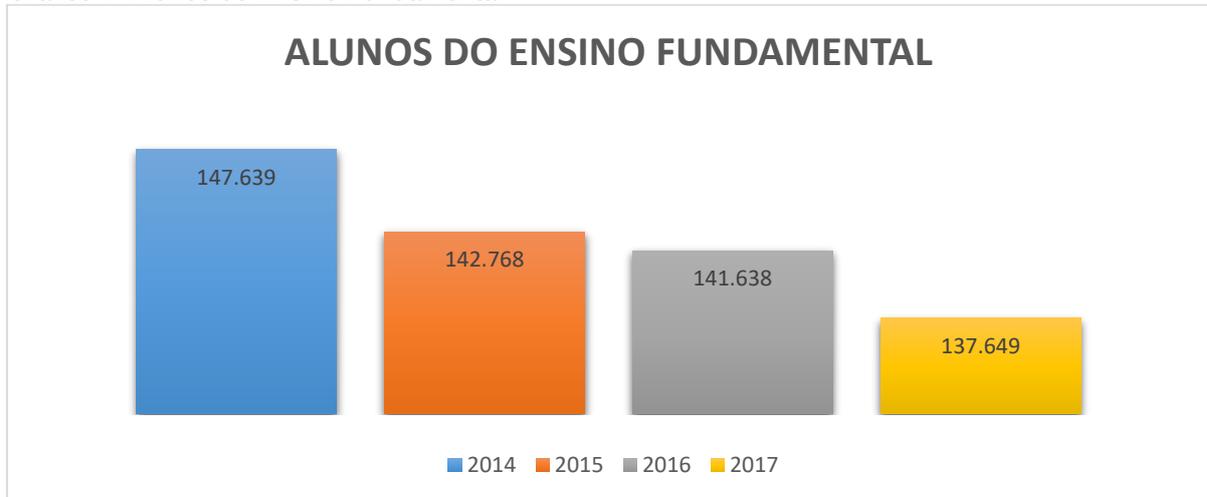
Tabela 9: Análise Estatística da Educação Fundamental

<b>ANÁLISE ESTATÍSTICA DA EDUCAÇÃO FUNDAMENTAL</b>												
<b>ANO</b>	<b>2014</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2015</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2016</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>	<b>2017</b>	<b>AV%</b>	<b>AH%</b>
<b>NÚMERO DE ALUNOS</b>	147.639	316,82	100	142.768	296,8	96,70	141.638	289,06	99,21	137.649	282,07	97,18
<b>NÚMERO DE ESCOLAS</b>	466	21,40	100	481	20,66	103,22	490	20,35	101,87	488	19,93	99,59
<b>NÚMERO DE PROFESSORES</b>	6899	14,80	100	6909	14,36	100,14	6960	14,20	100,74	6908	14,16	99,25

Fonte: Instituto Nacional De Estudos E Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

No ano de 2015 o contingente de alunos no ensino fundamental era de 147.639 para 499 escolas onde lecionavam 6899 professores. No ano de 2015 haviam 142.768 alunos em 481 escolas e um contingente de 6909 professores para atender a demanda. Em 2016 o numero de alunos era de 141.638 em 490 escolas que contavam com 6960 professores. Já em 2017 os alunos eram 137.649 em 488 escolas que eram atendidas por 6908 professores.

Gráfico 4: Alunos do Ensino Fundamental



Fonte: Instituto Nacional De Estudos E Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

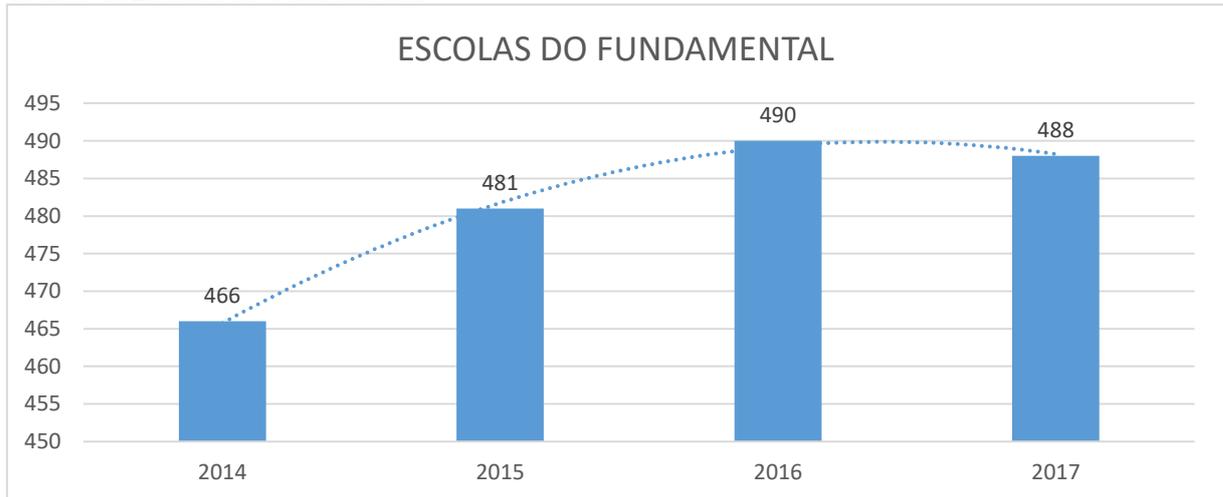
Com relação a quantidade de alunos que compõem o ensino fundamental da rede de ensino do município de São Luís, é evidente a redução do quantitativo de alunos com o passar dos anos da série em análise. Em 2014 eram 147.639, diminuíram em 2015 para 142.768, perfazendo 96,70% do numero de alunos do ano anterior, ou seja, 3,30% a menos, em 2016 diminuiu para 141.638, sendo 99,21% com relação ao ano de 2015 e 95,94% com relação ao ano base 2014, ou seja, 0,79% em relação ao ano anterior e 4,16% a menos em relação ao ano base. Já em 2017 ficou em 137.649, ou 97,18% em relação ao ano de 2016 e 93,23% comparado a 2014, sendo 2,82% menor que o ano anterior e 6,77% a menos com referência ao ano base.

Quanto ao número de escolas durante o período, percebe-se que houve um crescimento que desperta interesse. Em 2014 eram 466 escolas de ensino fundamental, em 2015 aumentou para 481, sendo acrescidas 15 escolas ao número anterior, representando aumento de 3,22% no quantitativo de escolas.

Em 2016 o número de escolas passou para 490, sendo um acréscimo de 9 escolas em relação ao ano anterior, consignando um crescimento percentual de 1,87%, e em 2017 houve uma pequena redução para 488 em relação ao ano anterior,

diminuindo em 2 escolas, o que representa um decréscimo de 0,41% das escolas em atividade. Todavia, o número e percentual ainda superior aos anos de 2014 e 2015. O incremento no número de escolas no período foi de 22 escolas. Segue abaixo gráfico representativo do que foi analisado acima.

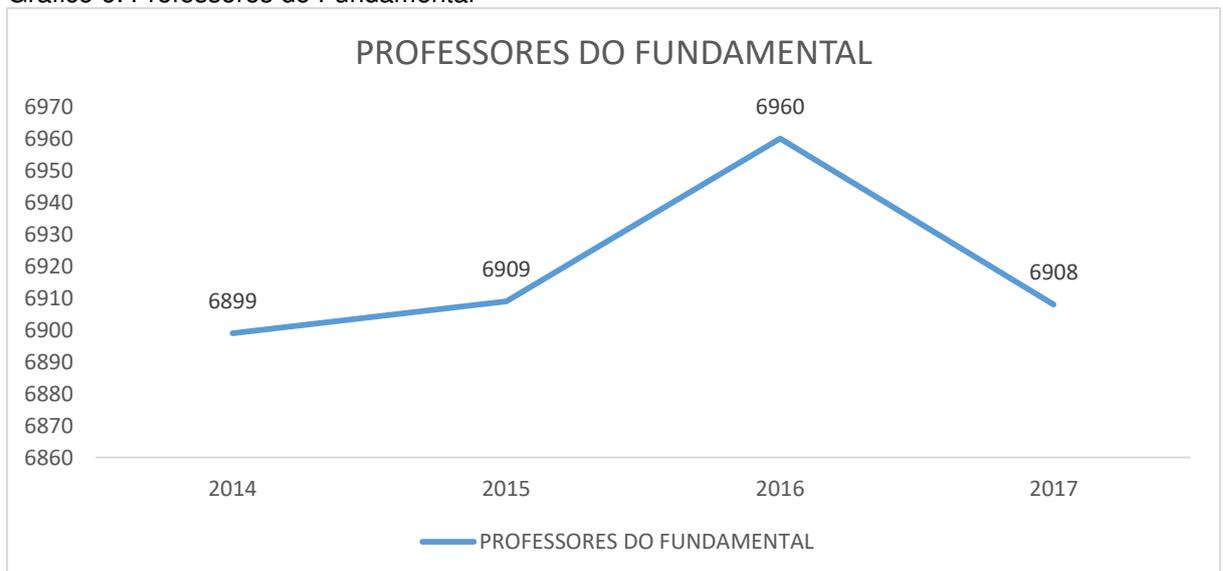
Gráfico 5: Escolas do Fundamental



Fonte: Instituto Nacional De Estudos E Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

A quantidade de professores na rede de ensino fundamental também teve um incremento e também variação ao longo da série de anos. Em 2014 eram 6.899, em 2015 passou para 6.909, subiu para 6.960 em 2016, apontando um aumento significativo neste ano, contudo, diminuiu em 2017 para 6.908, valor ainda superior aos anos anteriores. O que se pode constatar é que durante os anos em análise o quantitativo se manteve estável, ressalvado o ano de 2016.

Gráfico 6: Professores do Fundamental



Fonte: Instituto Nacional De Estudos E Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

Ao se cruzar as informações pode se afirmar que no ano de 2014 haviam em média 316,82 alunos por escola, 14,80 professores por escola e 21,40 alunos para cada professor. Em 2015 eram 296,80 alunos por escola, apontando uma diminuição de 3,30% nesse quantitativo. Os professores eram 14,36 por escola, ainda que tenha havido um aumento de 10 professores no geral, ou seja 0,14% a mais, também houve um aumento de 25 escolas, ou 3,22%, gerando impacto na média final. Por fim o número de alunos por professor era da ordem de 20,66.

No ano de 2016 os alunos eram em média 289,06 por escola tendo uma redução de 0,79% em relação ao ano anterior. Quanto aos professores por escola houve um aumento de 0,74% no quantitativo, ou seja, 51 professores a mais em relação ao ano anterior. Todavia eles eram no ano, 14,20, o que retrata mais uma redução, ainda que mínima, na média de professores Isso se deve ao aumento no número de escolas como no ano anterior.

O número de aluno por professor nesse ano era de 20,35. Por sua vez, é necessário observar que há uma diminuição do número de alunos, um aumento no número de escolas, bem como no número de professores, mas o impacto em relação ao número de aluno por professores é quase insignificante.

Em 2017 o contingente de alunos por escola é de 282,07, apontando uma redução de 2,82% em relação ao ano anterior. Já os professores por escola eram 14,16, ou seja, 0,75% a menos que no ano anterior, perfazendo 52 professores a menos. Quanto ao número de alunos por professor, o mesmo foi de 19,93. Nesse ano a redução foi em todas as áreas em análise.

Na amplitude da série de anos em análise, ou seja, entre 2014 e 2017, se constata uma redução sequencial da ordem de 6,77% no quantitativo de alunos do ensino fundamental, ou seja, 9.990 alunos. Já no quesito número de escolas, houve um acréscimo de 22 escolas, perfazendo, 4,72% de aumento. Por fim, quanto ao quantitativo de professores, o incremento foi de 9 professores representando 0,13% a mais.

Uma vez que o planejamento requer levantamento de informações qualitativas e quantitativas, análise de cenários, conhecimento das forças, fraquezas, ameaças e oportunidades, o método propicia muitas informações para os gestores. A partir das análises realizadas o gestor é munido com um quantitativo de dados que capacitam a

elaboração de um planejamento mais próximo da realidade e capaz de fazer frente aos desafios da administração de um município ou de sua área de atuação.

O método facilita a execução orçamentária por evidenciar a composição do orçamento, bem como o impacto de cada área de resultado, programa ou ação contida no Plano Plurianual. Também no que diz respeito ao controle, permite um acompanhamento da evolução das dotações e despesas conforme a aplicação das mesmas vá acontecendo.

O método contribui com os gestores a medida que as informações obtidas são confiáveis e realísticas, gerando percepções mais plausíveis, bem como possibilidades de cenários mais verdadeiros. Por sua vez, permite observação detalhada de cada área observada e ainda do todo em análise. É possível ter notificação do impacto de cada conta no orçamento total, permitindo dessa forma, melhor orientação na distribuição dos quantitativos e na elaboração de planos de ações mais próximos da realidade de execução.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho foi desenvolvido levando em consideração os desafios que os gestores municipais enfrentam diante do cumprimento de suas responsabilidades para levar a cabo a administração municipal em suas diversas áreas e demandas.

O orçamento municipal é de longe um instrumento que pode facilitar o trabalho dos gestores bem como pode ser um grande desafio para os mesmos. O planejamento, elaboração, execução e controle orçamentário exige dos gestores alguns instrumentos para orientar a tomada de decisão no que diz respeito a sua gestão.

É nessa perspectiva, de oferecer um instrumento para os gestores melhor manusear o orçamento, que se apresentou o método de análise vertical e horizontal.

No primeiro objetivo específico o que se procurou foi avaliar a viabilidade da aplicação do método de análise vertical e horizontal para uma melhor compreensão da execução do orçamento do município no período do PPA 2014-2017 da cidade de São Luís.

A viabilidade foi evidenciada quando se efetuou as diversas análises realizadas nas informações do orçamento geral, da área da educação e da educação fundamental se constatar como cada dotação ou despesa impactou diretamente o orçamento da área em análise específica.

Toda a análise foi realizada de forma fácil e prática permitindo verificação em percentual, pela análise vertical, o impacto individual do orçamento da área da educação no orçamento geral e do programa da educação fundamental para a área da educação.

Também se constatou na evolução dos anos da série do PPA os aumentos ou redução dos valores das dotações bem como este processo impactou os orçamentos.

No segundo objetivo, o que se quis foi verificar a importância do uso do método de análise vertical e horizontal para auxiliar na gestão financeira da administração municipal da cidade de São Luís, o que foi comprovada a partir das constatações que foram efetuadas através da análise do orçamento da educação do ensino fundamental.

Através das análises constatou-se que as previsões de dotações para a Educação fundamental, foram sempre maiores do que o esperado pela área da Educação ao elaborar o orçamento. No que diz respeito às despesas, é notório que houve um crescimento das despesas anualmente, ainda que as mesmas, não extrapolaram o valor da dotação total do programa. Ficando evidenciado desta forma, que houve um controle financeiro, o qual manteve as contas dentro do estabelecido no orçamento na maioria dos anos que foram analisados.

Essas informações para os gestores também permitirão e facilitarão tomadas de decisões de diversas ordens, sejam na contenção de gastos se necessário, na realocação dos valores, no incremento de investimentos, na busca de aporte financeiro para suplementar o orçamento, na possibilidade de aceleração de obras ou ainda contratações de diversas ordens, sempre atendendo ao que determina as leis.

O terceiro objetivo tinha como alvo compreender como o método de análise vertical e horizontal contribui para um melhor planejamento, execução e controle da gestão pública municipal.

A análise comparativa dos orçamentos e do quantitativo de alunos, escolas e professores permitiu constatar que durante a execução do PPA 2014-2017 houve redução do quantitativo de alunos, enquanto houve acréscimo do número de escolas bem como de professores, levando a conclusão que foi resultado dos investimentos feitos no programa.

Os gestores de posse das análises podem planejar melhor, tomando suas decisões com bases mais realísticas tendo dados clarificados por quantitativos percentuais de impacto de cada conta na execução do orçamento. Também permite planejar ações com maior capacidade de êxito, minimizando o risco de falta de recurso, extrapolação do teto do orçamento, o que por sua vez facilita um melhor controle da gestão pública municipal da cidade de São Luís.

Assim sendo, foi possível responder ao problema de como os métodos de avaliação financeiros, especialmente os de análise vertical e horizontal, podem ser utilizados para auxiliar os gestores públicos municipais, no planejamento, execução e controle do orçamento público municipal.

A utilidade é comprovada para se efetuar análise do orçamento de cada ano que compõe o PPA, bem como das peças orçamentárias das diversas áreas de resultado. Uma vez que, mesmo sendo partes do orçamento maior, que não pode ser

desmembrado, cada área e programa tem gestores e os mesmos necessitam de instrumentos para compreenderem a evolução orçamento, bem como as reais implicações que cada conta tem. Desta forma facilita a mensuração dos possíveis impactos gerados, dos desafios para manter o equilíbrio financeiro bem como a construção de planos de ação mais condizentes com a realidade e possíveis de execução.

As limitações deste trabalho se deu devido a dificuldades de ter acesso aos dados necessários para a realização das análises. Uma vez que, por se tratar de dados de períodos passados da gestão pública, os mesmos já foram consolidados e disponibilizados no portal da transparência do município, mas não com o detalhamento necessário para a realização das análises.

Outro fator limitante deveu-se aos instrumentos tecnológicos utilizados, pois ao fazer o download das planilhas que continham os dados do site do IBGE, bem como do portal da transparência do município, em alguns casos, os referidos dados apareciam corrompidos, dificultando o entendimento dos mesmos.

O presente trabalho não esgota as possibilidades de utilização do método de análise vertical e horizontal. Há a possibilidade de aplicar o método analisando cada ação do programa da Educação fundamental com vistas a entender o impacto e evolução das mesmas para o orçamento do programa.

Também por ter ficado sem exploração, a análise do quanto cada escola, professor e aluno impactam nos valores do orçamento do programa e suas possíveis implicações para a gestão do mesmo, este campo se constitui em possibilidade de novas pesquisas.

Por fim fica a indicação aos gestores municipais para que lancem mão destas ferramentas que em sua simplicidade pode contribuir de várias formas, como atestado neste trabalho, para a melhoria do planejamento, execução e controle orçamentário das finanças públicas municipais.

## REFERÊNCIAS

- ALÉM, Ana Cláudia; GIAMBIAGI, Fabio e PASTORIZA, Florinda. Cenário macroeconômico: 1997-2002. BNDES/Departamento Econômico, mai. 1997. (Texto para Discussão, n.56)
- ANDRADE, Nilton de Aquino, Contabilidade pública na gestão municipal, 5ª edição - São Paulo, Atlas, 2013
- ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico financeiro. 6ª edição, São Paulo: Atlas, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)
- \_\_\_\_\_. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB. Brasília, DF, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm)
- \_\_\_\_\_. Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação – PNE e dá outras providências. Brasília, DF, 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L13005.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13005.htm)
- CARVALHO FILHO, José dos Santos; Manual do Direito Administrativo; Rio de Janeiro; Editora Lúmen Juris, 2006.
- BLATT, Adriano. Análises de balanços – estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis. São Paulo: Makron, 2001.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. (Trad. Lúcia Simonini). 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CURY, Antônio. Organização e métodos. Uma visão Holística; 6º Ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- FERNANDES, Pedro Onofre. Análise de balanços no setor público: em que consiste a análise de balanços e qual a sua importância para o setor público? Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, ano 26, n 108, p.60-68, nov / dez 1997.
- FONSECA, J. J. S. Metodologia da pesquisa científica. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- FONTENELE, Alysson Maia; O orçamento público no Brasil; IN: revista Jus Naveganti; São Paulo, v.4, no 1, jan-2003.
- GIACOMINI, J. Orçamento público. 15 ed. São Paulo: Editora Atlas. 2010.
- GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. Finanças públicas: teoria e prática no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000

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

\_\_\_\_\_. Métodos e técnicas em pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, L. Princípios de administração financeira. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Sinopse Estatística da Educação Básica 2016. Brasília: Inep, 2017. Disponível em <<http://portal.inep.gov.br/sinopses-estatisticas-da-educacao-basica>>. Acesso em: 10 05. 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Balanços: Análise de liquidez e do endividamento, a análise do giro, análise da rentabilidade, a análise da alavancagem financeira, indicadores e análises especiais. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, Hélio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 5ª. Ed. São Paulo, Atlas, 1996, 2001, 2008.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. Metodologia do trabalho científico. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade; Fundamentos de Metodologia Científica. 5. ed. São Paulo: Atlas 2003.

LIMA, Kátia Cacilda Pereira E PINI, Francisca Rodrigues de Oliveira, organizadoras. Orçamento participativo: múltiplos olhares. 1. ed. São Paulo: Instituto Paulo Freire, 2014.

MARCONI, M. A.; LAKATOS; E. M. Metodologia científica. 3 ed. ampl. E rev. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Regina Copello. Gestão de Pessoas em organizações públicas. Disponível em: Acesso em: 11 nov. de 2018.

MATARAZZO, D. Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. Curso de Administração Pública. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. Finanças Públicas. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. Lei complementar nº 101/2000 – Entendendo a LRF. Tesouro Nacional. 2. ed. atual. [S.l.], abr. 2002. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 15 maio de 2019.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. Metodologia científica aplicada ao direito. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

Paula, Ana Paula Paes de; Administração Pública Brasileira Entre o Gerencialismo e a Gestão Social. RAE-Revista de Administração de Empresas, vol. 45, n. 1, jan-mar 2005. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902005000100005>. Acesso em 15 maio de 2019.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. A evolução histórica do Orçamento Público e sua importância para a sociedade. Revista Enfoque: Reflexão Contábil, Maringá, v. 25, n. 2, p. 16-25, mai./ago. 2006. Disponível em: <<http://eduem.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/viewArticle/3491>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO LUÍS (PMSL), Demonstrativos Fiscais – LRF (RREO) e Leis Orçamentárias (LOA). Disponível em: <http://www.lei131.com.br/ords/portal/f?p=661:1#>. Acesso em: Out. 2018

PONTE, João Pedro (2006) - Estudos de caso em educação matemática. Bolema, 25, 105-132

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. Demonstrações Contábeis: estrutura e análise. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009

ROSA, Maria Berenice, Contabilidade do Setor Público, São Paulo: Atlas, 2011, pg.42)

REZENDE, Fernando Antônio. Finanças Públicas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RESENDE da Silva, Fernando A. A avaliação do setor público na economia brasileira: estrutura funcional da despesa. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins. Brasília: Prisma, 1977

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. Revista de Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro, v. 36 (4), p. 627-670, jul./ago. 2002.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. Introdução à gestão pública. Ed. Saraiva, 2009.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. Orçamento Público e os Municípios- Alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. Read: Revista Eletrônica De Administração, Porto Alegre, 22 ed. v. 7, n. 4, jul./ago. 2001. Disponível em:<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/19441/000305177.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 11 out. 2018.

SANTOS, José D. Silva; Orçamento Público e Planejamento na Administração Pública 2009; Disponível em: <http://softwarelivre.org/estudio-livre>; acesso em: 22/11/18.

SCHRICKEL, Wolfgang Kurt. Demonstrações financeiras: abrindo a caixa preta: como interpretar balanços para a concessão de empréstimos. 2ª edição, São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, Corine Sumski de; O papel do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais; Trabalho de Conclusão de Curso- Ciências Contábeis- FAE (Centro Universitário), Curitiba, 2008.