



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E  
CONTABILIDADE – FEAAC  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ISABEL CRISTINA LOUSADA PONTES

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO GOVERNO DO ESTADO DO  
CEARÁ NO PERÍODO DE 2002 A 2011.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup> MSc. Nirleide Saraiva Coelho

FORTALEZA

2013

ISABEL CRISTINA LOUSADA PONTES

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO GOVERNO DO ESTADO DO  
CEARÁ NO PERÍODO DE 2002 A 2011.

Artigo científico apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup> MSc. Nirleide Saraiva Coelho.

FORTALEZA

2013

## ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ NO PERÍODO DE 2002 A 2011.

### RESUMO

Este artigo ressalta a contribuição da análise das demonstrações contábeis como referência para a avaliação da gestão pública do Governo do Estado do Ceará. A motivação da pesquisa foi o fato de ser um tema que auxilia tanto a Administração Pública a tomar decisões quanto os cidadãos a fiscalizar os entes públicos com base nas demonstrações contábeis. Esta pesquisa trata-se de um estudo de caso que tem por objetivo geral analisar os quocientes calculados com base nas demonstrações contábeis do ente público estudado e sua evolução ao longo dos exercícios de 2002 a 2011. Os quocientes foram analisados, também, do ponto de vista da estatística descritiva sendo, assim, um estudo de abordagem quantitativa. Os resultados encontrados mostram que houve um bom desempenho da gestão do Governo do Estado do Ceará no período estudado, chegando a melhores resultados a partir de 2005. Concluiu-se que a análise das demonstrações contábeis tem um importante papel na avaliação da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Através desta ferramenta, a Administração Pública pode ter um melhor senso crítico em relação às políticas públicas adotadas, podendo concluir em mantê-las ou reformulá-las.

Palavras-Chave: Demonstrações Contábeis, Governo do Estado do Ceará, Balanços Públicos, análise.

### 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem por objeto de estudo o patrimônio das entidades e suas variações. Seu objetivo é a busca pela geração de informações para os seus usuários – administradores, sócios, bancos, fornecedores, dentre outros. Dentro da atividade contábil está o registro dos atos e fatos que afetam o patrimônio e o estudo de suas consequências. Esses registros são a base de constituição das demonstrações contábeis.

Para que haja a interpretação dos valores presentes nas demonstrações, é necessária a análise dos dados apresentados. Através dessa análise, esses dados deixam de ser apenas valores e passam a ser de fato informação. A análise das demonstrações contábeis objetiva proporcionar aos administradores da entidade uma melhor visão do desempenho da entidade e um melhor planejamento estratégico.

No contexto da administração pública, as demonstrações contábeis devem ser publicadas e estar disponíveis para os cidadãos fiscalizarem a gestão do dinheiro público nas esferas de governo federal, estadual e municipal. Desta forma, a análise das demonstrações contábeis públicas torna mais fácil a compreensão dos dados apresentados. Diante deste contexto, levantou-se o seguinte questionamento: como a análise das demonstrações contábeis pode servir de referência para a adoção de medidas político-econômicas futuras pelo Estado?

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar os quocientes calculados com base nas demonstrações contábeis do Governo do Estado do Ceará e a sua evolução ao longo dos exercícios de 2002 a 2011. Como objetivos específicos: calcular os quocientes dos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais desses exercícios; calcular a média aritmética, o desvio padrão e o coeficiente de variação, relativos

aos quocientes apresentados; analisar o desempenho da gestão do Governo do Estado do Ceará com base nos quocientes e nas ferramentas estatísticas calculadas.

A escolha deste estudo foi motivada pela importância do entendimento dos balanços públicos pela população, que precisa ser uma fiscalizadora dos entes públicos. Outra motivação foi o fato de ser um tema que pode auxiliar a Administração Pública na tomada de decisões e na adoção de políticas públicas.

Para a realização deste estudo, utilizou-se como procedimentos a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. A abordagem é quantitativa e trata-se de um estudo de caso feito no Governo do Estado do Ceará nos anos de 2002 a 2011. Quanto ao objetivo, trata-se de uma pesquisa descritiva.

A primeira seção trata sobre a contabilidade e a geração das demonstrações contábeis. Nela consta a introdução deste artigo, apresentando a importância da análise das informações contábeis, da necessidade de tratar as informações para que os usuários possam melhor compreendê-las, o que levou ao surgimento da Análise das Demonstrações Contábeis. O problema da pesquisa, bem como os objetivos gerais e específicos e a justificativa do tema escolhido estão apresentados nesta seção. Encerrando esta seção, estão apresentadas as informações gerais acerca da metodologia e do objeto em estudo, além da divisão de cada seção do trabalho.

Na segunda seção, realizou-se uma apresentação dos principais demonstrativos utilizados na contabilidade pública e da composição de cada um deles com a finalidade para a qual são elaborados. São mostrados, ainda, os novos demonstrativos surgidos a partir das NBC Ts, a sua composição e forma de elaboração.

A terceira seção apresenta a metodologia do artigo. Nesta seção, é explicado como foi feita a coleta dos dados, quais dados foram usados na pesquisa, como os dados foram tratados e de que maneira são apresentados. Como forma metodológica, neste trabalho foram utilizados alguns quocientes necessários para facilitar a compreensão dos resultados. Nesta seção, também é mostrada a utilização da estatística para as análises e são apresentadas as medidas que utilizadas para as análises estatísticas dos quocientes.

Na quarta seção, apresenta-se os resultados da pesquisa, onde são mostrados o quadro-resumo dos quocientes calculados, bem como a média aritmética, o desvio padrão e o coeficiente de variação entre eles. Ainda nesta seção, é apresentado o gráfico comparativo dos quocientes trabalhados e a análise da evolução dentro do período estudado.

Por fim, na quinta seção, é feita a conclusão do trabalho com as análises gerais baseadas no estudo comparativo. Após a quinta seção, estão apresentadas as referências utilizadas neste estudo.

Na sequência, está a fundamentação teórica do artigo, apresentando cada uma das demonstrações exigidas no setor público.

## 2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Os balanços públicos têm uma forma de apresentação diferenciada, uma vez que a Contabilidade Pública se estrutura de uma forma muito particular. De acordo com a Lei nº 4.320/64, os registros dos atos e fatos nas entidades públicas resultam em quatro peças contábeis: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Devido à convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade publicou, em 21 de novembro de 2008, a resolução nº 1.133, aprovando a NBC T 16.6. Esta norma brasileira trata das demonstrações contábeis no setor público e, de acordo com a disposição 3, tem-se que:

As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são: (a) Balanço Patrimonial; (b) Balanço Orçamentário; (c) Balanço Financeiro; (d) Demonstração das Variações Patrimoniais; (e) Fluxos de Caixa; (f) Demonstração do Resultado Econômico. (CFC, 2008, p. 2)

A apresentação dos fluxos de caixa e das demonstrações do resultado econômico será obrigatória para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a partir de 2014, conforme alteração recente feita pela portaria nº 753 do STN em 21 de dezembro de 2012. Antes o prazo para a apresentação dessas demonstrações era 2012 para a União, os Estados e o Distrito Federal e 2013 para os Municípios. Por conta disso, este estudo não fará a análise desses dois demonstrativos, uma vez que, no período estudado, o Governo do Estado do Ceará não apresentava essas duas demonstrações.

## 2.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

O Balanço Orçamentário objetiva a evidenciação das receitas previstas e das despesas fixadas comparativamente com as receitas realizadas e as despesas executadas. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012) define que cada receita orçamentária deve ser apresentada de forma detalhada por categoria econômica, origem e espécie e as despesas orçamentárias, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa.

Conforme os anexos constantes na Lei nº 4.320/64, o balanço orçamentário tem a seguinte estrutura: O lado esquerdo trata das receitas e deve ser composto por quatro colunas: a primeira é a de títulos, onde devem ser elencadas todas as receitas; a segunda é a coluna de previsão, onde devem ser colocados os valores da previsão da receita para o período; a terceira é denominada execução, onde deverão constar os valores da receita realizada no período e a quarta, diferenças cujos valores são as diferenças entre as receitas previstas e as receitas realizadas. O lado direito é onde são demonstradas as despesas e também devem conter quatro colunas: a primeira é a de títulos, onde devem ser listadas todas as despesas; a segunda é a coluna de fixação, onde devem conter os valores da despesa fixada na Lei Orçamentária Anual para o período; a terceira é a da execução, onde deverão constar os valores da despesa que foi executada no período e a quarta, denominada diferenças, que contém os valores das diferenças entre as despesas fixadas e as despesas executadas.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012), no balanço orçamentário deverão ser destacados os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas em receitas de operações de crédito internas e externas, do lado das receitas. Deverão ser destacadas, também, as despesas com amortização da dívida de refinanciamento, do lado das despesas. Além disso, o manual inclui uma nova coluna no lado das receitas e altera a estrutura do lado das despesas. No lado das receitas, acrescentou-se uma coluna logo após a de previsão das receitas (que passa a ser chamada previsão inicial) e se chamará previsão atualizada. Nesta coluna haverá o saldo das previsões iniciais acrescentado dos valores que poderão ser utilizados para abertura de créditos adicionais. No lado das despesas, serão sete colunas: “despesas orçamentárias”, “dotação inicial”, “dotação atualizada”, “despesas empenhadas”, “despesas liquidadas”, “despesas pagas” e “saldo da dotação”.

A receita orçamentária, por ser um valor previsto, pode ter uma arrecadação maior ou menor do que sua previsão. Já a despesa orçamentária é um valor fixado, portanto, só pode ser empenhada até o limite de sua fixação. Um dos princípios que norteiam a construção do balanço orçamentário é o princípio do equilíbrio. De acordo com este princípio, a soma de todas as receitas previstas deve ser igual à soma de todas as despesas fixadas.

A análise do balanço orçamentário visa à avaliação da gestão do orçamento por parte do poder público. Segundo Kohama (2011), a análise do balanço orçamentário pode ser feita a partir de cinco quocientes. Neste estudo, porém, a análise será feita apenas por meio de três deles: de execução da receita, de execução da despesa e do resultado orçamentário.

O quociente de execução da receita (QER) é a relação entre a receita realizada e a receita prevista. Através dele, pode-se mensurar o percentual do excesso ou da falta de arrecadação do período.

O quociente de execução da despesa (QED) relaciona a despesa executada com a despesa fixada. Por meio deste quociente, pode-se analisar se houve ou não economia orçamentária ou se houve utilização de dotação orçamentária sem prévia autorização legal.

A relação entre a receita realizada e a despesa executada resulta no quociente do resultado orçamentário (QRO). O resultado desse quociente demonstra a existência de déficit ou superávit orçamentário na execução do período.

## 2.2 BALANÇO FINANCEIRO

De acordo com a Lei nº 4.320/64, no balanço financeiro deverão ser demonstrados a receita e a despesa orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que passarão para o exercício seguinte. A estrutura constante nos anexos dessa lei compõe-se por duas seções: receitas e despesas. As receitas devem localizar-se do lado esquerdo da demonstração e serão compostas pelas receitas orçamentárias e extraorçamentárias. Já as despesas, devem ser dispostas do lado direito da demonstração e compor-se-ão pelas despesas orçamentárias e extraorçamentárias.

Na seção das receitas, deverá constar o saldo do exercício anterior e, na seção das despesas, o saldo final para o exercício seguinte. Desta forma, a demonstração deverá chegar ao seguinte equilíbrio: saldo do exercício anterior mais as receitas, menos as despesas, igual ao saldo para o exercício seguinte.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012), o objetivo do balanço financeiro é evidenciar as entradas e saídas de recursos em um determinado exercício financeiro. A estrutura do balanço financeiro constante no manual utiliza a nomenclatura ingressos para as receitas e dispêndios para as despesas. Em termos estruturais, o que mudou neste balanço foi que entre os ingressos orçamentários e os ingressos extra-orçamentários há um grupo para as transferências financeiras recebidas, e entre os dispêndios orçamentários e os dispêndios extra-orçamentários há um grupo para as transferências financeiras concedidas.

A análise dos indicadores do balanço financeiro tem por finalidade servir de suporte para a avaliação da gestão financeira da entidade. O balanço financeiro, de acordo com Kohama (2011), pode ser analisado com base em sete quocientes, dos quais serão utilizados, para este estudo, apenas três: da execução orçamentária corrente, da execução orçamentária de capital e da execução extra-orçamentária.

O quociente da execução orçamentária corrente (QEOCO) demonstra a representatividade da receita corrente recebida em relação à despesa corrente paga. Através deste indicador, pode-se analisar a necessidade ou não da utilização de receitas de capital para cobrir as despesas correntes. Este quociente é calculado dividindo-se a receita corrente pela despesa corrente do período.

A divisão da receita de capital pela despesa de capital resulta no quociente da execução orçamentária de capital (QEOCa). Por meio deste quociente, pode-se calcular a relação entre a despesa de capital que foi paga e a receita de capital recebida.

O quociente da execução extra-orçamentária (QEEO) é a relação entre a receita extra-orçamentária e a despesa extra-orçamentária. Por meio desse quociente, pode-se analisar se a dívida flutuante aumentou ou diminuiu ou se as disponibilidades (caixa/bancos) foram utilizadas para financiar o pagamento de despesas orçamentárias.

### 2.3 BALANÇO PATRIMONIAL

Evidenciar a situação patrimonial das entidades públicas, quantitativa e qualitativamente, é o objetivo do balanço patrimonial. Essa evidenciação é feita por meio de contas representativas do patrimônio público.

Conforme a Lei nº 4.320/64, a estrutura do balanço patrimonial possui os ativos demonstrados do lado esquerdo subdividido em ativo financeiro, ativo permanente, saldo patrimonial e ativo compensado. Os passivos são demonstrados do lado direito e subdividem-se em passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial e ativo compensado.

Com a padronização da contabilidade e a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC Nº 1.133/08, aprovou a NBC T 16.6 que apresenta o balanço patrimonial para as entidades públicas estruturado da mesma forma que o balanço patrimonial das entidades privadas. A estrutura se compõe do ativo situado do lado esquerdo e dividido em circulante e não circulante e o passivo situado do lado direito e dividido em circulante e não circulante. Ainda do lado direito, encontra-se o patrimônio líquido, sendo seu saldo a diferença entre o total dos ativos e o total dos passivos.

Além da estrutura básica do balanço patrimonial das entidades privadas, o balanço patrimonial das entidades públicas possui a apresentação dos ativos e passivos financeiros, bem como dos ativos e passivos permanentes pelos seus totais. Além disso, ao final do balanço, é apresentado um quadro de compensações, composto pelas contas representativas dos atos que podem afetar o patrimônio. São contas relacionadas a situações não compreendidas no patrimônio, mas que podem vir a afetá-lo, mesmo que indiretamente.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012): O ativo financeiro compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária; o ativo permanente compõe-se pelos bens, créditos e valores, cuja alienação dependa de autorização legislativa; o passivo financeiro é constituído pelas dívidas fundadas e pelos compromissos exigíveis cujo pagamento não dependa de autorização orçamentária; o passivo permanente é a soma das dívidas fundadas e outras que são dependentes de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Através da análise do balanço patrimonial, pode-se observar a situação financeira da entidade. São seis os quocientes utilizados para a análise e interpretação do balanço patrimonial (Kohama, 2011), porém, para este estudo serão utilizados apenas três: da situação financeira, da situação permanente e do resultado patrimonial.



O quociente da situação financeira (QSF) é encontrado da divisão do ativo financeiro pelo passivo financeiro. Através desta análise, pode-se concluir se o ativo financeiro é suficiente ou não para cobrir o passivo financeiro. No caso de o ativo financeiro ser maior que o passivo financeiro, tem-se o chamado “superávit” financeiro, que é um dos recursos para a abertura de créditos adicionais.

O ativo permanente dividido pelo passivo permanente resulta no quociente da situação permanente (QSP). Este quociente reflete a situação da dívida fundada (de longo prazo) em relação aos valores, bens e créditos permanentes.

O ativo financeiro somado ao ativo permanente resulta no ativo real, bem como o passivo financeiro somado ao passivo permanente resulta no passivo real. A relação entre o ativo real e o passivo real é o quociente do resultado patrimonial (QRP). Através deste quociente, pode-se analisar a existência de um “déficit” ou “superávit” patrimonial.

## 2.4 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

O sistema patrimonial é constituído pelos registros contábeis apresentados no balanço patrimonial e na demonstração das variações patrimoniais (DVP). A finalidade desta demonstração é indicar o resultado patrimonial do exercício.

De acordo com os anexos à Lei nº 4.320/64, as variações são divididas em ativas – demonstradas do lado esquerdo – e passivas – demonstradas do lado direito. Essas variações são divididas em três grupos: resultantes da execução orçamentária, das mutações patrimoniais e independentes da execução orçamentária. Além desses grupos, ao final da demonstração, haverá o resultado patrimonial, que conterà o valor do déficit verificado (junto às variações aumentativas) ou o superávit verificado (junto às variações diminutivas), conforme for o caso.

Com as mudanças advindas da padronização da contabilidade, a estrutura trazida pelo manual de contabilidade aplicado às empresas públicas é diferente. Nela devem ser evidenciadas as alterações ocorridas no patrimônio, decorrentes ou independentes da execução do orçamento e apresentadas as variações qualitativas e as quantitativas. Nesta estrutura, primeiro são demonstradas as variações patrimoniais quantitativas aumentativas, depois as quantitativas diminutivas, totalizando o resultado patrimonial do período. Depois são demonstradas as variações quantitativas, compostas pela incorporação e desincorporação dos ativos e passivos.

As variações patrimoniais quantitativas serão aumentativas quando provocarem um aumento do patrimônio público e serão diminutivas quando resultarem em uma diminuição do patrimônio público. Os aumentos nos valores dos bens e direitos do ativo permanente, bem como as reduções nos valores das obrigações do passivo permanente são os componentes das variações aumentativas. As variações diminutivas são aquelas decorrentes de redução nos valores dos bens e direitos do ativo permanente, bem como de aumentos nos valores das obrigações do passivo permanente.

Através da análise da demonstração das variações patrimoniais, pode-se avaliar o resultado patrimonial, bem como a influência da administração nas alterações do patrimônio. Kohama (2011) elenca sete quocientes que podem ser utilizados para análise desta demonstração. Neste estudo, serão utilizados dois desses quocientes: do resultado das mutações patrimoniais e do resultado das variações patrimoniais.



A diminuição ou o aumento do patrimônio podem ser analisados com base no quociente do resultado das mutações patrimoniais (QRMP). Esse quociente é encontrado dividindo-se a mutação patrimonial ativa pela mutação patrimonial passiva.

O quociente do resultado das variações patrimoniais (QRVP), calculado pela divisão do total das variações ativas pelo total das variações passivas, mostra o resultado patrimonial do exercício. Através dele, pode-se analisar a ocorrência de um “déficit” ou “superávit” nas variações patrimoniais.

## 2.5 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A necessidade da apresentação da demonstração dos fluxos de caixa pelas entidades públicas veio com a NBC T 16.6 (2008), que considera essa demonstração um instrumento que permite aos usuários projetarem cenários futuros de caixa, além de facilitar a elaboração de análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade do financiamento regular dos serviços públicos.

A DFC das entidades do setor público pode ser apresentada tanto pelo método direto quanto pelo indireto, a exemplo da DFC do setor privado. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012), a DFC deve ser elaborada preferencialmente pelo método direto.

Da mesma forma que a DFC do setor privado, a DFC para o setor público se divide em três fluxos: das operações, dos investimentos e dos financiamentos. O fluxo de caixa das operações será composto pelos ingressos e desembolsos relativos à ação pública, bem como qualquer fluxo que não possa ser incluído como investimento ou financiamento.

O fluxo de caixa dos investimentos está relacionado com o ativo não circulante do balanço patrimonial. Naquele devem ser incluídas as aquisições e alienações desses ativos, além dos recebimentos em dinheiro referentes às operações relativas a adiantamentos ou empréstimos concedidos. No fluxo de caixa dos financiamentos, devem ser incluídas as captações de financiamentos e empréstimos, bem como suas amortizações.

## 2.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A demonstração do resultado econômico para o setor público, assim como a DFC, teve estabelecida sua elaboração e divulgação por meio da NBC T 16.6. Sua estrutura apresenta um comparativo do exercício atual com o exercício anterior especificando a receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos. Dessa receita, subtraem-se os custos diretos com a execução da ação pública para encontrar a margem bruta. O resultado econômico apurado é a diferença entre a margem bruta e os custos indiretos com a execução pública.

“A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.” (CFC, 2008, p. 7).

Nessa seção foram apresentadas cada uma das demonstrações contábeis da administração pública, bem como os quocientes que serão utilizados nesse estudo. Na seção seguinte será feita uma explanação sobre a estatística descritiva e as medidas que serão utilizadas neste estudo.

### 3 METODOLOGIA

Esta pesquisa trata-se de um estudo de caso feito nas demonstrações contábeis do Governo do Estado do Ceará nos anos de 2002 a 2011. Para este estudo, foram utilizados o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais desse período. O estudo de caso, segundo Martins e Bicudo (1994), é um estudo intensivo de determinada unidade social: indivíduo, instituição, grupo, dentre outros, feito com base no passado, no presente e nas interações com o ambiente dessa unidade social.

Quanto aos procedimentos para coleta de dados, podemos ter: pesquisa bibliográfica, documental e experimental. “A pesquisa bibliográfica é uma modalidade de estudo e análise de documentos de domínio científico tais como livros, periódicos, enciclopédias, dicionários e artigos científicos.” (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009). Na visão destes autores, a pesquisa documental é bastante parecida com a bibliográfica, o que a diferencia é que a pesquisa documental utiliza informações brutas, materiais que ainda não foram analisados, ou seja, fontes primárias de informação. A pesquisa experimental parte de um determinado objeto de estudo, das variáveis que podem ser capazes de influenciar esse objeto e da definição das formas de controle e observação dos efeitos dessas variáveis no objeto de estudo. Segundo Gil (1989, p.73), “o experimento representa o melhor exemplo de pesquisa científica.” Para este estudo utilizou-se a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental.

Através dos seus objetivos, a pesquisa pode ser classificada como: exploratória, explicativa ou descritiva. Na visão de Gil (1989), a principal finalidade de pesquisas exploratórias é desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias. Na mesma obra, Gil define pesquisas explicativas como “aquelas que têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos”. “Diferente dos estudos exploratórios, os estudos descritivos com frequência são confirmatórios. Em outras palavras, são usados para testar hipóteses” (Money et al., 2003, p.87). Para Martins, G. de A. (2000, p.28), o estudo descritivo tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno e o estabelecimento de relação entre variáveis e fatos. Com base nisto, esta pesquisa trata-se de uma pesquisa descritiva quanto aos seus objetivos.

Richardson et al. (1985) dizem que, de forma ampla, pode-se classificar a pesquisa em dois grandes métodos: o quantitativo e o qualitativo. A diferença entre os dois métodos está não só na sistemática pertinente a cada um deles, mas, sobretudo, pela forma de abordagem do problema. O método deve ser apropriado com o tipo de estudo que se deseja realizar, mas é o nível de aprofundamento e a natureza do problema que determinarão qual método será o mais adequado.

A pesquisa quantitativa tem por base a transformação de informações em números, visando à análise e à classificação das informações. Oliveira (1997) aponta a pesquisa quantitativa como uma forma de garantir precisão dos resultados, evitando distorções. Richardson et al. (1985) explica que esta abordagem caracteriza-se pelo emprego da quantificação, seja nas modalidades de coleta de informações, seja no tratamento e análise final por meio de técnicas estatísticas. Esta pesquisa se desenvolveu com uma abordagem quantitativa, que se deu com base na estatística descritiva. Dentro do campo da estatística, os dados serão analisados utilizando-se a média aritmética, o desvio-padrão e o coeficiente de variação.

A coleta de dados foi feita com base nos relatórios técnicos das contas de governo de cada um dos anos em estudo. Os relatórios foram obtidos através do site do Tribunal de Contas do Estado do Ceará que contém, além de outros itens, o desempenho da economia do Estado, os instrumentos de planejamento, a execução orçamentária e as demonstrações

contábeis. Os quocientes estudados foram calculados e são apresentados utilizando-se a legenda constante no Quadro 1.

Quadro 1 – Legenda dos quocientes.

Siglas	Quocientes	Fórmulas	Resultado ideal
QER	Quociente de Execução da Receita	$\frac{\text{receita realizada}}{\text{receita prevista}}$	Maior ou menor que 1, porém o mais próximo possível a 1.
QED	Quociente de Execução da Despesa	$\frac{\text{despesa executada}}{\text{despesa fixada}}$	Menor que 1, porém o mais próximo possível a 1.
QRO	Quociente do Resultado Orçamentário	$\frac{\text{receita realizada}}{\text{despesa executada}}$	Igual a 1.
QEOCo	Quociente da Execução Orçamentária Corrente	$\frac{\text{receita corrente}}{\text{despesa corrente}}$	Maior que 1.
QEOCa	Quociente da Execução Orçamentária de Capital	$\frac{\text{receita de capital}}{\text{despesa de capital}}$	Menor que 1, porém o mais próximo possível a 1.
QEEO	Quociente da Execução ExtraOrçamentária	$\frac{\text{receita extra-orçamentária}}{\text{despesa extra-orçamentária}}$	Maior ou menor que 1, porém o mais próximo possível a 1.
QSF	Quociente da Situação Financeira	$\frac{\text{ativo financeiro}}{\text{passivo financeiro}}$	Maior ou igual a 1.
QSP	Quociente da Situação Permanente	$\frac{\text{ativo permanente}}{\text{passivo permanente}}$	Maior ou igual a 1.
QRP	Quociente do Resultado Patrimonial	$\frac{\text{ativo real}}{\text{passivo real}}$	Maior que 1.
QRMP	Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais	$\frac{\text{mutação patrimonial ativa}}{\text{mutação patrimonial passiva}}$	Maior que 1.
QRVP	Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais	$\frac{\text{total das variações ativas}}{\text{total das variações passivas}}$	Maior que 1.

Fonte: Elaboração da autora (2013).

A estatística é uma área da ciência que está ligada à extração de informação de dados numéricos para serem utilizados na tomada de decisões sobre alguma população (PETERNELLI, 2005). Pode ser dividida em duas áreas: estatística indutiva e estatística descritiva.

A estatística indutiva trata de estudar uma população através de uma amostra para inferir conclusões de sua análise. Segundo Peterelli (2005), a indutiva é a parte da estatística que trata das condições nas quais essas conclusões são válidas. Já a descritiva tem por objetivo avaliar e descrever certo grupo, sem nada concluir ou inferir sobre um grupo maior. Como parte da metodologia desta pesquisa, será utilizada a estatística descritiva.

Neste estudo, serão utilizadas três medidas estatísticas, sendo uma medida de posição (média aritmética) e duas medidas de dispersão (Desvio-padrão e Coeficiente de variação).

“A média aritmética é um valor representativo de uma série de dados e é utilizada para indicar o centro geométrico de um grupo de dados sob análise” (SILVA, 2012). Essa média nunca pode ser maior do que o maior número do grupo nem menor do que o menor número do grupo. Quanto mais concentrados estiverem os valores do grupo, mais representativa será a média aritmética. O cálculo da média aritmética é feito somando todos os valores do grupo e dividindo o resultado pelo número de itens contidos no grupo.

Para encontrar o desvio-padrão de um grupo, deve-se fazer a diferença entre cada um dos valores do grupo e a média aritmética desses valores; depois fazer a soma do quadrado de cada uma dessas diferenças; dividir o resultado pela quantidade de itens do grupo menos um e, por fim, calcular a raiz quadrada do resultado. De acordo com Silva (2012), o desvio-padrão é utilizado para indicar a flutuação dos valores em torno da média aritmética, quanto menor o desvio-padrão, mais regular é o grupo.

O coeficiente de variação é expresso por uma porcentagem e mede o grau de concentração ou dispersão relativa dos dados do grupo em relação à média aritmética. Segundo Oliveira (2010, apud Silva, 2012, p. 12), se o coeficiente de variação for menor ou igual a 15%, é considerada uma baixa dispersão dos valores; se ele resultar entre 15% e 30%, é considerada uma média dispersão dos valores e, se o coeficiente de variação for maior ou igual a 30%, considera-se uma alta dispersão dos valores em relação à média aritmética. O cálculo do coeficiente de variação é feito dividindo-se o desvio-padrão pela média aritmética e multiplicando por 100.

Nesta seção foi apresentada uma breve explanação acerca da estatística descritiva, bem como as definições e formas de cálculo das medidas que serão calculadas nesse estudo. A seção seguinte corresponde à metodologia da pesquisa, onde serão apresentadas as características da pesquisa e as fontes que foram utilizadas para a coleta dos dados.

Concluída a metodologia, têm-se, na sequência, os resultados da pesquisa, onde serão apresentados e analisados os quocientes das demonstrações contábeis. Após essa análise preliminar, será feita uma análise baseada na estatística descritiva (média aritmética, desvio-padrão e coeficiente de variação).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção se inicia com uma breve exposição sobre o Governo do Estado do Ceará e suas subdivisões estruturais e administrativas. É mostrado um comparativo entre o PIB nacional e o PIB do Ceará, enfatizando o crescimento econômico do Estado ante o crescimento nacional.

Após a explanação sobre o Governo do Estado, serão feitas as análises dos resultados de acordo com os quocientes das demonstrações contábeis e as medidas estatísticas.

### 4.1 O GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

O Governo do Estado do Ceará tem sua estrutura administrativa organizada em 16 secretarias, além da Casa Civil e de vários departamentos, institutos, superintendências e fundações. Cada uma das secretarias possui gestor, missão, visão e valores próprios. São exemplos de secretarias do Governo do Estado do Ceará: SEFAZ - Secretaria da Fazenda; SEINFRA – Secretaria da Infraestrutura; SEDUC – Secretaria da Educação e SESA - Secretaria da Saúde.

Composto por 184 municípios, o Estado do Ceará é regionalizado pela Secretaria do Planejamento e Gestão – SEPLAG - em 08 (oito) macrorregiões de planejamento, 02 (duas) regiões metropolitanas e 18 (dezoito) microrregiões administrativas. Essa secretaria é a responsável por promover e coordenar a gestão do Estado visando à efetividade das ações do governo.

De acordo com o IPECE (Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará), mais de 08 (oito) milhões de pessoas vivem no Ceará, sendo 75% delas residentes em áreas urbanas. Segundo o Censo de 2010 do IBGE, o Ceará possui 56,76 habitantes por quilômetros quadrados.

Em termos econômicos, o PIB do Estado tem aumentado ano a ano de 2002 a 2011. Nesse período, o menor aumento foi de 1,3% em 2002 e o maior foi em 2008 (8,5%). Em 2011, a taxa de crescimento do PIB foi de 4,3%. Vale ressaltar que, nesse período, o crescimento do PIB cearense só foi menor do que o crescimento do PIB nacional em 2003, 2004 e 2007, o que mostra um crescimento na economia do estado em relação à economia nacional.

#### 4.2 ANÁLISE DOS DADOS

A Tabela 1 apresenta os quocientes dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e das variações patrimoniais de 2002 a 2011.

Tabela 1 – Quocientes das demonstrações de 2002 a 2011.

Ano	Quocientes										
	Balanço Orçamentário			Balanço Financeiro			Balanço patrimonial			Variações Patrimoniais	
	QER	QED	QRO	QEOCo	QEOCa	QEEO	QSF	QSP	QRP	QRMP	QRVP
2002	0,78	0,79	0,95	0,88	0,52	1,10	0,96	0,87	0,87	3,78	0,98
2003	0,79	0,81	0,98	1,10	0,56	1,05	0,55	1,12	1,07	2,55	1,11
2004	0,73	0,73	0,99	1,09	0,48	1,02	0,54	1,33	1,24	2,69	1,09
2005	0,82	0,77	1,04	1,13	0,52	0,97	1,26	1,65	1,61	3,00	1,14
2006	0,84	0,80	1,00	1,12	0,65	1,00	1,30	1,85	1,80	2,90	1,05
2007	0,86	0,79	1,08	1,16	0,45	0,91	2,50	2,35	2,37	4,17	1,18
2008	0,84	0,76	1,07	1,19	0,34	0,96	3,02	2,60	2,67	7,84	1,13
2009	0,88	0,75	0,99	1,13	0,49	1,04	2,15	2,68	2,54	2,85	0,98
2010	0,91	0,77	0,98	1,13	0,46	1,03	1,98	2,83	2,66	2,62	1,08
2011	0,92	0,81	1,03	1,16	0,44	0,98	2,43	2,80	2,73	2,65	1,10

Fonte: Elaboração da autora (2013).

Na tabela 2, estão identificadas as medidas estatísticas referentes aos quocientes.

Tabela 2 – Medidas estatísticas.

Estatística descritiva	Balanço Orçamentário			Balanço Financeiro			Balanço patrimonial			Variações Patrimoniais	
	QER	QED	QRO	QEOCo	QEOCa	QEEO	QSF	QSP	QRP	QRMP	QRVP
MA	0,84	0,78	1,01	1,11	0,49	1,00	1,67	2,01	1,96	3,51	1,09
DP	0,060	0,026	0,042	0,086	0,081	0,052	0,867	0,739	0,725	1,615	0,066
CV	7%	3%	4%	8%	17%	5%	52%	37%	37%	46%	6%

Legenda: MA = Média Aritmética; DP = Desvio-Padrão; CV = Coeficiente de Variação.

Fonte: Elaboração da autora (2013).

Nesta etapa do trabalho, estão analisados os quocientes de cada uma das demonstrações (Tabela 1), bem como as medidas estatísticas referentes a esses quocientes (Tabela 2).

A análise do QER nesse período mostra que há falta de arrecadação da receita do Estado em relação à receita prevista. Analisando ano a ano, considera-se um quadro anual negativo na execução da receita, porém, analisando o conjunto dos dez anos estudados, observa-se um crescimento nesse quociente, partindo de 0,78 em 2002 para 0,92 em 2011 (Tabela 1), chegando quase à igualdade entre a receita prevista e a receita realizada.

O QER teve média aritmética de 0,84, com o coeficiente de variação de 7% (Tabela 2). Nesse período, o quociente teve uma baixa variação, mas a média ficou muito abaixo de 1, o que não é ideal, pois, apesar do crescimento ano a ano do quociente, significa que houve perda de receita ao longo dos anos em estudo.

O QED, dentro do período estudado, manteve-se quase constante, com uma média anual de 0,78 e com um baixo coeficiente de variação (3%) (Tabela 2). Esse quadro configura uma economia orçamentária, uma vez que a despesa executada foi menor do que a despesa fixada. Uma análise em conjunto do QER com o QED, mostra que esse déficit de arrecadação é positivo. Se a administração executasse toda a despesa fixada, haveria um déficit no total orçamentário por conta da baixa execução da receita.

De acordo com o artigo 35 da Lei nº 4.320, “Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas.” (Brasil, 1964). Esse dispositivo mostra que a receita é tratada no regime de caixa e a despesa no regime de competência. Nos anos em estudo, o QRO foi menor em 2002 (0,95) aumentando ao longo dos anos, atingindo um máximo de 1,08 em 2007 e voltando a diminuir (Tabela 1). A média aritmética dos dez anos foi 1,01, com um coeficiente de variação de 4% (Tabela 2), indicando uma baixa oscilação em torno da média. Desta forma, o QRO desse período é considerado positivo, pois, apesar de apresentar “déficit” em alguns anos, sempre oscilará em torno da igualdade, e esta oscilação é ocasionada pelo tratamento diferenciado dado às receitas e às despesas.

Analisando o orçamento corrente, observa-se um cenário positivo em praticamente todos os anos em estudo. O QEOCo foi deficitário apenas em 2002, nos demais anos ele oscilou entre 1,09 e 1,19 (Tabela 1). Isso mostra que a receita corrente em quase todos os anos conseguiu cobrir a despesa corrente, não sendo preciso realizar alienação de bens ou assumir outros compromissos, como operações de crédito para financiar seus gastos. A média aritmética nesse período ficou em 1,11, com um coeficiente de variação de 8% (Tabela 2), ratificando o resultado positivo deste índice.



Já em relação ao QEOCa, houve uma oscilação entre 0,34 e 0,65 (Tabela 1). O ideal é que esse quociente seja menor que 1, mas próximo ao equilíbrio, pois isto significa que algumas despesas de capital foram cobertas por receitas correntes. Esse quociente apresentou um coeficiente de variação de 17%, considerada uma variação média em torno da média aritmética, que foi de 0,49 (Tabela 2) mostrando que o resultado não está ideal, pois, em todos os anos, o quociente está muito abaixo do equilíbrio, apesar de ter sido sempre menor que 1.

O QEEO é considerado ideal quando está o mais próximo possível de 1. Sendo superavitário, representa um aumento na dívida flutuante, e, deficitário, uma redução na dívida flutuante. No caso de ter havido um aumento na dívida flutuante e um aumento correspondente dos recursos das disponibilidades, a situação será considerada positiva. No caso em estudo, esse quociente oscilou entre 0,91 e 1,10 (Tabela 1), porém a média aritmética foi 1,00, tendo um resultado de 5% no coeficiente de variação (Tabela 2). Estes resultados mostram que, no quadro geral deste quociente, o resultado foi positivo para este período de dez anos, pois sempre esteve bem próximo ao equilíbrio.

Na análise do QSF, observou-se, nos três primeiros anos estudados, um “déficit” financeiro. Nos anos subsequentes, observou-se uma oscilação entre os quocientes, porém sendo sempre superavitário. Havendo necessidade, o superávit financeiro apurado pode servir de recurso para a abertura de créditos adicionais, ou seja, o ideal é que este quociente se mantenha assim. A média aritmética deste quociente foi de 1,67, o que seria positivo, porém, o coeficiente de variação foi de 52% (Tabela 2), mostrando uma alta dispersão dos valores em relação à média.

Segundo Kohama (2011), a importância do QSP reside no fato de que seu resultado demonstrará o nível de endividamento apresentado no balanço patrimonial. No período estudado, observa-se que, apenas em 2002, o quociente ficou deficitário, tendo, nos outros anos, um crescimento ano a ano, com uma pequena redução somente em 2011, mas permanecendo superavitário (Tabela 1). Quanto maior for esse quociente, maior será a soma dos bens, créditos e valores de longo prazo em relação à dívida fundada. Desta forma, pode-se perceber que a dívida fundada foi, praticamente em todo o período, menor que a soma dos bens, créditos e valores de longo prazo, sendo um resultado positivo para a entidade. Em termos estatísticos, o coeficiente de variação encontrado (37%) mostrou uma dispersão alta em relação à média, de 2,01 (Tabela 2).

Analisando o balanço patrimonial como um todo, por meio do QRP, percebe-se um resultado positivo em todos os anos, exceto em 2002, quando o quociente foi deficitário, 0,87 (Tabela 1). A análise deste quociente demonstra que as somas dos compromissos exigíveis e das dívidas fundadas foram ano a ano menores do que as somas dos ativos patrimoniais, gerando um “superávit” patrimonial. O coeficiente de variação encontrado para este quociente (37%) mostrou uma dispersão alta dos valores em relação à média, que foi 1,96 (Tabela 2).

O QRMP apresentou, em todos os anos, valores maiores que 1, variando de 2,55 em 2003 até 7,84 em 2008 (Tabela 1). A média aritmética deste quociente foi de 3,51 (Tabela 2), com uma grande dispersão dos valores em relação à média (CV = 46%). Apesar da grande dispersão, como em todos os anos os valores foram superavitários, os resultados são considerados positivos. Essa análise demonstra que a despesa orçamentária realizada teve um efeito aumentativo no patrimônio maior do que o efeito da receita orçamentária arrecadada, ou seja, houve mais baixas de dívida fundada e incorporação de bens, créditos e valores do que incorporação de dívida fundada e baixa de bens, créditos e valores.

Para analisar as variações patrimoniais pelos seus totais, tem-se o QRVP, que, no caso em estudo, manteve-se superavitário em praticamente todos os anos, à exceção de 2002 e 2009, cujo valor foi 0,98 (Tabela 1). Os resultados maiores que 1 mostram a existência de um



”superávit” patrimonial, de modo que os outros oito anos compensaram os anos de 2002 e 2009 que, ao contrário, resultaram em “déficit” patrimonial. O resultado deste quociente no período estudado foi considerado positivo, uma vez que a média aritmética dos valores ficou em 1,09 com o coeficiente de variação em 6% (Tabela 2), mostrando uma baixa dispersão dos valores em torno da média.

Nesta seção foi feita a análise dos dados encontrados no estudo de caso. Finalizadas as análises, será feita a conclusão na seção seguinte.

## 5 CONCLUSÃO

Através deste estudo, foi observado um bom desempenho da gestão do Governo do Estado do Ceará nos anos de 2002 a 2011. Nesse período, observou-se uma melhora nos quocientes de cada uma das demonstrações. No âmbito geral, os melhores resultados foram observados a partir de 2005.

Alguns dos quocientes permaneceram deficitários, mas se aproximaram ano a ano do ideal. Como exemplo, tem-se o QER, cujo fato de estar deficitário representa uma falta de arrecadação da receita frente à sua previsão. Apesar disso, esse quociente aumentou ao longo dos anos, mostrando um aumento da arrecadação das receitas perante a sua provisão. Por conta disso, apesar de ter havido uma falta de arrecadação, pode-se considerar um cenário positivo, pois essa falta de arrecadação foi ano a ano menor. Essa falta de arrecadação foi compensada por uma economia orçamentária na execução das despesas, o que tornou a execução orçamentária equilibrada.

A falta de arrecadação indica a necessidade de o Governo do Estado criar programas de incentivo para aumentar a arrecadação e ampliar a fiscalização acerca das receitas que não estão sendo recebidas. Com o aumento na execução das receitas, a Administração poderá aumentar a execução das despesas sem causar um desequilíbrio orçamentário.

Em relação ao balanço financeiro, sua execução extra-orçamentária esteve sempre tendendo ao equilíbrio, o que torna o resultado positivo. Na execução orçamentária, não foi preciso se utilizar de receita de capital para cobrir despesas correntes, as receitas correntes foram suficientes para cobri-las, ficando ainda saldo positivo para cobrir parte das despesas de capital. Esses dados mostram um equilíbrio financeiro no período estudado.

O balanço patrimonial, nos primeiros anos, mostrou uma situação negativa, apresentando déficit financeiro e patrimonial e, conseqüentemente, uma situação patrimonial deficitária. Nos anos posteriores, foi observado um crescimento, revertendo totalmente a situação em superávit no ano de 2005. Essa análise mostrou que o Governo do Estado vem tendo uma boa gestão patrimonial.

O estudo das mutações patrimoniais mostrou uma redução na dívida fundada e um aumento nos bens, créditos e valores. Os melhores anos em que as mutações ativas superaram as mutações passivas foram 2007 e 2008, permanecendo o superávit nos três anos subsequentes, mas quantitativamente bem menor do que em 2008. A redução no quociente dos três últimos anos precisa servir de alerta para a administração pública, para que não se reduza ao ponto de chegar a um déficit.

No resultado geral das variações patrimoniais, houve um superávit patrimonial. Esse superávit só não ocorreu em 2002 e 2009, tendo ficado deficitário em 2% nesses anos. Apesar de ser um déficit pequeno, é interessante a Administração analisar o que foi feito de diferente para chegar a esse resultado negativo nesses anos, a fim de que seja buscado sempre manter o superávit patrimonial.

A análise das demonstrações contábeis, conforme visto, tem um papel muito importante na identificação dos déficits e superávits na execução orçamentária, financeira e patrimonial. Através dos quocientes, podem-se detectar os anos de pior e melhor desempenho para que sejam revistas as políticas utilizadas nesse período e reformular ou manter tais políticas.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse M. (Org. e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade** – teoria e prática. 3. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Res. 1.133, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001133](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133)>. Acesso em: 23 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 23 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 23 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 753 de 21 de dezembro de 2012. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Portaria\\_STN\\_753-2012\\_Altera\\_Portarias\\_STN\\_437\\_2012\\_828-2011.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Portaria_STN_753-2012_Altera_Portarias_STN_437_2012_828-2011.pdf)>. Acesso em: 23 jan. 2013.

CEARÁ. Governo do Estado do Ceará. Ceará em números. Disponível em: <<http://www.ceara.gov.br/index.php/ceara-em-numeros>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de contas do Estado do Ceará. Relatório técnico das contas de governo do Estado do Ceará. <<http://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/fiscalizacao-e-controle/fiscalizacoes/relatorios-de-contas-de-governo>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**. Métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre, RS: Artmed, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos: Teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Joel; BICUDO, Maria Aparecida Viggiani. **Pesquisa qualitativa em psicologia: fundamentos e recursos básicos**. São Paulo: Moraes, 1994.

MAY, TIM. **Pesquisa social**. Questões, métodos e processos. 3. ed. Porto Alegre, RS: Artmed, 2004.

MONEY, Arthur et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre, RS: Artmed, 2003.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica: PROJETOS DE PESQUISAS, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 1997.

PETERNELLI, Luiz Alexandre. Conceitos introdutórios. In: PETERNELLI, Luiz Alexandre. INF 162: Estatística I. Disponível em: <<http://pessoal.utfpr.edu.br/heidemann/arquivos/ApostilaDeSomatorioeProdutorio.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Estatística Descritiva. In: PETERNELLI, Luiz Alexandre. INF 162: Estatística I. Disponível em: <[http://www.ime.usp.br/~rvicente/Paternelli\\_Cap2.pdf](http://www.ime.usp.br/~rvicente/Paternelli_Cap2.pdf)>. Acesso em: 23 jan. 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

\_\_\_\_\_. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. **Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas**. Disponível em: <[http://rbhcs.com/index\\_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf](http://rbhcs.com/index_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf)>. Acesso em: 23 jan. 2013.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações contábeis públicas: Indicadores de Desempenho e Análise**. São Paulo: Atlas, 2012.

TRUJILLO, Victor. **Pesquisa de Mercado: qualitativa e quantitativa**. 1. ed. São Paulo: Scortecci, 2001.