

Orion Augusto Platt Neto

**PAINÉIS DE INDICADORES CONTÁBEIS PARA
DIAGNÓSTICO FINANCEIRO E FISCAL
DE MUNICÍPIOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

Tutor: Prof. Flávio da Cruz, M.Sc.

Florianópolis

2002

Ficha Catalográfica elaborada por
Sílvia Maria Berté Volpato – CRB 14/408

657.375.2
P719p

Platt Neto, Orion Augusto
Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e
fiscal de municípios / Orion Augusto Platt Neto. – Florianópolis, 2002.
311f. : ilustr.

Orientador : Antônio Diomário de Queiroz
Tutor : Flávio da Cruz

Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa
de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2002.

1. Gestão municipal. 2. Contabilidade pública. 3. Indicadores
contábeis. 4. Lei de responsabilidade fiscal. I. Queiroz, Antônio
Diomário de. II. Cruz, Flávio da. III. Universidade Federal de Santa
Catarina. IV. Título.

Orion Augusto Platt Neto

**PAINÉIS DE INDICADORES CONTÁBEIS PARA
DIAGNÓSTICO FINANCEIRO E FISCAL
DE MUNICÍPIOS**

Esta dissertação foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de **Mestre em Engenharia de Produção** no **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção** da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 10 de dezembro de 2002.

Prof. Edson Pacheco Paladini
Coordenador do Programa

BANCA EXAMINADORA

Prof. Flávio da Cruz, M.Sc.
Universidade Federal de Santa Catarina
Tutor

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina
Orientador

Prof. Luiz Gonzaga de Souza Fonseca, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Luiz Alberton, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Aos meus pais,
Mara e Orion.

Agradecimentos

À força divina, que nos faz enfrentar a vida e crescer.

À sociedade, através da Universidade Federal de Santa Catarina e seus colaboradores, pela oportunidade de estudo e trabalho.

Ao Prof. Antônio Diomário de Queiroz, pela oportunidade do mestrado, valiosa orientação e confiança demonstrada.

Ao Prof. Flávio da Cruz, pelo apoio, paciência e fraternal auxílio com conhecimentos.

Aos professores do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFSC, pelo apoio contínuo, como verdadeiros colegas e amigos.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e dos Cursos de Pós-Graduação e Graduação em Administração da UFSC.

Aos colegas e amigos da graduação e do mestrado, que enfrentam dificuldades e crescem com a adversidade.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa.

*“Faça as coisas o mais simples que você puder,
porém não se restrinja às mais simples.”*

Albert Einstein (1879 - 1955)

Resumo

PLATT NETO, Orion Augusto. **Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios**. 2002. 311f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Os municípios brasileiros estão assumindo um papel de destaque no setor público estatal, num redesenho do Estado através da municipalização de serviços públicos. Deste modo, torna-se maior o volume de atividades e a responsabilidade pelos recursos gerenciados. Associado a isto, a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. n.º 101/00) tem gerado expectativas no governo e na sociedade quanto à adaptação dos municípios as suas exigências.

Novas cobranças legais contrastam com as deficiências marcantes na gestão pública municipal, potencializando a necessidade de compreender e atuar sobre a situação financeira e fiscal dos municípios. O que se observa freqüentemente nestes é a ausência de sistemas de informação para apoio à decisão. Tal carência de informações também é percebida sob a ótica dos cidadãos e pesquisadores interessados no setor estatal.

Neste contexto, os gestores públicos atuam sob pressões populares, políticas, legais e econômicas, dispondo de informações incompletas, nem sempre confiáveis e apresentadas em formato pouco atraente. As deficiências e a complexidade dos dados contábeis acabam afastando a maioria da população de temas relevantes relacionados às finanças públicas.

Com a finalidade de colaborar com a solução do problema mencionado, a presente pesquisa apresenta uma proposta de painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios. Tais painéis visam fornecer, sistematicamente e de forma simples, informações relevantes contidas nas diversas demonstrações contábeis exigidas pela Lei n.º 4.320/64 e pela L.C. n.º 101/00. O diagnóstico permitido com os painéis refere-se às dimensões econômica e legal, na medida que utiliza dados contábeis no sentido de auxiliar o diagnóstico de aspectos financeiros e fiscais relevantes e observáveis em qualquer município.

Desta forma, são apresentadas as demonstrações contábeis exigidas pelas referidas leis e identificados aspectos observáveis da situação financeira e fiscal dos municípios. São apresentadas experiências brasileiras na produção de indicadores para o setor público, como a do Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros, da Universidade Federal de Santa Catarina.

Destaca-se a atenção conferida à apresentação visual dos painéis, utilizando-se de símbolos e gráficos com o intuito de facilitar a compreensão das informações. Manteve-se uma estrutura aberta nos seis painéis propostos, no sentido de permitir um aprimoramento contínuo e a adaptação às peculiaridades de cada ente e aos interesses dos diversos usuários da informação contábil.

A validação prática da pesquisa foi realizada com dados contábeis dos Municípios de Florianópolis e Joinville, do Estado de Santa Catarina, para os quais foram produzidos e interpretados os painéis propostos, referentes aos anos de 2000 e 2001.

A contribuição da proposta para a gestão financeira municipal dependerá da implantação do modelo associado à produção de informações contábeis confiáveis e em bases temporais tempestivas. De forma complementar, estatísticas regionais e nacionais sobre o comportamento das finanças públicas municipais fornecerão bases para comparação dos resultados.

Palavras-chave: gestão municipal, contabilidade pública, indicadores contábeis, lei de responsabilidade fiscal.

Abstract

PLATT NETO, Orion Augusto. **Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios**. 2002. 311f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Brazilian local governments have assumed a prominent role in the public sector, in the redesign of the State through the decentralization of public services. This way, the volume of activities and the responsibility for the managed resources become higher. Associated to this, the Brazilian Fiscal Responsibility Law (L.C. n. 101/00) has created expectations in the government and in the society about the cities capacity of adaptation to its requirements.

New legal demands contrast with the cities deficiencies in public administration, emphasizing the necessity to understand and act on the local governments financial and fiscal situation. The lack of information systems to decision aid is frequently observed in the field. Citizens and researchers also perceive such lack of information in the public sector.

In this context, the cities managers act under popular, political, legal and economic pressure, making use of incomplete and, many times, untrustworthy information, presented in an unattractive format. The deficiencies and complexity of the government accounting data move citizens away from important subjects related to the public finances.

To collaborate with the solution of the mentioned problem, this research presents a proposal of accounting indicators panels for financial and fiscal diagnosis of local governments. Such panels aim to simplify, in part, the several accounting reports published. The diagnosis allowed by the panels includes the economic and the legal dimensions, using accounting data to assist the diagnosis of financial and fiscal aspects observed in any Brazilian city.

It is presented the accounting reports demanded by the laws are presented. It is also identified fundamental aspects of the cities financial and fiscal situation, observed through these reports. Brazilian experiences in the production of indicators for the public sector are presented, as the experience of the Brazilian Accounting Indicators Laboratory (NICB) of the Federal University of Santa Catarina (UFSC).

Special attention is provided to the visual presentation of the panels, using symbols and graphs in order to make easier the understanding of the information by its users. It is proposed six panels, in an open structure, in order to allow a continuous improvement and adaptation of the models to the particularities of each city and to the several users interests of the accounting information.

The practical validation of the research was accomplished with accounting data from the cities of Florianópolis and Joinville, State of Santa Catarina. The proposed panels were produced and interpreted to the years of 2000 and 2001.

The contribution of the proposal for the financial management of local governments will depend on the implementation of the model associated with the production of trustworthy accounting information in short-term bases. Additionally,

regional and national statisticians on the behavior of the local governments finance will supply the bases to results comparison.

Key-words: local governments management, government accounting, accounting indicators, fiscal law.

Lista de Ilustrações

Ilustração 1: Ciclo proposto entre a produção e a utilização de informações contábeis.....	27
Ilustração 2: Atividades da administração pública.....	42
Ilustração 3: Organização dos Poderes por ente federativo (esferas).....	46
Ilustração 4: Entidades abrangidas pela administração pública brasileira.....	47
Ilustração 5: Relações entre as múltiplas dimensões.....	53
Ilustração 6: Fatores que influenciam o sistema de planejamento governamental.....	55
Ilustração 7: Processo global de planificação estatal.....	77
Ilustração 8: Ramos da ciência das finanças.....	78
Ilustração 9: Distribuição do número de municípios segundo a arrecadação dos principais tributos locais no ano de 1996.....	84
Ilustração 10: Gráfico da divisão federativa da arrecadação tributária direta.....	87
Ilustração 11: Gráfico da divisão federativa da arrecadação tributária disponível.....	88
Ilustração 12: Fontes alimentadoras e os sistemas da Contabilidade Pública.....	106
Ilustração 13: Entidades abrangidas pela LRF.....	109
Ilustração 14: Relações da Contabilidade Pública com os demonstrativos contábeis produzidos conforme a Lei n.º 4.320/64.....	136
Ilustração 15: Distribuição dos anexos da Lei n.º 4.320/64.....	136
Ilustração 16: Superveniências ativas.....	146
Ilustração 17: Insubsistências passivas.....	147
Ilustração 18: Insubsistências ativas.....	148
Ilustração 19: Superveniências passivas.....	148
Ilustração 20: Seqüência do processo contábil.....	166
Ilustração 21: Principais aspectos revelados pelos índices econômico-financeiros.....	170

Ilustração 22: Fluxo dos dados contábeis para geração dos painéis propostos.....	179
Ilustração 23: Interpretação Básica do Desvio (IBD) da receita em relação à previsão, no Painel I.....	187
Ilustração 24: Critério de significância para a evolução da receita, no Painel I.....	188
Ilustração 25: Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa em relação à autorização, no Painel II.....	193
Ilustração 26: Critério de significância para a evolução da despesa, no Painel II.....	194
Ilustração 27: Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa em relação à autorização, no Painel III.....	200
Ilustração 28: Critério de significância para a evolução da despesa, no Painel III.....	201
Ilustração 29: Critério de significância para a evolução do patrimônio, no painel IV.....	206
Ilustração 30: Sistematização geral proposta para a produção dos painéis...	226
Ilustração 31: Sistematização específica proposta para a produção dos painéis.....	226
Ilustração 32: Estrutura de fluxo de dados do sistema em planilha eletrônica.....	227

Lista de Quadros

Quadro 1: Conclusões do TCE/SC em relação aos pontos de controle da LRF.....	93
Quadro 2: Diferenças entre a Contabilidade Governamental e a geral.....	100
Quadro 3: Resumo das leis de limites para despesas com pessoal.....	116
Quadro 4: Modelo amplo de apuração da receita corrente líquida.....	118
Quadro 5: Estrutura das receitas correntes e de capital.....	127
Quadro 6: Ementário das categorias e subcategorias econômicas da receita.....	129
Quadro 7: Ementas das receitas tributárias.....	131
Quadro 8: Estrutura das despesas correntes e de capital.....	133
Quadro 9: Lista dos anexos da Lei n.º 4.320/64.....	137
Quadro 10: Resumo do art. 105 da Lei n.º 4.320/64.....	141
Quadro 11: Resumo da estrutura e inter-relações do balanço patrimonial.	142
Quadro 12: Estrutura e relações da demonstração das variações patrimoniais.....	145
Quadro 13: Prazos originais de publicação dos demonstrativos do RREO....	156
Quadro 14: Prazos originais de publicação dos demonstrativos do RGF.....	157
Quadro 15: Resumo dos índices econômico-financeiro (de Matarazzo).....	171
Quadro 16: Fórmulas de cálculo dos indicadores de atividade.....	172
Quadro 17: Indicadores contábeis brasileiros (ICB's) – modelo para análise do desempenho municipal – em Florianópolis.....	174
Quadro 18: Quocientes para os balanços públicos (de Kohama).....	178
Quadro 19: Resumo do Índice Geral de Preços (IGP), da FGV.....	183
Quadro 20: Legenda da Interpretação Básica do Desvio (IBD) da receita, no Painel I.....	186
Quadro 21: Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) da receita, no Painel I.....	187

Quadro 22: Legenda de Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa, no Painel II.....	193
Quadro 23: Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) da despesa, no Painel II.....	194
Quadro 24: Legenda de Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa, no Painel III.....	199
Quadro 25: Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) da despesa, no Painel III.....	200
Quadro 26: Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) do patrimônio, no painel IV.....	206
Quadro 27: Metodologia do indicador: Liquidez Financeira.....	214
Quadro 28: Metodologia do indicador: Recursos Vinculados no Ativo Financeiro.....	214
Quadro 29: Metodologia do indicador: Imobilização do Ativo Real Ajustado.....	214
Quadro 30: Metodologia do indicador: Endividamento Global no Ativo Real Ajustado.....	215
Quadro 31: Metodologia do indicador: Resultado da Execução Orçamentária.....	215
Quadro 32: Metodologia do indicador: Dívida Ativa no Ativo Real.....	215
Quadro 33: Metodologia do indicador: Tributos sobre as Transferências Correntes.....	215
Quadro 34: Metodologia do indicador: Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária.....	216
Quadro 35: Metodologia do indicador: Operações de Crédito na Receita..	216
Quadro 36: Metodologia do indicador: Serviço da Dívida na Receita Corrente.....	216
Quadro 37: Metodologia do indicador: Despesas com Pessoal na RCL: Executivo, Legislativo e Município.....	218
Quadro 38: Metodologia do indicador: Despesas com Inativos e Pensionistas na RCL.....	218
Quadro 39: Metodologia do indicador: Despesas com Serviços de Terceiros na RCL: Executivo e Legislativo.....	219

Quadro 40: Metodologia do indicador: Dívida Consolidada Líquida na RCL.....	219
Quadro 41: Metodologia do indicador: Operações de Crédito sobre as Despesas de Capital Líquidas.....	220
Quadro 42: Metodologia do indicador: Operações de Crédito sobre a RCL.....	221
Quadro 43: Metodologia do indicador: Operações de Crédito de ARO sobre a RCL.....	222
Quadro 44: Metodologia do indicador: Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência de Financeira Antes da Inscrição: Executivo e Legislativo.....	223
Quadro 45: Metodologia do indicador: Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição: Executivo e Legislativo.....	223
Quadro 46: Metodologia do indicador: Aplicação Mínima Constitucional: Aplicação em Educação na Receita de Impostos.....	224
Quadro 47: Metodologia do indicador: Aplicação Mínima Constitucional: Aplicação em Saúde na Receita de Impostos.....	224
Quadro 48: Pontos de controle verificados no 3º quadrimestre de 2001 pelo TCE/SC nos municípios estudados – Grupo 1.....	238
Quadro 49: Pontos de controle verificados no 3º quadrimestre de 2001 pelo TCE/SC nos municípios estudados – Grupo 2.....	239

Lista de Tabelas

Tabela 1: Distribuição dos municípios brasileiros, segundo o período de instalação, por região.....	63
Tabela 2: Distribuição dos novos municípios brasileiros, segundo o período de instalação, pelas grandes regiões.....	63
Tabela 3: Distribuição dos municípios brasileiros, segundo o período de instalação, pelos Estados.....	64
Tabela 4: Municípios, por ano de instalação, segundo faixas de população e Grandes Regiões.....	65
Tabela 5: Cinquenta municípios mais populosos do Brasil no ano de 2000.....	66
Tabela 6: Alguns dados estatísticos dos vinte a cinco municípios catarinenses mais populosos no ano de 2000.....	68
Tabela 7: Despesas com educação e cultura por esfera de governo.....	72
Tabela 8: Receitas tributárias municipais no ano de 2000.....	86
Tabela 9: Divisão federativa da arrecadação tributária.....	87
Tabela 10: Despesas por funções de governo nos municípios brasileiros no ano de 1996.....	89
Tabela 11: Caracterização geral dos municípios estudados.....	234
Tabela 12: Evolução da população total dos municípios estudados.....	235
Tabela 13: Síntese populacional dos municípios estudados.....	235
Tabela 14: Produto Interno Bruto (PIB) dos municípios estudados.....	236
Tabela 15: Composição Setorial do PIB dos municípios estudados.....	236
Tabela 16: Índice de Desenvolvimento Humano dos municípios estudados...	237

Lista de Abreviaturas e Siglas

Lista de Abreviaturas

Art.	Artigo
C/C	Conta Corrente
Com.	Comércio
Desp.	Despesa
Governam.	Governamental
Ind.	Industria
Res.	Resolução
Trab.	Trabalho

Lista de Siglas

ARO	Antecipação da receita orçamentária: operação de crédito
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DAA	Desvio Aceitável da Autorização: margem percentual de erro para a realização da despesa em relação às autorizações orçamentárias
DAP	Desvio Aceitável da Previsão: margem percentual de erro para a arrecadação da receita em relação à previsão
DCL	Dívida consolidada líquida
DF	Distrito Federal
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
EAESP	Escola de Administração de Empresas de São Paulo
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEF	Fundo de Manutenção do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério
IBAM	Instituto Brasileiro de Administração Municipal
IBD	Interpretação Básica do Desvio: resultado da comparação entre os valores realizados de receitas ou despesas em relação à previsão ou fixação, com base em parâmetros estabelecidos
IBE	Interpretação Básica da Evolução: resultado da análise horizontal nos painéis, com base em parâmetros estabelecidos
IBI	Interpretação Básica do Indicador: resultado da comparação entre um indicador e seus parâmetros estabelecidos
ICB	Indicadores Contábeis Brasileiros
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IGP	Índice Geral de Preços
IN	Instrução Normativa
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IS	Índice de Significância: percentual que caracteriza a evolução de uma conta ou item de painel como sendo um aumento ou redução

	significativa ou moderada
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISQN)
ISQN	O mesmo que ISS
ITBI	Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. n.º 101/00)
MPE	Ministério Público Estadual
MPU	Ministério Público da União
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
PI	Portaria Interministerial
PMF	Prefeitura Municipal de Florianópolis
PMJ	Prefeitura Municipal de Joinville
RCL	Receita corrente líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SF	Senado Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SEF/SC	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina
SOF	Secretaria de Orçamento Federal, do MPOG
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	20
1.1 Contextualização	20
1.2 Formulação do problema	24
1.3 Objetivos.....	26
1.4 Delimitação do problema	26
1.5 Justificativa e relevância da pesquisa	29
1.6 Metodologia da pesquisa	30
1.7 Limitações da pesquisa	33
1.8 Estrutura do trabalho	33
2 O SETOR ESTATAL E A GESTÃO MUNICIPAL.....	35
2.1 Funções e características do Estado.....	35
2.1.1 O papel e as funções do Estado.....	35
2.1.2 A organização do Estado e a administração pública brasileira.....	43
2.1.3 Características diferenciais e multidimensionais do setor público	48
2.2 Os municípios no Brasil.....	55
2.2.1 Conceitos e evolução histórica dos municípios.....	55
2.2.2 Dados estatísticos municipais	62
2.2.3 Valorização da esfera municipal.....	69
2.3 Gestão financeira e fiscal de municípios.....	75
2.3.1 Gestão financeira municipal	75
2.3.2 Perfil da receita e da despesa dos municípios.....	83
2.3.3 Gestão fiscal municipal.....	90
3 O CONTROLE CONTÁBIL E O USO DE INDICADORES NA GESTÃO PÚBLICA.....	98
3.1 A Contabilidade Pública e suas demonstrações	98
3.1.1 A Contabilidade e o orçamento público.....	98
3.1.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. n.º 101/00).....	107
3.1.3 Classificações legais das receitas e das despesas.....	126
3.1.4 Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a Lei n.º 4.320/64.....	135
3.1.5 Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a L.C. n.º 101/00	152

3.2 Análise de demonstrações contábeis e o uso de indicadores contábeis no setor público	166
3.2.1 Análise econômico-financeira e suas técnicas.....	166
3.2.2 Experiências na produção de indicadores para o setor público.....	172
4 PROPOSTA DE PAINÉIS DE INDICADORES FINANCEIROS E FISCAIS PARA MUNICÍPIOS	179
4.1 Considerações iniciais sobre o modelo proposto	179
4.2 Metodologia de cálculo e interpretação dos painéis	183
4.3 Metodologia de cálculo e interpretação dos indicadores	213
4.4 Sistematização em planilha eletrônica e resumo metodológico	226
5 VALIDAÇÃO PRÁTICA DO ESTUDO	229
5.1 Municípios selecionados e obtenção dos dados	229
5.2 Aplicação no Município de Florianópolis	240
5.2.1 Painéis e gráficos gerados	240
5.2.2 Considerações sobre os resultados gerados	256
5.3 Aplicação no Município de Joinville	262
5.3.1 Painéis e gráficos gerados	262
5.3.2 Considerações sobre os resultados gerados	278
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	284
6.1 Conclusões.....	284
6.2 Recomendações	286
REFERÊNCIAS	288
ANEXOS.....	297
ANEXO A – Planilhas de coleta de dados.....	297
ANEXO B – Resumos metodológicos dos painéis	305

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo evidencia o propósito e o alcance desta pesquisa. Apresenta o tema da pesquisa e o contexto no qual o problema de pesquisa foi identificado. Permite uma visualização situacional do problema, delineando a abordagem e os pressupostos assumidos. Indica o que se pretende alcançar, através do objetivo geral e dos objetivos específicos. Arrola os argumentos que consubstanciam a justificativa e relevância da pesquisa. Apresenta a metodologia de execução da pesquisa, expondo instrumentos, passos desenvolvidos e limitações da proposta. Por fim, tem-se a estrutura utilizada para organizar o relatório de pesquisa.

1.1 Contextualização

A humanidade passa por transformações econômicas, tecnológicas e sociais que caracterizam o cenário global atual como sendo de constantes mudanças. São mudanças que impactam nas dimensões econômica, social, política e legal, além de outras, afetando direta e indiretamente os seres humanos, suas organizações públicas, privadas e do terceiro setor, além do meio-ambiente.

Essas transformações no ambiente representam oportunidades e ameaças aos participantes, exigindo alguma espécie de adaptação das organizações envolvidas. Disto muitas vezes depende a sobrevivência ou o sucesso no atingimento dos objetivos organizacionais, que não são necessariamente o lucro.

No entanto, enquanto nas organizações privadas a busca de tecnologias e métodos gerenciais alternativos como forma de aumentar a produtividade, reduzir custos e satisfazer os clientes, é uma questão que costuma ser prioritária ou de sobrevivência, nas organizações públicas essas providências costumam ser percebidas com menor intensidade. Segundo Matias e Campello (2000), estas percepções geraram um abismo entre os dois setores. As estruturas e a cultura organizacional do setor público estatal em muitos casos provocam resistências às mudanças.

Tratando-se do Brasil, as organizações públicas referem-se a um conglomerado formado pela União, estados, Distrito Federal e municípios, além de todos os órgãos,

fundações, autarquias e empresas com participação pública, na complexa estrutura da administração pública.

De acordo com inúmeros fatores, tais como o déficit público e as dívidas interna e externa, o Estado brasileiro, nas três esferas, tem demonstrado dificuldades financeiras. Exemplo disso é a dívida líquida total do setor público que, segundo dados do Banco Central, chegou a R\$ 681 bilhões em março de 2002, o que representa 54,5% do PIB (BACEN, 2002).

A má gestão do setor estatal por vezes gerou estruturas ineficientes, gastos excessivos, endividamento, arrecadação comprometida e insatisfação popular com serviços públicos ineficazes e impostos elevados. Tais fatos inspiram a busca de novas formas de orientar a ação estatal, de modo a torná-la mais eficiente e eficaz, além de utilizar seus recursos com economicidade, não apenas sob uma orientação legalista, típica de organizações excessivamente burocráticas.

Neste contexto, principalmente após a Constituição da República de 1988, a esfera municipal tem assumido destaque, por ser a que consubstancia parte importante da descentralização administrativa. Segundo dados do IBGE (2002), em 2001, o Brasil possuía 5.561 municípios em seus 26 estados, sendo que predominam os municípios de pequeno porte. Na prática, pode-se dizer que as ações públicas e privadas, de qualquer esfera de governo, acontecem nos municípios.

Por ser no nível municipal, também chamado de sub-nacional ou local, onde a população encontra-se mais próxima dos gestores públicos, costuma ser também onde ocorrem maiores cobranças populares. Segundo Pinho e Santana (1999, p.1), "a esfera municipal, principalmente, tem sido alvo de atenção pela responsabilidade, valorização e expectativa que lhe são atribuídas num forçado redesenho do Estado em resposta a uma situação de crise".

Segundo Matias e Campello (2000, p.22), "o Município vem agregando atividades que, geralmente, eram responsabilidade dos Estados e da União". De acordo com Pinho e Santana (1999, p.1), essa importância cada vez maior dos governos municipais, no Brasil e em outros países, deve-se, entre outras razões, ao "esgotamento da capacidade de lidar com problemas complexos e extensos por parte dos governos centrais, o que leva a transferência desses para os níveis sub-nacionais". Além disso, a proximidade maior entre o governo municipal e a

sociedade pode facilitar a definição de soluções personalizadas, o acompanhamento, as interações e o controle.

A administração pública brasileira passa por um período de mudanças inéditas na sua história. Segundo Pereira e Fonseca (1997, p.155) a administração pública na década de 1990 em diante enfrenta um ambiente turbulento, que requer:

- Orientação sistêmica, multifocal e multidisciplinar
- Ênfase no cliente, nos resultados e na cultura organizacional
- Modelos de mudança: reinvenção ou reengenharia do Estado e gestão da qualidade total

Os mesmos autores (1997, p.154) afirmam que tornou-se consensual a urgência de rever o modelo de administração pública, o que envolve três grandes desafios:

- “o *desenvolvimento* autosustentado e soberano da nação;
- a garantia da *governabilidade*;
- a *efetividade* dos órgãos públicos.”

A reforma gerencial do Estado de 1995, com origem no "Pacto Democrático Reformista", possibilitado pelo Plano Real, possuía a intenção de realizar a transição da administração pública burocrática à administração pública gerencial, abordada por Pereira e Spink (1998). Nesta linha, ocorreram mudanças no sentido das privatizações, da descentralização administrativa, da redução do Estado e de uma maior responsabilização dos gestores no uso dos recursos públicos.

A entrada em vigor da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, trouxe novidades em relação às leis anteriores. Segundo Cruz *et al* (2000, p.14), uma destas novidades "reside no fato de responsabilizar especificamente a parte de gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual".

Sob a ótica dos gestores públicos, e demais autoridades governamentais (eleitas, nomeadas ou concursadas), o desafio da condução da coisa pública é acentuado pelas cobranças legais. Segundo Meirelles (*apud* KOHAMA, 1989, p.26), “na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer aquilo que a lei autoriza”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal funciona, segundo o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG, 2002), como "um código de conduta para os administradores públicos que passarão a obedecer às normas e aos limites

para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade". Adicionalmente, as punições associadas (Lei n.º 10.028/00) ao descumprimento da LRF, que em muitos casos prevêem inclusive reclusão, acentuam a importância percebida pelos administradores públicos.

As novas cobranças legais contrastam com as deficiências marcantes na gestão pública dos municípios, potencializando a necessidade de compreender e atuar sobre situação financeira e fiscal dos mesmos. O que se observa freqüentemente nos municípios, pelo contato com profissionais de prefeituras, é a ausência de sistemas de informação para apoio à decisão. Tal carência de informações também é percebida sob a ótica dos cidadãos e pesquisadores interessados no setor estatal.

O interesse do autor por indicadores como ferramenta de controle de gestão surgiu nas pesquisas realizadas no Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB) e nas disciplinas do Professor Antônio Diomário de Queiroz. O NICB é um núcleo de pesquisa e extensão vinculado ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). No núcleo, o autor realiza pesquisas, com outros participantes, que levaram à criação dos Indicadores Contábeis Brasileiros (ICB's). Especificamente, para o setor público, tem-se um modelo de indicadores para análise do desempenho municipal, numa proposta complementar a esta dissertação.

O interesse do autor pelo setor público surgiu no contato acadêmico e profissional com o Professor Flávio da Cruz, coordenador do NICB e escritor nas áreas de contabilidade e auditoria pública, do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC. Desta maneira, consolidam-se a formação em Ciências Contábeis, as pesquisas no núcleo, os trabalhos de extensão realizados e os conhecimentos construídos junto aos professores da Pós-graduação em Engenharia de Produção (EPS) e da Administração (CPGA).

1.2 Formulação do problema

Segundo Severino (1996), a primeira etapa do trabalho científico é a determinação do tema-problema do trabalho. Neste sentido, faz-se inicialmente uma leitura geral da situação dos municípios, abordando aspectos que interferem na aplicação da proposta de indicadores financeiros e fiscais, buscando-se a abordagem mais adequada ao tema.

As cobranças legais, tal como a gerada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e a escassez de recursos frente às expectativas e cobranças sociais nos municípios, geraram a necessidade de os gestores públicos conhecerem melhor a situação financeira e fiscal de suas organizações.

Para abordar este tema é preciso considerar que o setor estatal, diferentemente do setor privado, não possui fins lucrativos e não sofre concorrência direta no mercado. Além disso, seus gestores nem sempre são escolhidos por critérios técnicos de competência, mas por critérios políticos, exercendo suas atividades por horizontes limitados de tempo. Estas são algumas dentre muitas das características que diferenciam o setor estatal do setor privado que devem ser levadas em consideração na elaboração de modelos de controle e gestão estatal. Isto repercute inclusive na visão estratégica e no processo decisório da gestão pública.

Embora não vise lucro, o Estado possui objetivos. Neste contexto é que o gerenciamento da informação ganha importância para a administração pública. O Estado, como organização burocrática, atua sob forte controle legal, porém, segundo Pereira e Spink (1998, p.7), "'gerenciar' difere de 'controlar' quase da mesma forma que 'fazer acontecer' difere de 'evitar que aconteça'". Neste sentido, Pereira e Spink defendem que a perspectiva gerencial, desenvolvida na administração privada, também é válida para as organizações públicas.

Solto-Maior (1994, p.57), com base em outros autores, afirma que "a história do planejamento para o setor público e em menor grau para o setor privado consiste em um grande número de fracassos e de pouquíssimas experiências bem sucedidas". No entanto, a existência de um planejamento adequado tornou-se tanto uma exigência legal quanto uma necessidade gerencial nos municípios brasileiros. Na mesma linha, o estabelecimento de estratégias, embora não determinando a

sobrevivência dos entes públicos, constitui-se numa forma avançada e inteligente no sentido de obter os melhores resultados no atendimento das necessidades públicas.

Sobre a carência de informações nos municípios, Matias e Campello (2000, p.15) ressaltam que:

O administrador financeiro municipal enfrenta diversas situações sob pressão política, dispondo de informações incompletas e não confiáveis, as quais são apresentadas em formatos contábeis e não gerenciais e, ainda, apresentam-se sujeitas às incertezas que a economia e seus reflexos possuem.

Deste modo, para a realização do planejamento e da gestão, são necessárias informações que permitam diagnósticos da organização e de seu ambiente, ou seja, o conhecimento das variáveis internas e externas. Para este fim, indicadores são ferramentas úteis e amplamente conhecidas. Indicadores podem auxiliar a medir o que se deseja gerenciar. Segundo Gomes e Salas (1997, p.77), "um indicador é um instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave".

Feitas essas considerações, pode-se apresentar a formulação do problema da pesquisa. Silva e Menezes (2000, p.77) explicam que "a pesquisa é fundamentada e metodologicamente construída objetivando a resolução ou esclarecimento de um problema. O problema é o ponto de partida da pesquisa".

Neste sentido, o problema pode ser definido como uma questão que a pesquisa pretende responder. Estabelecido o assunto da pesquisa como sendo o controle de gestão pública, e o tema como Indicadores contábeis, elaborou-se o problema da seguinte forma:

É possível identificar indicadores contábeis que abranjam aspectos fundamentais para um diagnóstico financeiro e fiscal de municípios, que sejam aplicáveis a qualquer município e que tenham como fonte de dados os demonstrativos contábeis publicados? É possível, ainda, sistematizar essas informações e apresentá-las de forma simples e útil para os usuários internos e externos?

1.3 Objetivos

O objetivo geral desta dissertação é propor um conjunto de painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios, com a utilização dos demonstrativos contábeis publicados.

No sentido de propiciar o atendimento do objetivo geral desta dissertação, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- identificar e apresentar os demonstrativos contábeis publicados pelos municípios brasileiros em exigência da Lei n.º 4.320/64 e da Lei Complementar n.º 101/00;
- selecionar indicadores e organizá-los para formar painéis com aspectos fundamentais da situação financeira e fiscal municipal;
- elaborar um sistema em planilha eletrônica para entrada de dados, cálculo de indicadores e emissão de painéis; e
- aplicar e interpretar os painéis em dois municípios brasileiros.

1.4 Delimitação do problema

Com base no problema identificado, é apresentada a delimitação dos vários componentes envolvidos no problema, de modo a evidenciar o alcance da proposta.

Os elementos ou componentes em que o problema da pesquisa foi dividido são os seguintes:

- o tipo de organização estudada;
- a abrangência a aspectos financeiros e fiscais;
- a finalidade das informações e sua percepção de utilidade pelos usuários;
- a escolha de indicadores contábeis;
- as fontes de dados;
- a aplicabilidade da proposta a qualquer município brasileiro;
- a sistematização para automatização das tabelas e indicadores; e
- o cuidado estético e de simplicidade para compreensão das informações.

O primeiro componente do problema refere-se à identificação de determinados indicadores para diagnóstico de municípios brasileiros. Deste modo, a organização

com a qual se trabalha é pública e brasileira. São utilizados tanto indicadores já identificados por outros autores como criados indicadores novos para as variáveis escolhidas.

A resposta ao problema visa propiciar um diagnóstico da situação financeira e fiscal da organização. Tal diagnóstico pode ser utilizado para gestão e/ou para análise externa e avaliação da situação do município analisado. Como consequência, outros aspectos, como os sociais e operacionais, não serão abrangidos, embora possam auxiliar em outras análises estratégicas.

Os aspectos financeiros abrangidos estão relacionados às receitas, às despesas, ao equilíbrio orçamentário e patrimonial, envolvendo aspectos como a liquidez e o endividamento, entre outros.

Os aspectos fiscais abrangidos estão relacionados às cobranças legais existentes, principalmente as ligadas à responsabilidade fiscal, ou seja, relacionadas ao uso dos recursos públicos, que apresentam metas e limites estabelecidos para receitas e despesas, entre outros. Tais aspectos estão relacionados em alto grau com a fiscalização dos Tribunais de Contas, encarregados da verificação do cumprimento da legislação pelos entes públicos.

O esquema da Ilustração 1 visa esclarecer a proposta, com enfoque na utilização da Contabilidade Pública para fornecer informações que auxiliem seus usuários frente aos pontos chave de seus interesses, relacionados à situação financeira e fiscal. A seta de dois sentidos representa a interação entre usuários e a produção de informações pelos profissionais da Contabilidade Pública.

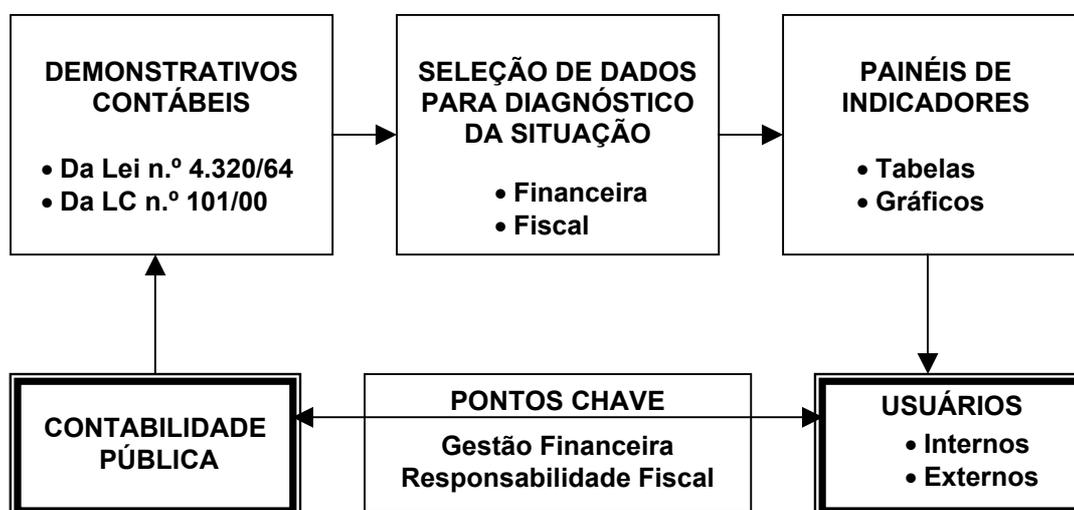


Ilustração 1: Ciclo proposto entre a produção e a utilização de informações contábeis

A escolha dos indicadores é feita com base no julgamento do autor, a partir do conhecimento de aspectos considerados relevantes no diagnóstico financeiro e fiscal municipal. Para isto, são apresentadas diversas possibilidades de análise relacionadas à administração financeira e à legislação do setor estatal brasileiro.

A percepção de utilidade por parte dos usuários também faz parte do problema. Os usuários podem ser internos, tais como os gestores políticos e servidores técnicos, ou externos, tais como pesquisadores, a comunidade e o próprio governo em outras esferas ou Poderes. A utilidade visada para os diversos usuários é relativa aos aspectos financeiros e fiscais do município, dentro da delimitação adotada. No entanto, essa utilidade pode ser subjetiva, por depender em algum grau do nível de conhecimento dos usuários, embora a proposta utilize recursos de simplificação e ilustração das informações.

Outro elemento do problema é que a proposta tenha aplicabilidade em qualquer município brasileiro. Esta intenção funda-se na compreensão de que os municípios possuem características financeiras, legais e contábeis semelhantes, independentemente da região do país. No entanto, quando se tratar da análise dos dados e/ou informações, deverão ser feitas diversas considerações sobre as dimensões relacionadas às características regionais, perfil econômico, social, cultural, demográfico, ecológico, legal e político do município analisado.

Foi delimitado no problema que as fontes de dados para o cálculo dos indicadores são os demonstrativos contábeis publicados. Tal elemento visa a busca de dados padronizados e amplamente disponíveis em base contínua. Isto se justifica pela publicidade legal de que tais demonstrativos estão revestidos (embora na prática ainda existam dificuldades para a obtenção de dados) e do processo de auditoria realizado sobre eles pelos Tribunais de Contas. Neste sentido, a obtenção de outros dados corre o risco de descontinuidade e/ou não confiabilidade, devido a fatores políticos e técnicos quanto à produção e disponibilização. Fazendo-se um paralelo com sociedades por ações, a análise de empresas conta em alto grau com o uso dos demonstrativos exigidos pela Lei n.º 6.404/76, que trazem dados e informações úteis para usuários internos e, principalmente, para os externos.

Como a finalidade do conjunto de painéis é auxiliar também aos gestores públicos, que dispõem de outros dados além dos publicados, algumas adaptações podem ser feitas. Para este fim, destaca-se o controle financeiro e fiscal com o acompanhamento de metas gerenciais e análises de desvios. Tal controle fica

dificultado ou mesmo inviabilizado para usuários externos, se o gestor público não estabelecer tais metas e oferecer publicidade. Outra opção seria a de utilizar metas alternativas, como o uso de médias e padrões regionais.

O problema também tem como elemento a sistematização dos painéis, o que significa dizer que se pretende oferecer uma metodologia automatizada para entrada de dados, processamento (cálculo dos indicadores) e saída de informações (apresentação de relatórios com tabelas e gráficos dos painéis).

A questão da apresentação dos painéis de forma simples é um princípio relacionado à estética para auxílio à compreensão dos usuários. Neste sentido, trabalha-se com um número não excessivo mas suficiente de painéis e indicadores, que ocupem pouco espaço visual e que possam ser demonstrados também em gráficos.

Por fim, não é pretensão da proposta apresentar uma forma definitiva para responder ao problema da pesquisa. Considera-se que os diversos usuários podem identificar outros indicadores ou variáveis-chave que lhes sejam úteis. Neste sentido, a proposta apresenta-se com uma estrutura aberta para mudanças, ampliações e reduções.

1.5 Justificativa e relevância da pesquisa

A presente pesquisa apresenta sua relevância nos contextos governamental, social e acadêmico. No contexto governamental, porque apresenta uma metodologia de produção de informações, traduzidas nas perspectivas financeira e fiscal dos municípios brasileiros. Com isto, pretende-se possibilitar ao gestor público um diagnóstico financeiro e fiscal do município que o auxilie a tomar decisões que envolvam a satisfação das necessidades públicas num ambiente de recursos limitados e de diversas demandas políticas e legais.

Frente à Lei de Responsabilidade Fiscal, a proposta desta dissertação ganha importância particular no controle público, que sofre forte influência legal. Os gestores de todos os entes públicos deparam-se com novas exigências e a necessidade de compreender a situação financeira de seus órgãos. Particularmente, enfoca-se a figura do prefeito ou secretário de finanças perante a gestão financeira e

fiscal do município, embora sua aplicação possa ser ampliada e direcionada a outros usuários e órgãos.

No contexto social, este trabalho tem sua importância na medida que a cidadania passa pelo conhecimento e juízo de valor das realizações do Estado em prol do bem comum, efetuadas com recursos públicos. Para isto, é necessária a existência de informações confiáveis e de transparência das mesmas para a ampla e livre comunicação de resultados governamentais. Fortalecendo a conscientização popular, acredita-se que se propicia a base para uma democracia mais participativa e debates mais fundamentados e esclarecidos.

Outros usuários da informação contábil no setor público, identificados por Cruz (1997a), que podem se interessar pelas informações produzidas, são: gerentes, associações de servidores, credores, investidores, público em geral, instituições financeiras, contribuintes e analistas financeiros.

No contexto acadêmico, a apresentação desta pesquisa na forma metodológica de trabalho científico possibilita o aprendizado e a divulgação deste tipo de proposta de controle de gestão, tendo em vista a atual escassez de literatura a este respeito na área pública. Este aspecto torna-se ainda mais relevante devido a esta dissertação não pretender ser uma versão definitiva dos painéis e indicadores, mas sim algo que evolua e se adapte às particularidades e necessidades de informação percebidas pelos diversos usuários. Deste modo, a existência de profissionais e pesquisadores capazes de fazer estas mudanças é mais relevante do que a simples aplicação da proposta sem apreciação crítica da informação gerada.

1.6 Metodologia da pesquisa

Segundo Gil (1999, p.42), a pesquisa é um "processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos".

A pesquisa desenvolvida pode ser classificada de diversas formas. Do ponto de vista da sua natureza, é classificada como pesquisa aplicada. Silva e Menezes (2000, p.20) explicam que pesquisa aplicada é a que "objetiva gerar conhecimentos

para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais."

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. De acordo com Silva e Menezes (2000, p.20), a pesquisa qualitativa:

considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicos no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave. É descritiva.

Deste modo, o próprio ambiente é a fonte para a obtenção de dados. O pesquisador é o instrumento para extrair os dados, utilizando a forma indutiva na análise dos mesmos.

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória. Segundo Gil (1991, p.45), a pesquisa exploratória tem como objetivo:

propiciar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. (...) Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: a) levantamento bibliográfico; b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e c) análise de exemplos que "estimulem a compreensão.

A pesquisa utilizou-se de revisão bibliográfica para a fundamentação teórica e pesquisa documental da legislação e de demonstrativos contábeis municipais.

A população ou universo da pesquisa é todos municípios brasileiros. A amostra utilizada na pesquisa é do tipo não-probabilístico e intencional, por terem sido escolhidos dois municípios que o autor julgou pertinentes devido à acessibilidade aos dados dos demonstrativos contábeis e a possibilidade de interagir com técnicos ou gestores públicos.

No estudo foram coletados basicamente dados secundários. São dados secundários aqueles que provêm de outras fontes que não da observação direta. Os dados secundários foram extraídos de consultas aos demonstrativos contábeis publicados pelas organizações, relatórios do Tribunal de Contas, jornais e revistas especializadas e não-especializadas, dissertações e teses, artigos científicos e outras informações oriundas de fontes como a internet.

A pesquisa utilizou-se da observação sistemática, já que possui planejamento e visa responder a propósitos pré-estabelecidos. No entanto, a elaboração desta pesquisa não se configurou como um processo perfeitamente ordenado, estando sujeito a mudanças de rota, derivadas da confrontação do desejo com a realidade.

Mesmo assim, apresentam-se abaixo os passos seguidos na elaboração e aplicação dos painéis:

1º Passo: Identificação de variáveis relevantes da situação financeira e fiscal municipal. Tal passo contou com a revisão de literatura sobre contabilidade, administração financeira e legislação do setor estatal. Utilizou-se também a experiência teórica e prática que o autor já possui no assunto.

2º Passo: Identificação dos relatórios contábeis publicados pelos municípios, seus períodos de publicação e dados fornecidos.

3º Passo: Identificação de dados e indicadores baseados nas demonstrações contábeis que descrevessem as variáveis identificadas no 1º passo. Fez-se uma listagem dos possíveis indicadores a serem utilizados. Contou-se tanto com indicadores já identificados por outros autores quanto com indicadores criados nesta pesquisa.

4º Passo: Seleção de alguns dos indicadores listados no passo anterior. Contou-se em alto grau com o julgamento do autor, baseado em sua experiência, nos conhecimentos gerados no 1º passo e no contato informal com possíveis usuários da informação.

5º Passo: Formulação dos painéis de indicadores, definindo-se as informações oferecidas, sua disposição e aspectos estéticos e gráficos. Procurou-se agregar outras informações aos indicadores para facilitar sua interpretação, tais como comparações com padrões desejáveis ou determinados e variações por período.

6º Passo: Formulação da metodologia completa dos painéis e indicadores selecionados. Isto tem a função de esclarecer fórmulas, origens e forma de captação dos dados, os cálculos necessários, a interpretação básica e a origem legal dos indicadores, quando fosse o caso.

7º Passo: Sistematização da metodologia de cálculo dos indicadores e geração de painéis e gráficos em planilha eletrônica (utilizando o *software Microsoft Excel*). Tal iniciativa tem a finalidade de facilitar a produção dos painéis, desde a coleta e entrada dos dados até a emissão automatizada das saídas.

8º Passo: Escolha de municípios e obtenção dos demonstrativos contábeis publicados.

9º Passo: Coleta dos dados dos municípios, originados dos demonstrativos contábeis obtidos.

10º Passo: Cálculo e emissão dos painéis e gráficos, procedendo-se à análise dos indicadores para os municípios selecionados.

1.7 Limitações da pesquisa

A presente pesquisa apresenta diversas limitações. A primeira limitação é inerente à abordagem qualitativa, ou seja, por não se utilizar métodos e técnicas estatísticas, sendo o observador um instrumento chave da pesquisa, que tende a observar os dados indutivamente (Silva e Menezes, 2000).

A segunda limitação refere-se à amostra, já que são testados os painéis em apenas dois municípios. Porém, tal opção apresenta justificativa operacional relacionada à obtenção de dados, à extensão dos cálculos e aos recursos exigidos.

Também foi limitação da pesquisa a obtenção de dados internos das organizações. Tais dados dependem do comprometimento do gestor público em realizar um planejamento que estipule metas para controle dos indicadores analisados, permitindo acompanhar desvios e obter retroalimentação dos resultados do modelo proposto.

Outra limitação é a não abrangência na proposta de mais aspectos multidimensionais internos e externos da organização. As dimensões são, segundo Oliveira (1998): legal, política, econômica, social, cultural, tecnológica, ecológica e demográfica. A proposta se restringiu a aspectos das dimensões econômica e legal.

1.8 Estrutura do trabalho

No Capítulo I deste estudo, denominado INTRODUÇÃO, evidencia-se o propósito e o alcance deste relatório de pesquisa. Apresenta-se o tema da pesquisa, abordando-se os motivos e o contexto no qual o problema de pesquisa foi identificado. Indicam-se também os objetivos estabelecidos e a metodologia para realização da pesquisa.

A fundamentação teórica é dividida em duas partes, nos capítulos II e III. O Capítulo II, O SETOR ESTATAL E A GESTÃO MUNICIPAL, apresenta a

fundamentação teórica sobre Estado, abordando suas características, funções, a administração pública brasileira e os aspectos dimensionais relevantes na área. Abordam-se, ainda, os municípios, sua evolução histórica, seu papel e ambiente no Brasil. Por fim, são apresentados tópicos específicos sobre gestão financeira e fiscal de municípios.

O Capítulo III, O CONTROLE CONTÁBIL E O USO DE INDICADORES NA GESTÃO PÚBLICA, é a segunda parte da fundamentação teórica e aborda a legislação e o controle contábil no setor estatal, a análise de demonstrações contábeis e o uso de indicadores.

O Capítulo IV, PROPOSTA DE PAINÉIS DE INDICADORES FINANCEIROS E FISCAIS PARA MUNICÍPIOS, apresenta a proposta da pesquisa, expondo a formulação das metodologias de produção e interpretação dos painéis e dos indicadores contábeis, além de sua sistematização em planilha eletrônica.

No Capítulo V, VALIDAÇÃO PRÁTICA DO ESTUDO, apresenta-se a aplicação dos painéis de indicadores em dois municípios selecionados. Estão abrangidas a coleta de dados, a geração de painéis e gráficos, além da análise básica dos resultados obtidos.

O Capítulo VI da dissertação, CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES, apresenta as conclusões da pesquisa quanto ao atendimento dos objetivos estabelecidos. São feitas recomendações relacionadas à produção de dados e informações pela Contabilidade Pública. Delineiam-se sugestões para trabalhos futuros envolvendo indicadores e análise de demonstrações contábeis no controle de gestão do setor estatal.

Por fim, são apresentados as REFERÊNCIAS utilizadas na pesquisa e os ANEXOS.

2 O SETOR ESTATAL E A GESTÃO MUNICIPAL

O presente capítulo apresenta a primeira parte da fundamentação teórica, no qual se aborda o que é o Estado, suas características, funções, a administração pública brasileira e os aspectos dimensionais relevantes na área. Abordam-se, ainda, os municípios, sua evolução histórica, seu papel e ambiente no Brasil. Por fim, são apresentados tópicos específicos sobre gestão financeira e fiscal de municípios. Este capítulo é dividido em três subcapítulos, intitulados: “Funções e características do Estado”, “Os municípios no Brasil” e “Gestão financeira e fiscal de municípios”.

2.1 Funções e características do Estado

2.1.1 O papel e as funções do Estado

Embora Boudon e Bourricaud (1993, p. 205) afirmem que “definir Estado seja uma tarefa quase impossível”, para Outhwaite e Bottomore (1996), há uma grande concordância entre os cientistas sociais quanto a como ele deve ser definido. Segundo Outhwaite e Bottomore (1996, p.850), uma definição de Estado incluiria três elementos: coerção, sociedade e cultura. Os autores assim o explicam:

Primeiro, um estado é um conjunto de instituições; estas são definidas pelos próprios agentes do estado. A instituição mais importante do estado é a dos meios de violência e COERÇÃO. Segundo, estas instituições encontram-se no centro de um território geográfico limitado a que geralmente nos referimos como SOCIEDADE. De modo crucial, o estado olha para dentro de si mesmo, no caso de uma sociedade nacional, e para fora, no caso de sociedades mais amplas entre as quais ele precisa abrir caminho; seu comportamento em uma área, em geral, só pode ser explicado pelas suas atividades na outra. Terceiro, o estado monopoliza a criação de regras dentro de seu território. Isso tende a criação de uma CULTURA política comum, compartilhada por todos os cidadãos.

Para Silva (1986, p. 416), pesquisador das ciências sociais, o Estado pode ser entendido como:

Um grupamento de pessoas que vivem num território definido, organizado de tal maneira que apenas algumas delas são designadas para controlar direta ou indiretamente uma série mais ou menos restrita de atividades desse grupo, com base em valores reais ou socialmente reconhecidos e, se necessário, na força.

De acordo com a ciência política e o direito constitucional, conforme abordado por Diniz (1998, p.404), e citando outros autores, o Estado pode ser definido como:

a) Organização ou sociedade político-jurídica que resulta do fato de um povo viver em um território delimitado e governado por leis fundadas num poder soberano (Celso Bastos); b) conjunto dos serviços gerais de uma nação (Lalende); c) nação politicamente organizada por leis próprias; d) completo de poderes políticos de uma nação; e) divisão territorial de certos países, como os Estados Unidos da América do Norte, o Brasil e Outros.

Segundo Ferreira (1986, p.714), o Estado é:

Um organismo político administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial, ocupa um território determinando, é dirigido por um governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida.

Com base nos conceitos vistos, pode-se identificar alguns elementos típicos do Estado, tais como:

- É resultado de um povo ou nação organizada;
- Apresenta uma estrutura administrativa;
- Possui governo próprio;
- Tem soberania sobre determinado território.

Meirelles (1993) considera como elementos indissociáveis do Estado o povo, o território e um governo soberano.

Deste modo, relacionado ao Estado, sem ser seu sinônimo, há o governo, que, segundo Ferreira (1986, p. 860), é “a forma política pela qual se rege um estado”.

Para Diniz (1998, p. 672), governo pode ser entendido, entre outras coisas, como:

[...] 4. Poder supremo de uma nação; órgão político encarregado do poder supremo. 5. Autoridade administrativa. [...] 7. Sistema pelo qual se organiza a administração de um país. [...] 12. Grupo de pessoas ou órgãos que dirigem um Estado; corporificação pessoal de um Estado. [...].

Segundo Meirelles (1993, p.60), a constante do governo:

[...] é a sua *expressão política do comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente*. O Governo atua mediante atos de soberania ou, pelo menos, de autonomia política na condução dos negócios públicos.

Para Kohama (1989, p.17), o Estado, como organização do poder político da comunidade, “é organizado com a finalidade de harmonizar sua atividade, de modo a promover e satisfazer a prosperidade pública, ou seja, o bem-comum”.

Considerando-se a finalidade de satisfazer das necessidades públicas, pressupõe-se a existência de funções para o Estado. Quanto às funções do Estado, Silva (1996, p.20) explica que o Estado “deve ser estudado como um sistema de

funções que disciplinam e ordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer estas funções”.

Segundo Deodato (1977, p.6), as funções do Estado evoluíram com o tempo, deixando de ser apenas a de assegurar a ordem e a justiça, passando também para as de previdência e assistência, zelo pela velhice e doença, pela existência digna e pela família.

Estas funções, entre outras do Estado, são supridas através dos serviços públicos. Segundo Catherein (*apud* KOHAMA, 1984, p.17), serviço público é “o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados a disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem estar social ou prosperidade pública”.

A expressão “bem estar social” e “prosperidade pública”, remete ao conceito de Estado do bem estar, originado do *welfare state*, ou seja, o Estado assistencial que, segundo Diniz (1998, p.409), “garante tipos mínimos de renda, alimentação saúde, habitação e educação a todos os cidadãos, como direito político”.

De acordo com Sandroni (1994, p.127), o estado do bem estar é o:

Sistema econômico baseado na livre-empresa, mas com acentuada participação do Estado na promoção de benefícios sociais. Seu objetivo é proporcionar ao conjunto de cidadãos padrões de vida mínimos, desenvolver a produção de bens e serviços sociais e controlar o ciclo econômico e ajustar o total da produção, considerando os custos e as rendas sociais.

As mudanças mencionadas nas funções do Estado são explicadas por Pereira (1999), como um reflexo na mudança no modelo de Estado, acentuadamente após o fim da guerra fria e o conseqüente fim das disputas dos regimes políticos socialista e capitalista. Segundo Pereira (1999, p.19), estas mudanças “sinalizam evidente propensão no sentido de um retorno as suas atividades clássicas, acrescidas do papel regulador da economia e protetor dos direitos sociais”.

Na concepção aristotélica, o Estado tem, segundo Silva (1996, p.20), as seguintes finalidades:

- “A segurança, com o objetivo de manter a ordem política, econômica e social;
- O desenvolvimento, com o objetivo de promover o bem comum.”

Na concepção marxista, Silva (1996, p.20) explica que o Estado tem caráter de poder instituído para a dominação de certas classes sobre outras.

Silva (1996, p.21) ainda menciona o trabalho de Aliomar Baleeiro, na obra *Ciência das Finanças*, que:

relata com precisão desde as teorias clássicas das finanças públicas, segundo as quais a atividade do Estado deveria limitar-se ao estritamente necessário, como: defesa, justiça, diplomacia e obras públicas, e em decorrência as funções públicas eram consideradas um mal necessário, até as teorias mais modernas, das finanças funcionais, do estado intervencionista, influenciando o processo de formação e distribuição de riquezas.

Deste modo, as funções do Estado surgem da existência de necessidades públicas, que se distinguem das necessidades gerais. Segundo Baleeiro (1998, p.4) as necessidades públicas são as “necessidades que, por sua natureza, só encontram satisfação eficaz pela ação coordenada do grupo”. Para o mesmo autor (1998, p.4), a necessidade é pública quando, em determinado grupo social:

Costuma ser satisfeita pelo processo de serviços públicos, isto é, quando o Estado, ou outra pessoa de direito público, para satisfazê-la, institui ou mantém um regime jurídico e econômico especial, propício à sua obrigatoriedade, segurança, imparcialidade, regularidade ou continuidade, a cargo de seus agentes ou por delegação a pessoas sob sua supervisão.

Musgrave (1973), quando trata do ajustamento da alocação de recursos por parte do Estado, divide as necessidades públicas em dois tipos: necessidades sociais e necessidades meritórias. De acordo com Musgrave (1973, p.30) necessidades sociais são aquelas que “não podem ser satisfeitas pelo mecanismo de mercado, porque sua fruição não pode sujeitar-se a pagamentos de preço”. Este conceito remete ao princípio da exclusão, que não pode ser aplicado às necessidades sociais. Musgrave (1973, p.30) explica sucintamente o princípio da exclusão da seguinte forma:

Se um consumidor deseja uma mercadoria qualquer, terá que sujeitar-se às condições de troca estabelecidas pelos que as possuem, e vice-versa. Isto significa que ele está excluído de usufruir do prazer de usufruir qualquer bem ou serviço, a não ser que se disponha a pagar ao possuidor o preço estipulado.

Musgrave (1973, p.30) cita os seguintes exemplos de necessidades sociais:

Um projeto de controle de enchentes, cujos benefícios mais gerais cobrem uma região inteira; uma campanha sanitária que eleve o nível geral de saúde em uma certa área; despesas com o sistema judiciário, que garante a segurança interna e impõe o cumprimento de obrigações contratuais; a proteção contra a agressão estrangeira.

As necessidades categorizadas como meritórias, segundo Musgrave (1973, p.34) “são as atendidas por serviços sujeitos ao princípio da exclusão e são satisfeitas pelo mercado, dentro dos limites de procura efetiva”. Estas necessidades podem vir a ser supridas em parte pelo Estado, se forem consideradas necessidades públicas. Para Musgrave (1973, p.34), os serviços públicos que visam a satisfação

dessas necessidades incluem itens como: “merendas escolares, subsídios para casas de baixo custo e educação gratuita”.

Os serviços públicos, como visto, são os meios do Estado para o atendimento das necessidades públicas. Segundo Kohama (1989, p.17), serviços públicos, em sentido amplo, incluem:

Todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, visando a satisfação de necessidades da comunidade. Daí concluir-se que não se justifica a existência do *Estado* senão como entidade prestadora de serviços e utilidades aos indivíduos que o compõe.

Kohama (1989) divide os serviços públicos em: serviços privativos do Estado e serviços de utilidade pública. Os serviços privativos do Estado são, segundo Meireles (1993), considerados os serviços públicos propriamente ditos, por visarem a satisfação das necessidades gerais da coletividade, não podendo delegá-los a terceiros. Já os serviços de utilidade pública são, segundo Kohama (1989, p.19), “os serviços públicos prestados por delegação do Poder Público, sob condições fixadas por ele”, não podendo, contudo, ser analisados sob a simples ótica do lucro.

Como exemplos de serviços privativos do Estado, Kohama (1989) cita os seguintes: relações diplomáticas e consulares, defesa e segurança do território, emissão de moeda, controle e fiscalização de instituições de crédito e de seguros, serviço postal, planos nacionais de educação e saúde, planos regionais de desenvolvimento, poder de polícia, segurança pública e justiça, entre outros.

Como exemplos de serviços de utilidade pública, Kohama (1989) cita os seguintes: transportes coletivos, fornecimento de energia elétrica, abastecimento de água, comunicações telefônicas, radiodifusão, exploração de jazidas e fontes minerais, entre outros.

Existe ainda, segundo Kohama (1989), a prestação de serviços mista, como sendo aquela que o Estado tem dever de prestar, mas que pode ser executada também em caráter privado, independentemente de delegação. Como exemplo tem-se: serviços de educação, saúde e previdência, entre outros.

A realização das funções através dos serviços públicos do Estado imprime a necessidade da existência de uma estrutura administrativa, conhecida como administração pública. Segundo Meireles (1993, p.61), a administração pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas”.

Segundo Kohama (1989, p.26), “verifica-se, pois, que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamados de Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público”.

Duez (*apud* KOHAMA, 1989, p.26) acrescenta que “Administração é a atividade funcional concreta do Estado que satisfaz as necessidades coletivas em forma direta, contínua e permanente, e com sujeição ao ordenamento jurídico vigente”.

Silva (1996, p.22), explica que para a plena satisfação das necessidades da população, a administração pública é dividida, segundo as atividades que exerce, em atividades-meio e atividades-fim, apresentadas na Ilustração 2.

Na Ilustração 2, observa-se que as atividades-meio são divididas em: funções de assessoramento, funções de chefia, e serviços auxiliares. As atividades-fim são divididas em: essenciais, opcionais e serviços públicos. Na concepção do autor, as atividades-meio são necessárias à realização das atividades-fim, tendo em vista que englobam funções da ciência da administração, bem como processos administrativos que as auxiliam. Todavia, as atividades-meio, bem como as atividades-fim, podem atingir vulto estrutural e econômico, guardando ineficiências.

Considerando os conceitos vistos de Estado e governo à luz das atividades da administração pública, Matias e Campello (2000, p.23) explicam que as ações políticas desenvolvem-se em duas dimensões: a de governo e a de Estado.

Dimensão de governo:

Na *dimensão de Governo* projetam-se as ações que objetivam o cumprimento do programa de governo, base de sustentação junto aos eleitores e que estão intimamente associadas ao planejamento estratégico do Executivo. Tratam-se de atividades não permanentes e descontínuas, sendo sujeitas às demandas do eleitorado e às situações políticas. Enquadram-se nessa dimensão os projetos e programas especiais de assistência, de educação e saúde, entre outros.

Dimensão de Estado:

Na *dimensão de Estado* incluem-se as atividades contínuas e permanentes, que não se alteram ou alteram-se pouco em função da mudança dos cargos políticos. Além disso, independem de gerenciamento estratégico, pois são, geralmente, normatizadas. Nesta dimensão incluem-se os serviços básicos de educação e de saúde, os serviços de manutenção de obras e estruturas, as fiscalizações, os setores de protocolo e emissão de documentos, os serviços de segurança pública, entre outros.

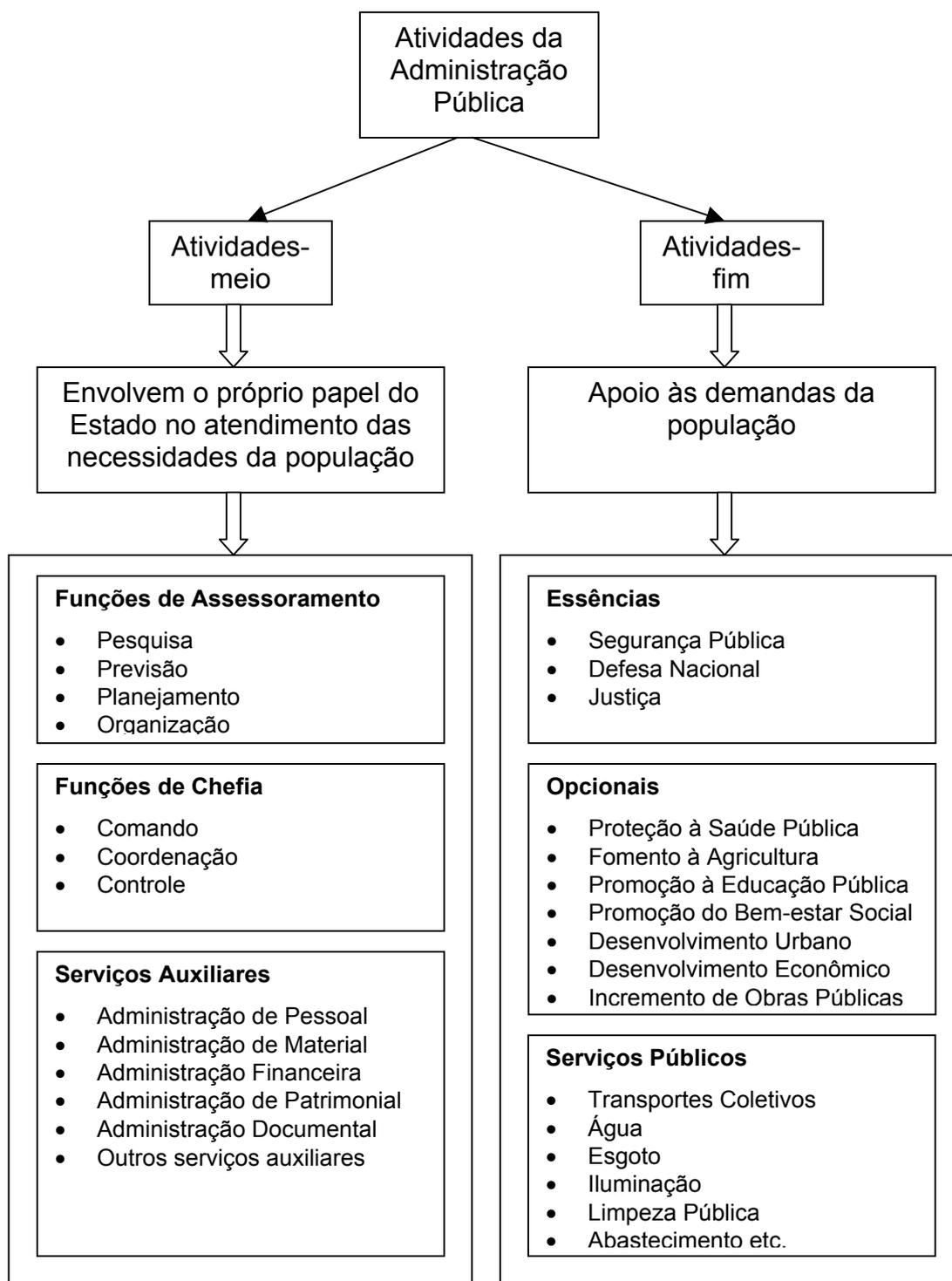
No que tange à administração pública municipal, suas funções podem ser classificadas, segundo Matias e Campello (2000, p.23), em função da autonomia que possui em seu planejamento, execução e avaliação, em funções próprias e funções delegadas.

As funções próprias caracterizam-se:

pela ampla autonomia de gestão que os governos municipais possuem para exercê-las. O controle desse exercício pelas esferas governamentais superiores é mínimo e, normalmente, restrito ao estabelecimento de normas gerais. Enquadram-se nessa categoria a grande maioria das funções exercidas pelo Poder Municipal. Como exemplo, tem-se a Educação Fundamental, a Assistência, o Saneamento, o Planejamento, a Administração.

As funções delegadas caracterizam-se:

pela imposição de limitações e restrições ao exercício da função, seja pelo controle dos recursos disponibilizados, seja com o acompanhamento e a avaliação do desempenho do poder local no exercício dessas funções. Pertencem a esta categoria de funções a Saúde, a Prevenção de Incêndios (Corpo de Bombeiros), a Segurança (Junta de Serviço Militar e Tiro de Guerra), dentre outras. Normalmente essas funções são delegadas por meio de convênios.



Fonte: Adaptado de SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.22-23.

Ilustração 2 – Atividades da administração pública

2.1.2 A organização do Estado e a administração pública brasileira

De acordo com Meirelles (1993, p.29), o direito administrativo brasileiro pode ser conceituado sucintamente como o “conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado”.

Kohama (1989, p.26), explica que “no exercício de sua função fundamental de promover o bem comum, o Estado é a organização política do poder”. Deste modo, faz-se necessário conhecer a organização político-administrativa e a administração pública brasileira.

Quanto ao Estado brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988 (Constituição Federal, 2001, p.3), estabelece em seu artigo 1º que:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem os seguintes fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Deste modo, o Brasil é um Estado federal e democrático, em que a União, estados, Distrito Federal e municípios são entes autônomos da federação.

Democracia, segundo Ferreira (1986, p.111), é:

Governo do povo. Doutrina ou regime político baseado nos princípios da soberania popular e da distribuição eqüitativa do poder, ou seja, regime de governo que se caracteriza, em essência, pela liberdade do ato eleitoral, pela divisão dos poderes e pelo controle da autoridade, i. e., dos poderes de decisão e execução.

A organização do Estado brasileiro é tratada no Título III da Constituição Federal. Seu Capítulo I trata da organização político-administrativa do Brasil. O *caput* do artigo 18 da Constituição Federal (2001, p.21) assegura a autonomia dos seus entes federados da seguinte forma: “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição”.

Kohama (1989, p.27) destaca que:

A União constitui-se em pessoa de direito público interno, autônoma em relação aos Estados, tendo por missão o exercício das prerrogativas da

soberania do Estado brasileiro, pois configura-se como entidade federal resultante da reunião dos Estados-membros, Municípios e do Distrito Federal.

Segundo mesmo autor (1989, p.27) “os Estados-membros são entidades federativas que compõe a União, dotados de autonomia e também se constituem em pessoas de direito público interno”. O artigo 25 da Constituição Federal (2001, p.30), estabelece que “os Estados organizam-se e regem-se pelas constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

Outra figura da organização político-administrativa brasileira é o Distrito Federal, local onde está instalada a Capital da República, na cidade de Brasília. De acordo com o artigo 32 da Constituição Federal (2001), o Distrito Federal tem sua divisão em municípios vedada e rege-se por lei orgânica. O Distrito Federal é administrado por um Governador e seu Poder Legislativo conta com uma Câmara Legislativa com Deputados Distritais.

Por fim, têm-se os municípios. Segundo Kohama (1989, p.28):

Os municípios (que são pessoas jurídicas de direito público interno e administrados por prefeitos) são componentes da União, mas, por se encontrarem dentro de Estados, integram de forma singular o sistema federativo brasileiro, possuem autonomia político administrativa, fato que os distingue das demais federações, onde são divisões territoriais, meramente administrativas.

Posta a organização político-administrativa do Estado brasileiro, lembra-se que a realização dos serviços públicos do Estado imprime a necessidade da existência de uma estrutura administrativa, conhecida como administração pública.

Meirelles (1993, p.60) explica que a administração pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Segundo Kohama (1989, p.26), “verifica-se, pois, que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamados de Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público”.

Tal estrutura administrativa, apoiada juridicamente, tem suas particularidades em cada Estado. O Estado brasileiro distribui-se, de acordo com Meirelles (1993), em três funções: função normativa; função administrativa ou executiva; e função judicial. Segundo o mesmo autor, estas funções são inerentes ao Estado de Direito, destacado no artigo 2^a da Constituição Federal (2001, p.3) da seguinte forma: “São

Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Tendo em vista que o poder estatal é uno e indivisível, os três Poderes interagem de maneira coordenada.

A estrutura hierárquica no Estado brasileiro, com graduação de autoridade no comando, segundo Kohama (1989, p.29) restringe-se ao Poder Executivo, tendo em vista que “os agentes dos Poderes Legislativo e Judiciário exercem funções na área de sua atuação, com independência nos assuntos de sua competência”, sujeitando-se apenas aos limites constitucionais e legais de jurisdição.

Kohama (1989, p.30) explica que a organização pública está circunscrita:

Ao Poder Executivo, nas três esferas em que a administração do país se processa, ou seja, as pessoas públicas de direito interno – a União, cada um dos Estados e o Distrito federal, e cada um dos Municípios – suas respectivas entidades autárquicas e entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, por elas instituídas, onde a totalidade ou a maioria do capital com direito a voto lhe pertença.

O Capítulo VII, do Título III da Constituição Federal de 1988, artigos 37 a 43, trata da administração pública brasileira. Conta-se ainda, na esfera federal, com do Decreto-lei n.º 200/67, alterado pelo Decreto-lei n.º 900/69, que dispõe sobre a organização da administração federal. Segundo a legislação supracitada, o campo de atuação da administração pública compreende órgãos da administração direta e da administração indireta, de todos os Poderes e entes da federação.

A administração direta, também conhecida como administração centralizada, de acordo com Kohama (1989, p.31), “é aquela que se encontra integrada e ligada, na estrutura organizacional, diretamente ao chefe do Poder Executivo”. É constituída pelos serviços integrados na estrutura administrativa, das diferentes esferas de governo, conforme segue:

- Federal: Presidência da República e dos Ministérios.
- Estadual: Gabinete do Governador e Secretarias de Estado.
- Municipal: Gabinete do Prefeito e Secretarias Municipais.

Segundo Sanches (1997, p.14), administração direta é o:

conjunto de Unidades organizacionais que integram a estrutura administrativa de cada um dos poderes da União, dos Estados e dos Municípios, abrangidas não só as unidades destituídas de autonomia, mas também os órgãos autônomos e os fundos.

O mesmo autor (1997, p.14) ainda esclarece que a expressão administração direta:

é utilizada também para designar a forma de execução em que as ações são realizadas diretamente pelos órgãos públicos. Assim diz-se que uma obra ou serviços é executado por instituição direta quando as atividades que produzem o resultado final são desempenhadas, no todo ou em grande parte, por entidades públicas.

Destaca-se, por fim, que embora a administração direta formalmente englobe os Poderes Legislativo e Judiciário, a expressão se relaciona apenas às instituições com subordinação ao Chefe do Poder Executivo, o que não acontece naqueles casos.

Na Ilustração 3 é apresentado um esquema da organização dos Poderes por ente da federação, como forma a evidenciar os encarregados pela administração pública brasileira.

	Poder Executivo	Poder Legislativo	Poder Judiciário
União	Presidente, Vice-Presidente da República e Ministros	Senadores e Deputados Federais	Juízes e Tribunais
Estados	Governador, Vice-Governador e Secretários	Deputados Estaduais	Juízes e Tribunais
Distrito Federal	Governador, Vice-Governador e Secretários	Deputados Distritais	-
Municípios	Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários	Vereadores	-

Ilustração 3 – Organização dos Poderes por ente federativo (esferas)

Na administração direta, a estrutura organizacional é piramidal, tendo em vista a relação hierárquica existente entre as unidades administrativas.

A administração indireta, também conhecida como administração descentralizada, segundo Kohama (1989, p.31), é aquela que exerce “atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”.

O artigo 4º, II, do Decreto-lei n.º 200, estabelece que administração indireta compreende as seguintes categorias de entidades:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas (as Fundações públicas se equiparam).
- c) Sociedades de Economia Mista.

Na Ilustração 4, pode-se ver um resumo esquemático das entidades abrangidas pela administração pública brasileira.

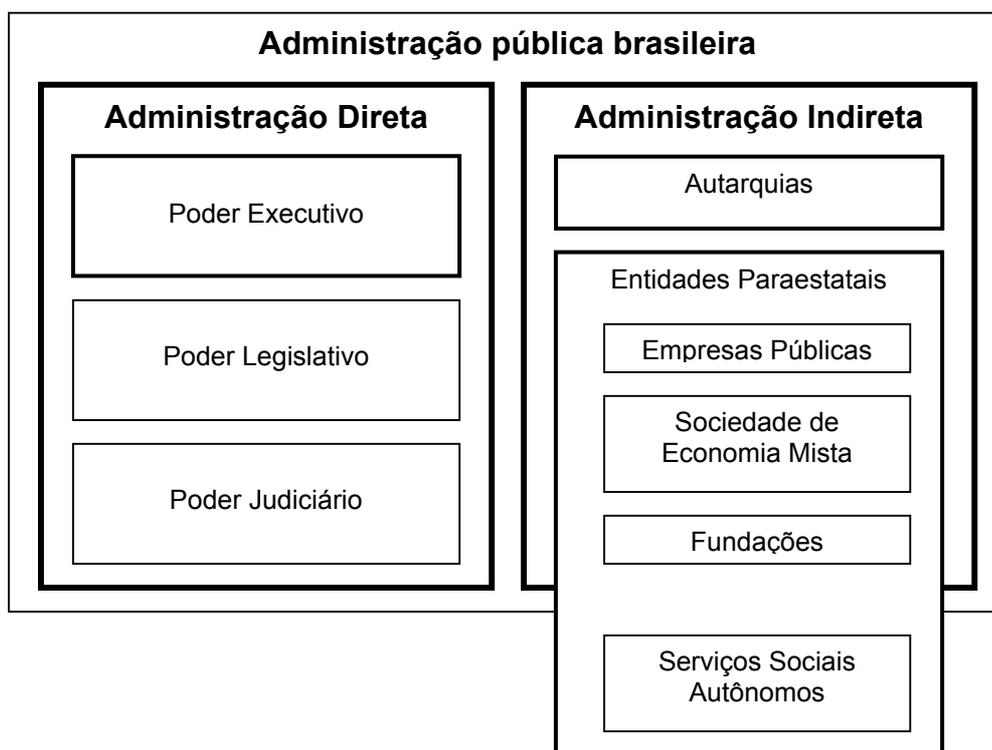


Ilustração 4 – Entidades abrangidas pela administração pública brasileira

2.1.3 Características diferenciais e multidimensionais do setor público

a) Principais características diferenciais

O setor público é diferente do setor privado em termos de propósito, estrutura organizacional e situações enfrentadas para alcançar seus objetivos. Este fato inviabiliza diversas comparações e certos aspectos da transposição de técnicas com o setor privado, em particular no que tange ao processo de decisão política, juntamente e essencialmente com outras características multidimensionais.

Algumas das características do setor público estatal brasileiro (algumas típicas de Estados democráticos de direito), apresentadas a seguir:

1. Não aplicação do princípio da exclusão para determinados serviços públicos.
2. Uso de coerção na obtenção das principais receitas.
3. Heterogeneidade nas muitas funções e serviços públicos.
4. Fragmentação do poder na estrutura da administração e nos Poderes.
5. Não visa lucro, mas a satisfação de necessidades públicas.
6. Caráter monopolista, não sofrendo concorrência em várias atividades.
7. Necessidade de autorização legal para realização de compras, contratação e gestão de pessoal, entre outras.
8. Submetido a forte controle e fiscalização legal.
9. A escolha de gestores e representantes segue o processo eleitoral.
10. Ocorre o chamado processo de decisão política.

Segundo Cruz (1997a), o principal elemento esclarecedor das diferenças entre o setor público e o setor privado é a aplicação do princípio da exclusão, já mencionado no item 2.1.1 deste capítulo, conforme a abordagem de Richard Musgrave.

A razão para a não aplicação deste princípio no setor público, de acordo com Cruz (1997a, p.29), é “porque um consumidor isoladamente é incapaz de cobrir o custo total de bens e serviços que proporcionem benefícios a uma região geográfica qualquer”.

A respeito da não aplicação do princípio da exclusão para o atendimento das necessidades sociais, Musgrave (1973, p.31) acrescenta que os benefícios dos serviços públicos serão comuns para todos os moradores do local ou sociedade abrangida, deste modo:

Talvez alguns se beneficiem mais do que outros, mas todos sabem que seu benefício será independente de sua contribuição particular. Daí, como já dissemos, não se pode esperar do consumidor uma contribuição voluntária. O governo deve intervir e impor-se.

Outro elemento mencionado nos conceitos de Estado, e que representa característica do setor público, apresentada por Outhwaite e Bottomore (1996), está na instituição da coerção e uso dos meios de violência. Deste modo, determinadas receitas do Estado, diferentemente das receitas das entidades privadas, podem originar-se sem uma contraprestação direta, como no caso de impostos, que não permitem vinculação com serviços públicos, salvo exceções previstas legalmente.

A este respeito, Silva (1996, p. 86) apresenta a classificação da receita pública quanto a coercitividade em dois grandes campos:

- Originária ou de Economia Privada: “proveniente de bens pertencentes ao patrimônio do Estado, vale dizer que é a receita segundo a qual os recursos ou meios financeiros são obtidos mediante a cobrança de PREÇO pela venda de bens e serviços”. Exemplos: fornecimento de água, energia e telecomunicações, quando o Estado neles atuar.
- Derivada ou de Economia Pública: “proveniente do exercício da competência ou poder de tributar os rendimentos ou o patrimônio da coletividade. É caracterizada pelo constrangimento legal para sua arrecadação”. Exemplos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Neste sentido, outra característica diferencial do setor público estatal está relacionada, segundo Cruz (1997a, p.30), com o postulado da continuidade empresarial a partir do lucro, tendo em vista o caráter não lucrativo do Estado.

Bargues (1992) aponta três características que diferenciam o setor público do privado, no que tange às formas de gerenciamento: a heterogeneidade, a fragmentação do poder e a responsabilidade.

A heterogeneidade, de acordo com o mesmo autor (1997a, p.30), está presente na “imensa variedade de serviços prestados pelo setor público e o grande número de entidades de complexidade diferenciada”. Tendo em vista as diversificadas funções e atividades desenvolvidas pelo Estado e sua complexa estrutura política e administrativa, o Estado diferencia-se de qualquer entidade da iniciativa privada.

Quanto à fragmentação do poder, Cruz (1997a, p.31) explica que:

“(enquanto condensação de interesses antagônicos) e a variedade de interesses conflitantes são o oposto da concentração de poder na entidade

do sistema de mercado, e isto implica em critérios distintos para a avaliação dos resultados”.

Deste modo, quando se configura a descentralização do poder no setor público, tem-se a fragmentação referida. A tendência gerencial favorece a delegação de poder visando a agilidade na tomada de decisão e, considerando-se a diversidade de serviços prestados e a complexa estrutura administrativa, torna-se comum a fragmentação do poder. Relacionados à fragmentação do poder estão a diversidade política e a autonomia dos entes da federação e os Poderes.

A responsabilidade do gestor público, segundo Bargues (1992), deriva do parlamento, que o avalia. A responsabilidade na administração pública é um tema atual e consubstanciou a Lei de Improbidade Administrativa e a Lei de Responsabilidade Fiscal, entre outras normas que visam atribuir maior responsabilidade e gerar uma conduta mais adequada dos gestores públicos.

Segundo Cruz (1997a), o resultado econômico-financeiro, que representa o eixo central da avaliação das entidades privadas, deve ser considerado sob um enfoque diferente no setor público. O autor (1997, p.31) destaca que “é o enfoque nos resultados obtidos, diante dos recursos financeiros utilizados; que constitui o núcleo central para avaliar a economicidade, eficiência e eficácia” no setor público. Lembre-se, neste sentido, que os resultados alcançados pelo setor público podem ser mensuráveis ou não mensuráveis, devido a fatores subjetivos ou complexos que impossibilitam suas medições.

Na mesma linha de pensamento, Graham e Hays (1994) destacam a falta de um determinante econômico como uma das características especiais das organizações públicas. Isto se reflete em metas menos específicas do que o lucro. Afirmações como *conduzir as coisas no interesse do público* ou *melhorar a saúde e segurança públicas*, restam como metas imprecisas, na falta de um padrão mais acurado.

Também segundo Graham e Hays (1994), o caráter monopolista do governo constitui importante desincentivo a uma operação eficiente, por estarem isoladas as atividades do Estado das forças do mercado. Além disso, todos os aspectos do recrutamento e utilização de recursos humanos também são, para Graham e Hays (1994), mais inflexíveis e altamente regulamentados, dificultando também esta importante função. Isto sem considerar outras fronteiras legais que limitam a ação do gestor público, bem mais numerosas do que no setor privado.

No que tange à dimensão legal, relacionada à reduzida liberdade pessoal do gestor público, a questão do orçamento é outro aspecto de importância crítica na gestão pública.

Parte do problema deve-se à falta de valorização do planejamento, além da crescente imprevisibilidade da economia e da sociedade, com mudanças muito rápidas e às vezes caóticas.

Em face dessas dificuldades, o orçamento tradicional dificulta consideravelmente a ação do gestor público, também por haverem leis que estabelecem punições associadas a ele, como a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Crimes Fiscais (Lei n.º 10.028/00). Isto pode limitar a ação dos gestores na consecução do melhor resultado para as entidades públicas, embora em alguns casos apontem crimes e inibam o descaso com o dinheiro público.

Outro aspecto diferencial das entidades públicas está na ligação da contabilidade com o orçamento. A este respeito, Cruz (1989, p.125) explica que:

A contabilidade pública é ditada essencialmente pelo orçamento público. Isto a torna diferente das demais. Enquanto nas demais o orçamento é um mecanismo de planejamento extra-contábil aqui ele é uma lei básica para decisões e não raro limita atos e fatos.

A dimensão política também merece especial atenção e será tratada adiante. Esta dimensão tem diversos reflexos nas decisões dos gestores públicos. Segundo Lindblom (1981), a análise profissional baseada em pesquisas técnicas e análises de custo-benefício, representa papel apenas parcial nas decisões do gestor público.

Pode-se, para finalizar, mencionar alguns dos aspectos diferenciais do setor público estatal, sem a pretensão de esgotá-los, divididos em aspectos de mercado e aspectos políticos e organizacionais.

Aspectos de mercado: não existir concorrência para várias de suas atividades; não correr risco de falência por má gestão; não visar lucro, o que representaria um determinante econômico automático de desempenho; os clientes/usuários muitas vezes não opinam nem pagam diretamente pelos serviços recebidos; não aplicação do princípio da exclusão no atendimento das necessidades sociais; e caráter coercitivo do Estado na obtenção de receitas.

Aspectos políticos e organizacionais: dependência de vontade política para obter recursos, aprovar projetos, conseguir mudanças de estrutura e cultura organizacional; muitas vezes, excesso de cargos administrativos não relacionados à atividade fim; e limitações legais quanto a contabilização, ao orçamento inflexível, ao

processo lento de mudanças de leis, ao recrutamento, demissão e remuneração de pessoal.

Por não haver uma regulação automática para os entes públicos, o controle dos gestores públicos acaba, em última análise, se dando pelas urnas nas eleições. A decisão popular no processo de escolha de políticos não se caracteriza, porém, como infalível em termos de seleção de bons gestores públicos, dada à existência de muitos aspectos subjetivos na decisão do eleitorado.

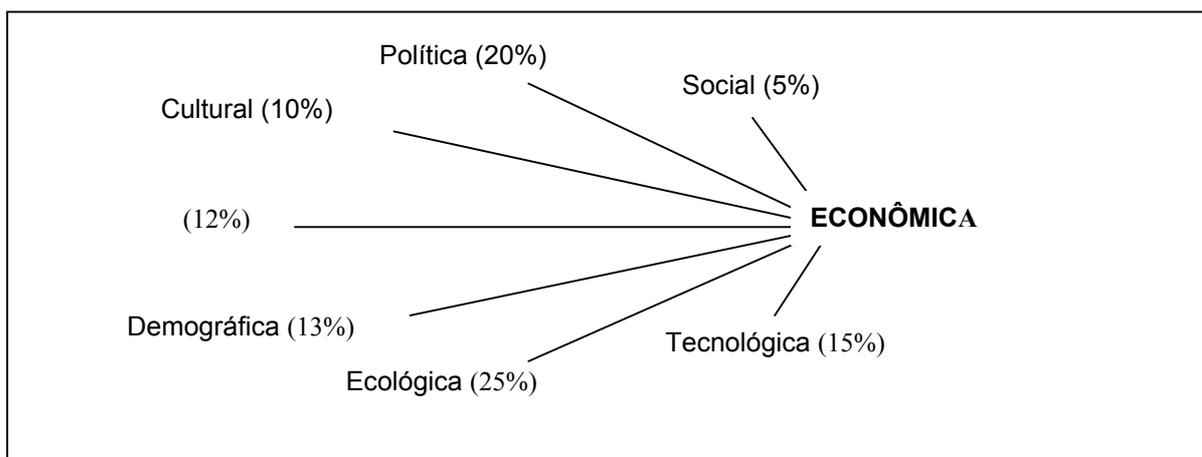
No entanto, segundo autores como Pereira (1998), os aspectos diferenciais existentes entre o setor público e privado não devem constituir impedimento para uma ação eficiente e eficaz do Estado. Desta forma, o autor defende que a perspectiva gerencial, desenvolvida na administração privada, também é válida para as organizações públicas, incluindo parâmetros de controle gerencial para auxiliar a avaliação de desempenho.

b) A multidimensionalidade envolvida

Conforme proposto por Oliveira (1998), da área de planejamento estratégico, existe um total de oito dimensões ou variáveis externas que envolvem as organizações: a econômica, a social, a demográfica, a ecológica, a política, a cultural, a legal e a tecnológica.

Todas estas dimensões afetam as decisões e o desempenho das organizações, algumas em maior grau do que outras, como a dimensão econômica, consideravelmente valorizada num ambiente capitalista. Já outras dimensões vão variar suas relevâncias de acordo com os valores dos decisores, acentuados ou não por fatores regionais e históricos.

O relacionamento destas dimensões é apresentado na Ilustração 5.



Fonte: CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997. p. 64.

Ilustração 5 – Relações entre as múltiplas dimensões

O autor destaca que o foco central da ilustração foi a dimensão econômica, mas que em situações diferentes o foco dimensional e as taxas percentuais podem ser redistribuídas entre as demais dimensões. Este conceito é de grande importância na avaliação de resultados do setor estatal.

Por exemplo, um município pode ter obtido ótimo resultado econômico (crescimento de receitas, superávit, boa liquidez, etc.), no entanto, foi desrespeitada a legislação, incorrendo-se em despesas sem autorização legislativa. Já outro município está cumprindo todas as leis, mas os resultados sociais reduziram a qualidade dos serviços públicos e de vida da população.

Não se pode comparar igualmente um município rural de 5 mil habitantes no interior do país, que tem grande dependência de repasses federais e estaduais (FPM, ICMS, etc.), com um município com as características demográficas e econômicas do Município de São Paulo.

As possibilidades de análise são diversas e exigem muito critério do analista antes de fazer julgamentos, procurando diagnosticar mais do que as dimensões econômica e legal.

c) O processo de decisão política

Segundo Lindblom (1981), a decisão política, como tema das ciências sociais, é um processo complexo que não ocorre de forma ordenada ou lógica, não

apresentando início ou fim determinados. Esse processo é resultante da ação de participantes de diversas áreas do governo e da sociedade. Cada participante caracteriza-se por possuir determinados interesses e poderes relativos de atuação na decisão. Muitas vezes, esses interesses são divergentes, o que gera interações que Lindblom chama de *jogo de poder*. Nesse processo, a negociação pode resultar ou não em acordos com partes mais ou menos beneficiadas.

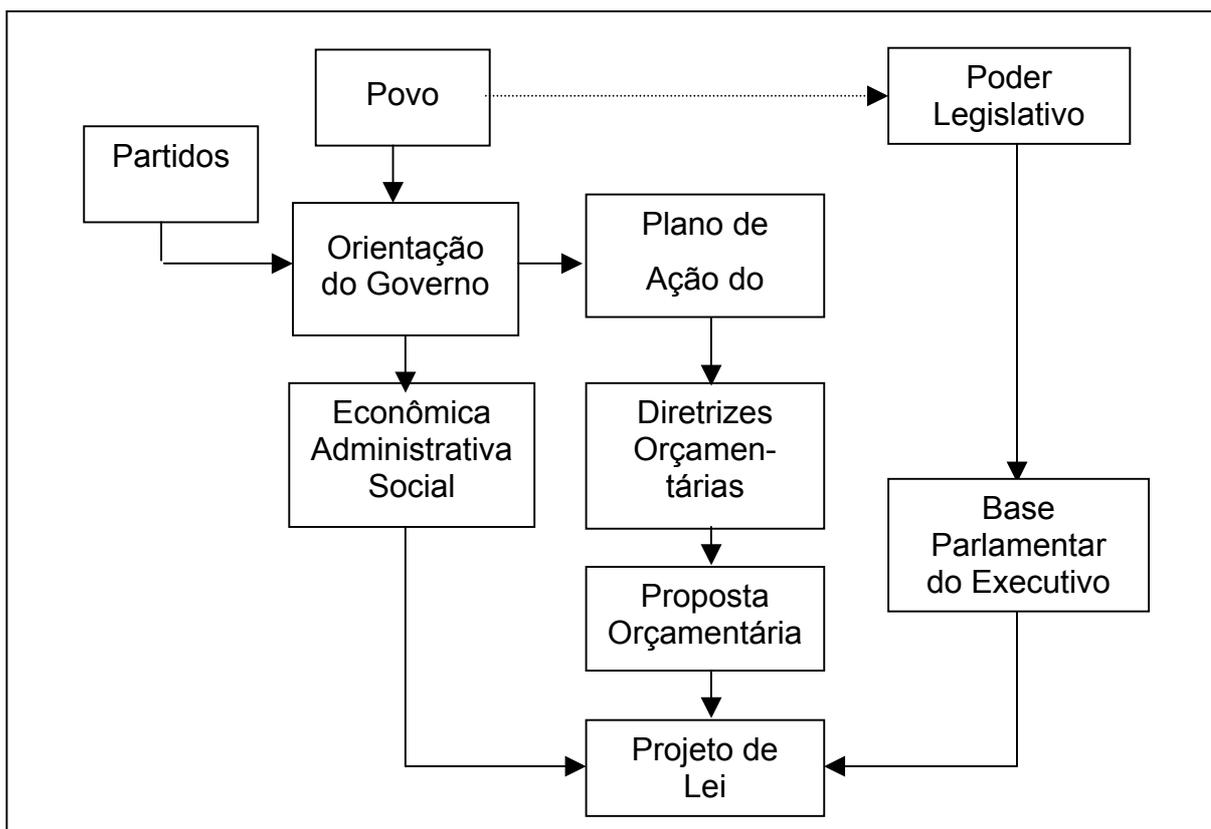
De acordo com o mesmo autor (1981), os principais jogadores do poder político incluem as autoridades governamentais eleitas e nomeadas, os líderes de partidos políticos, empresas e um grupo pequeno de cidadãos excepcionalmente ativos no campo político. Embora o processo de decisão política não considere análises exclusivamente técnicas ou profissionais, estas ainda permanecem essenciais na busca de soluções eficientes para todos.

O processo de decisão política, como interação de forças, nem sempre respeita os valores e objetivos de todos os envolvidos, por vezes ignorando questões éticas em benefício de outras dimensões e interesses.

As decisões políticas têm profundo reflexo no uso dos recursos públicos, refletido no orçamento do Estado. Segundo Silva (1996, p. 49), o orçamento público pode ser estudado sob os aspectos político, jurídico, econômico e financeiro.

Sob o aspecto político, o orçamento assume a forma do Plano de Governo ou Programa de Ação do grupo ou facção partidária que ocupa o poder. Silva (1996, p. 49) apresenta a Ilustração 6, que evidencia os fatores que influenciam o sistema de planejamento governamental no Brasil.

Conforme o esquema proposto por Silva (1996), que não evidencia as influências de outros atores, o povo, juntamente com os partidos políticos, influencia diretamente a orientação do governo. Esta orientação do governo repercute no plano de ação e na Lei do Orçamento, que autoriza a arrecadação da receita e a realização da despesa pública.



Fonte: Adaptado de SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 49.

Ilustração 6 - Fatores que influenciam o sistema de planejamento governamental

2.2 Os municípios no Brasil

2.2.1 Conceitos e evolução histórica dos municípios

a) Conceitos de município

A palavra município, segundo Acquaviva (2000, p.847), tem origem no latim “*munus capere*, sendo *munus* encargo, função, dever público ou privado, e *capere*, captar, tomar, receber”.

Segundo IBAM (2002, p.1), com base no art. 87 da Constituição de Alagoas, “Município é a circunscrição do território do Estado na qual cidadãos, associados pelas relações comuns de localidade, de trabalho e de tradições, vivem sob uma organização livre e autônoma, para fins de economia, administração e cultura”.

De acordo com Ferreira (1986, p.1111), município é a “circunscrição administrativa autônoma do estado, governada por um prefeito e uma Câmara de Vereadores”.

Para Matias e Campello (2000, p.21):

O Município deve ser entendido como o espaço físico onde ocorre a produção de bens e serviços, a circulação de mercadorias, e onde realmente são implementadas todas as ações, sejam de origem da esfera Federal, Estadual ou Municipal, ou ainda, de origem privada.

Segundo Ckagnazaroff (1989, p.105), o município “é o espaço político aberto, articulado em uma rede de relações sociais, econômicas e políticas que vão constituir a sociedade política nacional, não obstante geograficamente delimitado”.

Para Silva (1986, p.796), o “município é uma subdivisão político-administrativa de um país para fins de desempenhar funções próprias de governo local”.

Município, como termo do direito administrativo, é descrito da seguinte maneira por Diniz (1998, p.324):

Pessoa jurídica de direito público interno de administração direta dotada, constitucionalmente, de autonomia político-administrativa, com capacidade de ter governo próprio e de legislar no âmbito de sua competência, para a consecução de seus interesses peculiares e realização de suas finalidades locais.

O mesmo autor (1986, p.324) apresenta ainda as seguintes descrições para município:

2. Circunscrição territorial administrada por um prefeito, para atender a seus interesses e executar as leis emanadas dos vereadores eleitos pelo povo. 3. Conjunto orgânico de famílias, associações naturais que, reconhecidas pelo Estado, tornam-se legais (Ataliba Nogueira). 4. Área, mais ou menos conveniente, fixada sob autoridade estatal, para a execução local de funções consideradas de seu interesse (Lane Lancaster). 5. Corporação territorial intercalada do Estado, com governo próprio, que se realiza por meio de órgãos escolhidos e próprios, regulando, em seu próprio nome, os assuntos da comunidade local nos limites das leis e com auto-responsabilidade (Erich Becker). 6. Unidade geográfica divisionária do Estado, dotada de governo próprio para a administração centralizada de serviços estaduais e para o trato de interesses locais (Oswaldo Trigueiro). 7. Unidade autônoma federativa do Estado (Geraldo Magela Alves).

b) Origem histórica do município

A origem histórica do município, de acordo com Acquaviva (2000), foi na antiga Roma, no século I a.C., tendo sido ignorado durante os duzentos anos da monarquia e dos quase 500 anos da república romana. Segundo o autor (2000, p.847), “somente com Sila, por volta de 8 a.C. teria sido instituído o municipalismo, sem

embargo de alguns autores afirmarem a primazia de Julio Cezar na sua instituição, mediante a *Lex Julia Municipalis*, no ano 40 a.C.”.

Segundo IBAM (2002, p.2), o Império Romano, para manter controle sobre os territórios dominados:

trocava sua sujeição e fiel obediência às leis romanas, ou seja, ao Senado, por alguns privilégios, como o direito de contrair matrimônio (*jus connubium*), ao comércio (*jus commercium*) e à eleição de governantes para suas cidades (*jus suffragii*). Se obtivesse todos estes privilégios, o Município era tido como aliado ou confederado (*foederata*), gozando da maior autonomia que o Senado concedia, em relação ao direito romano (*jus italicum*); os que não tinham todos estes privilégios também não tinham direito a voto (*municipia coeritas* = municípios cujos cidadãos eram privados do voto).

Silva (1986, p.796) destaca que os romanos inovaram no campo do governo, “pois buscaram uma certa descentralização ao outorgarem a determinadas cidades da Itália a faculdade de autogoverno, i.e., a condição de município”.

A administração de um município no Império Romano era exercida, segundo IBAM (2002, p.2):

a) por um colegiado, composto de dois (*duumviri juridicundo*) ou quatro (*quatuorviri juridicundo*) magistrados, com plenos poderes, especialmente o de justiça; b) pelos edis, ou servidores auxiliares, encarregados do setor administrativo e de polícia; c) pelo questor ou exator, encarregado da arrecadação de tributos; d) pelo curador (*curator*), ou fiscal dos negócios públicos; e) pelo defensor da cidade (*defensor civitatis*); f) pelos notários (*actuaria*) e g) pelos escribas, ou copistas dos documentos públicos. Todos os servidores eram auxiliares do colegiado.

Com o declínio do Império Romano e o início do feudalismo, os municípios foram extintos pelos feudos. Tal processo ocorreu associado à substituição da vida urbana pela rural, com a economia fundada na agricultura.

Após esse período de extinção dos municípios, a partir do século XII d.C., segundo Acquaviva (2000), começaram a se desenvolver as grandes cidades dos países europeus, como na França, Itália, Alemanha e Inglaterra. Segundo Silva (1986), o desenvolvimento do comércio levou ao florescimento das cidades e da instituição municipal em várias partes da Europa.

Em Portugal, “as instituições preservaram a influência romana, valendo destacar a *alcaide* como representante do poder central dos *Conselhos dos Homens Bons*, semelhantes às Cúrias romanas”.

Segundo Silva (1986, p.796), a introdução dos municípios na América se deu logo após a descoberta ou a colonização, sendo que o próprio Cristóvão Colombo fundou o primeiro, La Isabela, na atual República Dominicana, em 1494.

O mesmo autor (1986) destaca o papel relevante desempenhado pelos municípios no período colonial, exercendo algumas das raras funções governamentais da época, inclusive a distribuição da justiça, de modo que “coube ao município desempenhar o papel de única manifestação do governo representativo nos domínios coloniais, ainda que essa prerrogativa fosse limitada às classes dominantes representadas pelos chamados ‘homens bons’”.

c) Evolução dos municípios no Brasil

Segundo IBAM (2002, p.2), o município brasileiro, como unidade político-administrativa, “tem origem no modelo da República Romana, que o impôs às regiões conquistadas, como a Península Ibérica, de onde, naturalmente, chegou ao Brasil-Colônia”.

“Inspirado no modelo romano, onde exercia funções políticas, legislativas e administrativas, o Município também recebeu influências de visigodos e árabes, chegando à comuna portuguesa para, então, vir a se implantar em terras brasileiras”. (IBAM, 2002, p.2).

O município foi introduzido no Brasil, de acordo com Mello (2001, p.80), no princípio do período colonial:

Com base nas Ordenações Filipinas, que transformaram os conselhos em câmaras, compostas de vereadores, com funções administrativas, do procurador, espécie de advogado do município, dos almotacés, com funções executivas subalternas, e dos juízes ordinários, com jurisdição civil e criminal.

Segundo Acquaviva (2000, p.874), “o regime municipal brasileiro foi implantado com o Governo Geral, em 1549, na vigência das Ordenações Manuelinas, submetendo-se, mais tarde, às Ordenações Filipinas (início do séc. XVII)”.

Segundo IBAM (2002, p.3), as Ordenações Afonsinas, Manuelinas e Filipinas:

Regeram o Brasil desde seu descobrimento até a Independência, transplantaram o modelo municipal lusitano para nosso País, com as mesmas atribuições políticas, administrativas e judiciais. Desta forma, nossos Municípios tinham um Presidente, três Vereadores, um Procurador, dois Almotacés, um Escrivão, um Juiz de Fora vitalício e dois Juízes Comuns, eleitos com os Vereadores. Assim nasceu a administração da primeira vila brasileira, a de São Vicente, em 1532.

Este período do Império é considerado, por IBAM (2002, p.4), como de grande imobilidade para os municípios, frente à centralização do poder do Império.

A primeira Constituição brasileira, do Império, de 1824, de acordo com Acquaviva (2000), disciplinava as câmaras municipais, em seus artigos 167 e 168:

Art. 167. Em todas as cidades e vilas ora existentes, e nas mais que para o futuro se criarem, haverá Câmaras, as quais compete o governo econômico e municipal das cidades e vilas.

Art. 168. As Câmaras serão eletivas e contrapostas do número de vereadores que a lei designar, o que obtiver maior número de votos será presidente.

Deste modo, de acordo com Mello (2001, p.81):

As Câmaras eram eletivas e o exercício das funções municipais, não definidos, consistia na formulação de posturas policiais, na aplicação das rendas do município e na discussão das próprias atribuições, que seriam estabelecidas por uma lei regulamentar. Não foi, porém, assegurada na Constituição, nem na legislação regulamentar, a autonomia do município, no sentido que veio a ter posteriormente.

A Constituição de 1891, segunda Constituição brasileira e primeira Constituição republicana, segundo Acquaviva (2000, p.875), “preservou, sem grandes detalhes, a autonomia municipal”. Seu artigo 68 diz: “Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo que diga respeito ao seu peculiar interesse”.

Quanto ao artigo supracitado, Mello (2000, p.81) comenta que “como nem a Constituição de 1891 nem qualquer outra lei complementar definiu o conceito de peculiar interesse dos municípios, a autonomia destes foi extremamente débil em quase todos os estados da federação”.

Sem diretrizes definidas, IBAM (2002, p.4) explica que o município ficou sujeito aos interesses e às feições que lhe desse o Estado (instrumento do coronelismo), tais como:

- organizar as instituições municipais;
- definir a competência destas instituições;
- definir a composição do governo;
- definir os tipos de controle que exerceria sobre o Município;
- nomear o Chefe do Poder Executivo (apenas em 8 Estados era eleito);
- denominar o Chefe do Executivo: em alguns, era Prefeito, noutros, Intendente e, ainda noutros, Presidente Municipal;
- sem exceção, manipular as finanças municipais.

A Constituição de 1934, segundo Acquaviva (2000, p.875), no seu artigo 17 “tratou, de forma bem mais abrangente, as bases da organização municipal, bem assim a eleição de prefeitos e das Câmaras Municipais, normas sobre tributos e a arrecadação respectiva, e a organização dos serviços de sua competência”.

Deste modo, para Mello (2001), a Constituição de 1934 fortaleceu consideravelmente os governos municipais.

Segundo IBAM (2002, p6):

Os fatos políticos dos anos 1930-1934 pressionaram Getúlio Vargas a convocar uma Assembléia Constituinte, cujos trabalhos culminaram na Constituição de 16 de julho de 1934. Restabelecia-se a Federação, reduzia-se a competência dos Estados, inclusive sobre a organização municipal, cuja autonomia adquire nível de importância equivalente à da União e à dos Estados, explícita e claramente definida no artigo 13.

A Carta Política do Estado Novo, de 1937, com a ditadura estabelecida por Getúlio Vargas, é considerada “notoriamente autoritária e centralizadora” (Acquaviva, 2000, p.875). Tal constituição “praticamente eliminou a autonomia municipal, ao impor a nomeação de prefeitos e vereadores pelo Executivo estadual (Acquaviva, 2000, p.875)”.

Além disso, segundo Mello (2000, p.82), “foram suprimidos os Poderes Legislativos dos três níveis de governo, os governadores estaduais passaram a ser chamados de interventores e eram nomeados pelo presidente da República”.

Após a deposição de Getúlio Vargas, a nova assembleia nacional constituinte restabeleceu a democracia e o federalismo. A Constituição de 1946, em seu artigo 28, restaurou a autonomia municipal.

De acordo com IBAM (2002, p.8):

Graças à presença de renomados municipalistas, como Aliomar Baleeiro, Otávio Mangabeira, Nereu Ramos, Juracy Magalhães e Hermes Lima, entre outros, na Constituinte de 1946, o Município ganhou raízes mais profundas no texto legal, na seqüência, inclusive, do que já haviam esboçado na reforma de 26 e na Carta de 26 e de 34.

Tais raízes de autonomia, segundo Acquaviva (2000, p.875), foram garantidas “pela eleição do prefeito e dos vereadores, pela administração própria dos assuntos de seu peculiar interesse, decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e organização dos serviços públicos locais”.

IBAM (2002, p.8) resume a nova feição municipal da seguinte forma:

- é uma das três divisões político-administrativas do País, junto com a União e os Estados;
- seus Prefeitos e Vereadores serão eleitos pelo povo;
- mantém, como privativos, cinco impostos;
- podem cobrar taxas por serviços prestados e contribuições de melhoria;
- as intervenções municipais (extremamente livres, até então) só podem ocorrer, agora, sob duas condições: atraso no pagamento de dívida fundada ou de empréstimo garantido pelo Estado.

O estabelecimento do regime militar, em 1964, segundo Mello (2001), afetou alguns aspectos da autonomia municipal, bem como vários aspectos do processo político brasileiro. A Constituição de 1967 e sua reforma de 1969, segundo IBAM

(2002), embora tenham mantido as conquistas municipais que vinham da Constituição de 1934, foram empalidecidas pela centralização dos poderes na União.

Conforme exposto por IBAM (2002, p.9):

Regrediu-se ao sistema de nomear Prefeitos para Capitais, estâncias hidrominerais e de Municípios considerados de interesse da segurança nacional, incluindo-se os de fronteira e outros, onde se instalavam indústrias críticas para a segurança, para os "deuses da época". Deste modo, cerca de 180 Municípios perderam prerrogativas, só restabelecidas pela Emenda Constitucional de junho de 1982. Neste período, impediu-se que 42% da população brasileira tivessem o direito de escolher seus Prefeitos, por voto secreto e livre.

No que tange ao Poder Legislativo, de acordo com IBAM (2002, p9), "limitaram-se, também, as funções das Câmaras, absorvidas pelo Executivo municipal, tal como ocorria no âmbito estadual e no federal", embora as câmaras municipais nunca tenham sido postas em recesso.

A Constituição de 1988, segundo Mello (2001, p.84), fortaleceu sob vários aspectos os municípios, "alcançando uma posição única entre os países em desenvolvimento".

Uma das principais inovações da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, é explicada por IBAM (2002, p.10) da seguinte forma:

Nas Constituições anteriores, o Município não era expressamente mencionado como parte integrante da Federação, embora fosse ponto pacífico para muitos doutrinadores que a Federação brasileira compreendia, também, os Municípios.

A Constituição, promulgada dia 5 de outubro de 1988, liquidou a questão através de seus artigos 1º e 18. O *caput* do artigo 18 da Constituição Federal (2001, p.21) esclarece a autonomia dos municípios da seguinte forma: "A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

Em termos práticos, segundo IBAM (2002, p.10), a autonomia municipal significa que:

O Governo Municipal não está subordinado a qualquer autoridade estadual ou federal no desempenho de suas atribuições exclusivas e que as leis municipais, sobre qualquer assunto de competência expressa e exclusiva do Município, prevalecem sobre a estadual e a federal, inclusive sobre a Constituição Estadual em caso de conflito, como tem sido da tradição brasileira, salvo alguns *curto-circuitos* institucionais ao longo da história.

A competência dos municípios é tratada nos artigos 29 e 30 da Constituição.

2.2.2 Dados estatísticos municipais

Em abril do ano de 2002 o Governo Federal, através da Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano (SEDU), lançou o Sistema Nacional de Indicadores Urbanos (SNIU), que dá publicidade a uma série de dados estatísticos sobre os municípios brasileiros. Vários dos dados constantes nesta seção têm origem nesse sistema, que é gratuito e de livre acesso pela internet.

Segundo MPOG (2002), “o novo sistema faz parte das ações do Governo Federal e tem o objetivo de aumentar e melhorar a oferta de serviços públicos na rede mundial de computadores, dentro do Programa Governo Eletrônico, do Avança Brasil”.

Vitale (2002) destaca que anteriormente à criação deste recurso de pesquisa, havia uma grande deficiência de dados, que impossibilitava um adequado o planejamento de ações sociais dos governos e impedia a sociedade de fiscalizar as prefeituras. Tal serviço reúne informações sobre demografia, perfil sócio-econômico da população, saneamento básico, transporte público, habitação e eleições.

As fontes de informação utilizadas no sistema são os dados do IBGE, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), do Tesouro Nacional, da Fundação João Pinheiro (do governo de Minas Gerais), do Ministério da Educação e da Fundação Nacional de Saúde.

a) Número de municípios brasileiros: emancipações

Até a ano de 2001, o Brasil contava com 5.561 municípios em seu território. Até 2000 eram 5.507, acrescidos de 54 novos municípios a partir de 1º de janeiro de 2001, resultantes das últimas emancipações.

Bremaeker (2001, p.4) explica o crescimento do número de municípios de 1980 a 2001:

Em 1980 existiam no Brasil 3.991 Municípios. Ao longo da década esse número se elevou em 12,5%. Em 1993 o número de Municípios era 24,6% maior em relação a 1980. Em 1997 o crescimento acumulado de Municípios chegava a 38,0%, alcançando a 39,3% em 2001, ou seja, 21 anos depois.

Entre os anos de 1980 e 2001, o crescimento relativo foi maior na região Norte (119,0%), seguido pelas regiões Sul (65,4%) e Centro-oeste (64,2%). As regiões

Nordeste e Sudeste tiveram crescimentos menores, ficando em 30,3% e 18,3%, respectivamente.

Pode-se observar, na Tabela 1, a distribuição dos municípios brasileiros instalados por região e, na Tabela 2, o detalhe do número de novos municípios criados por região.

Brasil e grandes regiões	Total de municípios instalados em				
	1980	1991	1993	1997	2001
Norte	205	298	398	449	449
Nordeste	1.375	1.509	1.558	1.787	1.792
Sudeste	1.410	1.432	1.533	1.666	1.668
Sul	719	873	1.058	1.159	1.189
Centro-oeste	282	379	427	446	463
Brasil	3.991	4.491	4.974	5.507	5.561

Fonte: BREMAEKER, François E. J. de. **Evolução do quadro municipal brasileiro no período entre 1980 e 2001**. Instituto Brasileiro de Administração Municipal - IBAM / APMC / NAPI / IBAMCO. Série Estudos Especiais n.º 20. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. p.4. Com base em: IBGE. Alterações na situação político-administrativa, após 01.09.1980. IBGE. Departamento de População. IBGE. DGC/DETRE. Tribunal Superior Eleitoral. IBAM. Banco de Dados Municipais. Ajustamento das bases territoriais.

Tabela 1 - Distribuição dos municípios brasileiros, segundo o período de instalação, por região

Segundo Bremaeker (2001), dos novos municípios, 31,8% foram instalados entre 1980 e 1991, 38,8% em 1993, 34,0% em 1997 e 3,4% em 2001.

Brasil e grandes regiões	Municípios instalados no período				
	1980 a 2001	1980 a 1991	1993	1997	2001
Norte	244	93	100	51	-
Nordeste	417	134	49	229	5
Sudeste	258	22	101	133	2
Sul	470	154	185	101	30
Centro-oeste	181	97	48	19	17
Brasil	1.570	500	483	533	54

Fonte: BREMAEKER, François E. J. de. **Evolução do quadro municipal brasileiro no período entre 1980 e 2001**. Instituto Brasileiro de Administração Municipal - IBAM / APMC / NAPI / IBAMCO. Série Estudos Especiais n.º 20. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. p.4. Com base em: IBGE. Alterações na situação político-administrativa, após 01.09.1980. IBGE. Departamento de População. IBGE. DGC/DETRE. Tribunal Superior Eleitoral. IBAM. Banco de Dados Municipais. Ajustamento das bases territoriais.

Tabela 2 - Distribuição dos novos municípios brasileiros, segundo o período de instalação, pelas grandes regiões

Por estado, os dados do número de municípios, de 1980 a 2001, são demonstrados na Tabela 3. Nesse período, entre as unidades da federação, as que apresentaram maior número de novos municípios, segundo Bremaeker (2001), foram: o Rio Grande do Sul (16,9% do conjunto brasileiro), Minas Gerais (8,3%), Paraná e Piauí (6,9% cada), Santa Catarina (6,1%), Tocantins e Maranhão (5,5% cada), Mato Grosso (5,4%), Bahia (5,2%), Goiás (4,8%), São Paulo (4,7%), Pará e Paraíba (3,8% cada).

Unidades da federação	Total de municípios instalados em				
	1980	1991	1993	1997	2001
Rondônia	7	23	40	52	52
Acre	12	12	22	22	22
Amazonas	44	62	62	62	62
Roraima	2	8	8	15	15
Pará	83	105	128	143	143
Amapá	5	9	15	16	16
Tocantins	52	79	123	139	139
Maranhão	130	136	136	217	217
Piauí	114	118	148	221	222
Ceará	141	178	184	184	184
Rio Grande do Norte	150	152	152	166	167
Paraíba	171	171	171	223	223
Pernambuco	165	168	177	185	185
Alagoas	94	97	100	101	102
Sergipe	74	74	75	75	75
Bahia	336	415	415	415	417
Minas Gerais	722	723	756	853	853
Espírito Santo	53	67	71	77	78
Rio de Janeiro	64	70	81	91	92
São Paulo	571	572	625	645	645
Paraná	290	323	371	399	399
Santa Catarina	197	217	260	293	293
Rio Grande do Sul	232	333	427	467	497
Mato Grosso do Sul	55	72	77	77	77
Mato Grosso	55	95	117	126	139
Goiás	171	211	232	242	246
Distrito Federal	1	1	1	1	1
Brasil	3.991	4.491	4.974	5.507	5.561

Fonte: BREMAEKER, François E. J. de. **Evolução do quadro municipal brasileiro no período entre 1980 e 2001**. Instituto Brasileiro de Administração Municipal - IBAM / APMC / NAPI / IBAMCO. Série Estudos Especiais n.º 20. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. p.4. Com base em: IBGE. Alterações na situação político-administrativa, após 01.09.1980. IBGE. Departamento de População. IBGE. DGC/DETRE. Tribunal Superior Eleitoral. IBAM. Banco de Dados Municipais. Ajustamento das bases territoriais.

Tabela 3 - Distribuição dos municípios brasileiros, segundo o período de instalação, pelos Estados

b) População dos municípios brasileiros

Em 2002, de acordo com dados do IBGE (2002), o Brasil já conta com uma população estimada superior a 175 milhões de habitantes.

Quanto à faixa populacional dos municípios, prevalecem os municípios de pequeno porte (até 20 mil habitantes). Na Tabela 4 é demonstrada a distribuição dos municípios por faixa populacional:

Faixas de população e grandes regiões	Municípios (1)						
	Total	Ano de instalação					
		Anterior a 1940	De 1940 a 1963	De 1964 a 1988	De 1989 a 1992	De 1993 a 1996	De 1997 em diante
Até 5 000	1 407	41	511	140	109	281	325
De 5 001 a 10 000	1 320	156	639	179	80	120	146
De 10 001 a 15 000	860	218	386	115	64	41	36
De 15 001 a 20 000	532	223	209	51	21	14	14
De 20 001 a 50 000	908	586	206	73	24	12	7
De 50 001 a 100 000	279	204	46	19	4	2	4
De 100 001 a 200 000	106	81	18	5	1	1	-
De 200 001 a 500 000	68	54	11	2	-	1	-
De 500 001 a 1 000 000	15	12	3	-	-	-	-
Mais de 1 000 000	11	11	-	-	-	-	-
Total	5 506	1 586	2 029	584	303	472	532

Fonte: Adaptado de IBGE, Diretoria de Pesquisas, Departamento de População e Indicadores Sociais, Pesquisa de Informações Básicas Municipais 1999.

Notas: O Distrito Federal não foi incluído nos resultados. (1) Inclusive os ignorados e os sem declaração de existência.

Tabela 4 - Municípios, por ano de instalação, segundo faixas de população e Grandes Regiões

Segundo o IBGE (2002, p.1), a “primeira Pesquisa de Informações Básicas Municipais revela um país com maioria absoluta (73%) de municípios pequenos, de até 20 mil habitantes”. Tal pesquisa foi produzida a partir de questionários respondidos pelas 5.507 prefeituras do país em 1999.

Na Tabela 5 estão demonstrados os cinquenta municípios brasileiros mais populosos no ano de 2000.

	Município	População total		Município	População total
1	São Paulo (SP)	10.434.252	26	João Pessoa (PB)	597.934
2	Rio de Janeiro (RJ)	5.857.904	27	Jaboatão dos Guararapes (PE)	581.556
3	Salvador (BA)	2.443.107	28	São José dos Campos (SP)	539.313
4	Belo Horizonte (MG)	2.238.526	29	Contagem (MG)	538.017
5	Fortaleza (CE)	2.141.402	30	Ribeirão Preto (SP)	504.923
6	Brasília (DF)	2.051.146	31	Uberlândia (MG)	501.214
7	Curitiba (PR)	1.587.315	32	Sorocaba (SP)	493.468
8	Recife (PE)	1.422.905	33	Cuiabá (MT)	483.346
9	Manaus (AM)	1.405.835	34	Feira de Santana (BA)	480.949
10	Porto Alegre (RS)	1.360.590	35	Aracaju (SE)	461.534
11	Belém (PA)	1.280.614	36	Niterói (RJ)	459.451
12	Goiânia (GO)	1.093.007	37	Juiz de Fora (MG)	456.796
13	Guarulhos (SP)	1.072.717	38	São João de Meriti (RJ)	449.476
14	Campinas (SP)	969.396	39	Londrina (PR)	447.065
15	Nova Iguaçu (RJ)	920.599	40	Belford Roxo (RJ)	434.474
16	São Gonçalo (RJ)	891.119	41	Joinville (SC)	429.604
17	São Luís (MA)	870.028	42	Santos (SP)	417.983
18	Maceió (AL)	797.759	43	Campos dos Goytacazes (RJ)	406.989
19	Duque de Caxias (RJ)	775.456	44	Ananindeua (PA)	393.569
20	Teresina (PI)	715.360	45	Olinda (PE)	367.902
21	Natal (RN)	712.317	46	Mauá (SP)	363.392
22	São Bernardo do Campo (SP)	703.177	47	Caxias do Sul (RS)	360.419
23	Campo Grande (MS)	663.621	48	São José do Rio Preto (SP)	358.523
24	Osasco (SP)	652.593	49	Diadema (SP)	357.064
25	Santo André (SP)	649.331	50	Campina Grande (PB)	355.331

Fonte: SEDU - Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano. **Sistema Nacional de Indicadores Urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

Tabela 5 – Cinquenta municípios mais populosos do Brasil no ano de 2000

c) Municípios Catarinenses

A seguir são apresentados dados estatísticos diversos sobre os municípios catarinenses. Não se pretende esgotar as possibilidades de dados disponíveis ou de análises estatísticas, mas apenas demonstrar a existência e acesso aos dados. Destaca-se a importância de tais dados numa etapa de contextualização na análise dos municípios que são estudados na seção de validação prática da proposta desta dissertação.

Segundo dados da SEDU (2002), o Estado de Santa Catarina teve a seguinte evolução no seu número de habitantes:

- Em 1970: 2.901.660.

- Em 1980: 3.627.933.
- Em 1991: 4.541.994.
- Em 2000: 5.356.360.

Tais dados demonstram um crescimento de 84,60% nas três décadas de contagem. De acordo com a mesma fonte, no período de 1970 a 1996, o PIB do Estado passou de US\$ 6,7 para US\$ 24,2 bilhões (dólares de 1998), representando um crescimento de 267,45%.

Segundo dados do IBGE (2002), o Estado de Santa Catarina possuía 293 municípios no ano de 2001, já tendo possuído 197 em 1980.

Na Tabela 6 estão demonstrados alguns dados sobre os municípios catarinenses mais populosos, com a finalidade de ilustrar outros dados disponibilizados pela SEDU.

Percebe-se que o município mais populoso do Estado é Joinville, com 429.604 habitantes, seguido pela capital, Florianópolis, com 342.315 habitantes.

Município	População total	Área do município (km ²)	Valor da receita orçamentária (Reais)	Valor da receita tributária (Reais)	Valor das despesas de pessoal (Reais)	IDH*
Joinville	429.604	1.081,7	300.901.992,32	52.888.658,65	104.295.417,11	0,808
Florianópolis	342.315	436,5	245.591.916,35	100.440.711,44	73.091.336,87	0,833
Blumenau	261.808	510,3	212.271.405,05	33.999.311,04	67.803.828,44	0,822
São José	173.559	114,9	76.868.332,54	14.088.734,56	25.530.979,29	0,819
Criciúma	170.420	210,0	86.648.788,71	13.099.486,57	23.382.485,37	0,79
Lages	157.682	2.651,4	66.978.596,31	7.633.176,04	26.237.065,47	0,743
Itajaí	147.494	303,6	90.333.961,00	15.462.760,00	31.057.467,00	0,792
Chapecó	146.967	625,4	77.147.530,00	14.292.374,00	30.400.303,00	0,774
Jaraguá do Sul	108.489	540,0	98.790.549,95	17.613.672,88	34.954.039,48	0,809
Palhoça	102.742	322,7	20.104.052,02	3.813.307,45	9.061.718,19	0,735
Tubarão	88.470	284,0	28.839.799,50	5.478.613,26	10.247.883,71	0,816
Brusque	76.058	280,6	38.062.465,36	5.621.996,96	12.092.605,84	0,796
Balneário Camboriú	73.455	46,4	53.550.659,81	20.433.142,15	20.667.250,77	0,81
São Bento do Sul	65.437	487,7	40.169.010,63	6.955.125,95	15.207.248,72	0,791
Caçador	63.322	1.000,4	25.556.328,54	2.671.317,14	11.502.802,85	0,72
Concórdia	63.058	807,7	36.307.480,00	3.810.617,00	13.836.559,00	0,799
Araranguá	54.706	298,4	18.316.764,30	2.165.540,59	8.547.439,99	0,714
Rio do Sul	51.650	261,2	29.536.179,08	5.349.741,95	8.493.159,98	0,786
Canoinhas	51.631	1.143,6	16.751.815,34	1.757.830,94	8.264.154,57	0,654
Mafra	49.940	1.788,1	14.647,00	1.906,00	7.050,00	0,711
Içara	48.634	315,6	16.733.927,00	1.831.758,83	6.164.411,59	0,684
Biguaçu	48.077	302,9	12.016.782,82	1.315.941,08	4.490.988,98	0,734
Laguna	47.568	445,2	14.289.085,37	2.637.836,37	4.539.730,86	0,671
Gaspar	46.414	369,8	25.593.271,06	2.028.612,79	9.140.811,01	0,825
Videira	41.589	378,4	23.767.829,00	2.119.935,00	11.237.393,00	0,824

Fonte: SEDU - Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano. **Sistema Nacional de Indicadores Urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

* IDH: Índice de Desenvolvimento Humano, do Programa das Nações Unidas.

Tabela 6 – Alguns dados estatísticos dos vinte a cinco municípios catarinenses mais populosos no ano de 2000

2.2.3 Valorização da esfera municipal

a) A tendência da municipalização

Segundo dados do IBGE (2002), no ano de 2001, o Brasil possui 5.561 municípios em seus 26 Estados. Atualmente, esse número chega a 5.658, como resultado das emancipações recentes. Na prática, pode-se dizer que as ações públicas e privadas, de qualquer das esferas, acontecem nos municípios.

Conforme Matias e Campello (2000, p.22), “por meio da evolução histórica percebe-se que os Municípios estão concentrando cada vez mais responsabilidade pela atuação governamental”.

Deste modo, os municípios vêm assumindo atividades antes de responsabilidade dos estados e da União, tais como nos regimes de gestão plena e semiplena da saúde e na municipalização da educação.

Por ser no nível municipal, também chamado de sub-nacional ou local, onde a população encontra-se mais próxima dos gestores públicos, costuma ser também onde ocorrem maiores cobranças populares. Segundo Pinho e Santana (1999, p.1), “a esfera municipal, principalmente, tem sido alvo de atenção pela responsabilidade, valorização e expectativa que lhe são atribuídas num forçado redesenho do Estado em resposta a uma situação de crise.”

Para Matias e Campello (2000, p.22), “essa tendência deve manter-se ou aumentar, devido à exaustão do modelo centralizado e da carência econômica das demais esferas governamentais”.

De acordo com Pinho e Santana (1999, p.1):

A trajetória dos governos municipais revela uma gama de soluções e alternativas inovadoras no desempenho do novo papel, que passam por políticas de descentralização, participação, saúde, educação, emprego e renda, democratização, desenvolvimento local, entre outros.

Segundo os mesmos autores (1999, p.1), a importância cada vez mais relevante dos governos municipais, no Brasil e em outros países, deve-se, entre outras razões, ao “esgotamento da capacidade de lidar com problemas complexos e extensos por parte dos governos centrais, o que leva a transferência desses para os níveis sub-nacionais”. Além disso, a proximidade maior entre o governo municipal e a sociedade pode facilitar a definição de soluções personalizadas, o acompanhamento, as interações e o controle.

Essa mudança na configuração estatal e governamental é explicada por Pinho e Santana (1999, p.1) da seguinte forma:

A tendência, já concretizada na prática, é de uma valorização dos níveis sub-nacionais de governo em detrimento de um governo central. As razões são múltiplas e conhecidas, mas valeria a pena ressaltar o esgotamento da capacidade de lidar com problemas complexos e extensos por parte dos governos centrais o que leva a transferência desses para os níveis sub-nacionais, principalmente o nível municipal.

O Municipalismo, como tema da Ciência Política, é conceituado por Diniz (1998, p.323) das seguintes maneiras:

1. Teoria que propugna a maior autonomia político-administrativa possível aos Municípios. 2. Sistema de Descentralização da Administração Pública que preserva e defende a autonomia jurídica do município, aprimorando sua administração e lutando pela obtenção de recursos financeiros, com os quais passa a executar seus serviços, realizar seus negócios e atender a seus interesses.

Deste modo, é condição para a descentralização administrativa a autonomia municipal. A este respeito, a Constituição da República de 1988 teve considerável efeito sobre a valorização da esfera municipal, conforme explicado por Matias e Campello (2000, p.21):

Com a promulgação da Constituição de 1988, o Município e suas relações alcançaram um novo patamar de autonomia e responsabilidade, mais condizente com as necessidades atuais de seus cidadãos e com efeitos que se estendem para além de suas fronteiras.

Os mesmo autores (2000, p.21) ressaltam que “o Poder Municipal perdeu sua característica de unidade administrativa, para ganhar a de unidade gestora e co-responsável pelo reflexo de suas estruturas sociais da nação”.

Segundo Garson e Araujo (2001, p.1), a presença dos governos locais nas ações sociais básicas é cada vez mais significativa, devido principalmente à formulação e implementação de políticas deliberadas pelo Governo Federal de “indução da assunção de encargos pelas prefeituras”.

A seguir são abordadas algumas experiências de descentralização ou municipalização, procurando destacar aspectos favoráveis e desfavoráveis, provenientes de diversas opiniões.

b) Experiências de municipalização

Segundo Barbosa (2002, p.176), “a descentralização implica a transferência efetiva do poder decisório para os agentes locais da administração municipal”. Deste

modo, o autor destaca que “a implantação de núcleos regionais responsáveis pela formulação de projetos locais e pelo contato direto com as demandas populares favorece um relacionamento direto com os cidadãos e valoriza a organização comunitária”.

De acordo com Garson e Araujo (2001), o processo de participação dos municípios nas ações sociais ganhou maior impulso, a partir dos anos 90, nas áreas de ensino fundamental e nas ações do Sistema Único de Saúde (SUS). No entanto, existem também experiências nas áreas de segurança pública, turismo e trânsito, entre outras.

Um estudo do BNDES levou a constatação que os resultados da municipalização da educação fundamental estão sendo positivos. Conforme Garson e Araújo (2001, p.1):

Contrastados indicadores físicos e financeiros da rede municipal, verifica-se que a taxa de expansão dos serviços prestados supera a do gasto estimado, o que, salvo distorções estatísticas, sugere que a municipalização do ensino e da saúde provocam melhoria da racionalização e eficiência do gasto público.

Os autores apresentam, na Tabela 7, um resumo da distribuição das despesas com as funções de governo educação e cultura entre as esferas de governo.

Constata-se, por outro lado, que houve uma redução de 5,5% para 5,1% dessas despesas em relação ao PIB no período de 1995 a 1997, embora os valores absolutos deflacionados tenham aumentado 1,5%.

Garson e Araújo (2001, p.2) destacam ainda que, em 1999, os governos sub-nacionais, representados por estados e municípios, “responderam por quase todas as matrículas na rede pública” nas modalidades de ensino pré-escolar, fundamental e médio.

Na saúde, a instituição do sistema único nacional de saúde, o SUS, foi consolidado pela Constituição de 1988. Este tem como princípios básicos a universalização do acesso à saúde e a descentralização na sua execução. No entanto, Garson e Araujo (2001, p.3) destacam que, “historicamente, o governo federal sempre teve nesta área uma atuação mais marcante, tanto no financiamento, quanto na efetiva execução do gasto”. Segundo Garson e Araujo (2001, p.3):

Entre 1995 e 1999, os gastos nacionais com saúde totalizaram em média 3,6% do PIB. Mais de 1/3 dos mesmos foram financiados por transferências provenientes da União. Os repasses do SUS foram preponderantemente efetuados em benefício dos municípios, que receberam mais de 70% do total transferido, anualmente.

	União 1/	Estados	Municípios	Total
(% do PIB)				
1995	1,8	2,3	1,4	5,5
1996	1,6	2,2	1,4	5,2
1997	1,4	2,3	1,4	5,1
(% do Total)				
1995	32,0	42,2	25,8	100,0
1996	30,2	43,5	26,2	100,0
1997	28,0	44,8	27,1	100,0
(R\$ Milhões Constantes) 2/				
1995	16.229	21.392	13.091	50.712
1996	15.040	21.644	13.057	49.741
1997	14.427	23.082	13.971	51.479
Variação (%) 3/	-5,7	3,9	3,3	0,8

Fonte: GARSON, Sol; ARAÚJO, Erica A. **Ações sociais básicas: descentralização ou municipalização?** Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 23, de janeiro de 2001. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 31 janeiro 2002. 8p.

Estimativa realizada pelo Ministério da Saúde (MS/SGIS/DPI/SIOPS) a partir de: BGU, SIAF, SIAFEM e Balanços dos Estados e Municípios.

1/ MEC e demais Ministérios e Secretarias que realizaram diretamente despesas com educação.

2/ Valores deflacionados pelo IPCA médio de 2000.

3/ Taxa média de crescimento anual.

Tabela 7 – Despesas com educação e cultura por esfera de governo

No entanto, nem todos os autores são favoráveis completamente à municipalização. Como exemplo, tem-se um estudo realizado pela Universidade de Viçosa, Minas Gerais, no Município de Mariana. Segundo Moreira (2002, p.1) a experiência de Mariana levou a seguinte conclusão:

A municipalização do ensino público brasileiro não produziu avanços significativos na educação. Pelo contrário, acarretou efeitos negativos, como a desmotivação da classe docente e o crescimento do "clientelismo". Mesmo assim, tudo aponta para que este modelo, introduzido na década de 90 ao nível do ensino básico, alastre para outros graus, concretizando um só objetivo de fundo: o descomprometimento do Estado em termos de financiamentos e responsabilidades sociais.

Callegari (2002), sociólogo, deputado e autor do livro "Ensino Fundamental: municipalização induzida", destaca que a maneira como se procede a municipalização do ensino de 1ª a 4ª séries (fundamental) no Brasil não fornece recursos suficientes às prefeituras, tendendo a prejudicar a qualidade e ameaçar o emprego dos professores das redes estaduais, que não seriam absorvidos pelos municípios.

No que tange à saúde, uma das críticas à municipalização é feita por Monteiro (2002, p.1), promotor de justiça do Ministério Público do Estado do Pará, considerando que:

Embora a intenção seja boa por parte do Governo Federal, na institucionalização da municipalização da saúde em nosso país, porque descentralizar é fundamental para melhorar os serviços de saúde oferecidos à população, seja porque num país tão grande como nosso, é impossível o Governo Federal ficar responsável pelos serviços de saúde em cada cidade brasileira, pois são tantas as diferenças e peculiaridades regionais, que só o próprio município pode e deve decidir a sua política de saúde, seja porque, com a municipalização, aumentam os recursos financeiros que o município passa a dirigir, uma vez que ele passa a gerir os recursos depositados pela União e pelos Estados diretamente nas contas municipais, além dos recursos do seu próprio orçamento, e até porque a população teria melhor acesso a saúde pública, já que com a municipalização ocorre a transferência para os municípios do direito e responsabilidade de controlar os recursos financeiros, as ações de saúde e a prestação dos serviços de saúde em seu território. Mas, em certos casos, para não dizer "em muitos casos", na prática tal não ocorre, e essa municipalização tem causado um verdadeiro "caos" na saúde pública municipal. Existem municípios em nosso Estado, nos quais saúde pública encontra-se em estado falimentar, seja por incompetência dos gestores municipais, seja por improbidade desses gestores, que, apostando na certeza da impunidade, não possuem nenhum respeito com o trato do dinheiro público, desviando a verba da saúde em prejuízo da coletividade.

Outra possibilidade existente no Brasil é a municipalização do trânsito, incentivada pelo novo Código de Trânsito. A este respeito, o Departamento Nacional de Trânsito (DENATRAN) elaborou o "Roteiro para implantação da Municipalização do Trânsito", e a Associação Brasileira dos DETRANs (ABDETRAN) elaborou o "Manual de Municipalização do Trânsito". Sobre este assunto, o DETRAN/PR (2002, p.1), explica que:

O novo Código de Trânsito Brasileiro, no melhor e mais equilibrado espírito federativo, prevê uma clara divisão de responsabilidades e uma sólida parceria entre órgãos federais, estaduais e municipais. Os municípios, em particular, tiveram sua esfera de competência substancialmente ampliada no tratamento das questões de trânsito. Aliás, nada mais justo se considerarmos que é nele que o cidadão efetivamente mora, trabalha e se movimenta, ali encontrando sua circunstância concreta e imediata de vida comunitária e expressão política.

No entanto, o Diretor do Departamento Nacional de Trânsito, Jorge Guilherme Francisconi considera, segundo MPE/SC (2002), que está sendo criada uma "mitologia" em torno da municipalização, lembrando que "40% da população brasileira está concentrada em só 15 cidades", sendo que muitos municípios não têm receitas próprias suficientes nem para cobrir as próprias despesas, estando dependentes de repasses da União e dos Estados.

c) Aspectos tributários relacionados

No que tange aos recursos associados à municipalização dos serviços públicos, destaca-se a reduzida participação dos municípios na receita tributária global brasileira. No ano de 2001, segundo dados da STN, os municípios participaram, em arrecadação direta, com 4,8% da carga tributária brasileira (de 34,1% do PIB). Após as transferências da União e dos estados, a fatia dos municípios resultou em uma receita disponível de 16,9% da arrecadação tributária global.

Percebe-se, deste modo, concentração de receitas na União, que arrecada 67,3% da carga tributária e, após as transferências, fica com 57,8%. No entanto, a repartição das receitas estatais entre as esferas de governo é essencial para financiar os gastos dos municípios com os serviços públicos antes realizados pelas esferas estadual e federal.

Uma observação da composição das receitas dos municípios brasileiros, apresentada no item 2.3.2, mostra que aproximadamente 70% da receita dos municípios é oriunda de transferências da União e dos estados. Tal situação evidencia uma reduzida autonomia financeira dos municípios e sua dependência das outras esferas.

Com base neste quadro, estão desenvolvendo-se meios para o aprimoramento da receita própria municipal. Destaca-se o trabalho realizado pela EAESP / FGV, com o apoio do BNDES, na elaboração do “Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal”, editado no ano de 2001. Tal manual apresenta uma série de meios para o desenvolvimento da receita própria tributária e não tributária, além do aumento da eficiência da arrecadação e da cobrança.

Segundo Barbosa (2002, p.180), “alguns governos municipais vem tentando incrementar sua receita própria através de uma revisão na sua legislação tributária e aproveitando para fazer disso um processo democrático e participativo”. O autor menciona o exemplo da Prefeitura de Ribeirão Pires, em São Paulo, em que a melhora da arrecadação, associada à participação, gerou melhora dos serviços de saúde e educação municipais.

Sob o aspecto constitucional, segundo Garson e Araújo (2001, p.1), “a descentralização administrativa promovida pela reforma tributária de 1988 beneficiou basicamente os municípios”. Deste modo, para os autores “a descentralização fiscal no Brasil é uma realidade e encontra-se em estágio avançado. O processo não

permite mais questionamentos acerca de sua viabilidade: é longo e com estreita relação com a nossa história política recente”. Os autores consideram de fundamental importância as diversas modalidades de transferências e vinculações constitucionais de recursos no processo de municipalização.

Por fim, destaca-se que este se trata de tema polêmico, tendo em vista as pressões dos prefeitos no sentido da reforma tributária, intimamente relacionada à geração de uma maior autonomia da esfera municipal.

2.3 Gestão financeira e fiscal de municípios

2.3.1 Gestão financeira municipal

a) Objetivos da administração financeira privada

Segundo Ross *et al* (1998, p.29), o administrador financeiro deve preocupar-se com três tipos básicos de questões:

1. Orçamento de Capital, expresso pela pergunta “que tipos de investimentos de longo prazo deveriam ser feitos?”. Nessa função, o administrador financeiro busca oportunidade de investimentos que criem valor para a empresa, sob a ótica do fluxo de caixa, considerando os riscos existentes.

2. Estrutura de Capital, expresso pela pergunta “onde pode ser obtido o financiamento de longo prazo para custear tais investimentos?”. Esta função objetiva decidir a estrutura de capital da empresa, ou seja, a relação entre o capital de terceiros e o capital próprio. Além de decidir sobre quanto tomar emprestado, é necessário saber onde o custo é menor.

3. Capital de Giro, expresso pela pergunta “como gerir as atividades do dia-a-dia da administração financeira?”. Esta função envolve os recebimentos e desembolsos da empresa, estando relacionada ao seu ativo e passivo circulantes.

Gitman (1997) identifica as seguintes atividades-chaves do administrador financeiro:

1. Análise e Planejamento Financeiro: segundo Gitman (1997, p.14), esta atividade diz respeito à:

(1) transformação dos dados financeiros, de forma que possam ser utilizados para monitorar a situação financeira da empresa, (2) avaliação da necessidade de se aumentar (ou reduzir) a capacidade produtiva e (3) determinação de aumentos (ou reduções) dos financiamentos requeridos.

2. Decisões de Investimento: busca da combinação ideal dos tipos de ativos constantes do patrimônio da empresa, sejam eles circulantes ou permanentes.

3. Decisões de Financiamento: busca da combinação apropriada entre recursos de curto e de longo prazo.

Para Ross *et al* (1998, p.33), “o objetivo da administração financeira numa sociedade por ações é maximizar o valor corrente de cada ação existente”. Segundo o mesmo autor, outros preferem considerar como objetivo a maximização do lucro, o que gera dilemas sobre resultados de curto e de longo prazo. Tendo em vista que nem todas as empresas são sociedades por ações. Ross *et al* (1998, p. 33) propõe um objetivo mais geral para a administração financeira como sendo “maximizar o valor de mercado do capital dos proprietários existentes”.

Gitman (1997, p.18) ressalta que “o objetivo da empresa, e por conseguinte de todos os administradores e empregados, é maximizar a riqueza dos proprietários”. Deste modo, o que importa em última análise para o gestor financeiro é o valor de mercado, ou seja, o quanto alguém está disposto a pagar pelos ativos dos proprietários da empresa.

b) Gestão financeira estatal

As características diferenciais do Estado em relação às empresas privadas trazem relevantes impactos na sua gestão financeira, quando se observam os objetivos da administração financeira que acabaram de ser apresentados. As características diferenciais mencionadas foram apresentadas na seção 2.1.3.

Inicialmente, constata-se a não aplicação do princípio da exclusão nos serviços públicos, de modo que nem sempre há uma vinculação direta entre o que é cobrado e o que é oferecido pelo setor estatal. Esta característica associa-se com a de não visar lucro no atendimento das necessidades sociais. Adicionalmente, a maior parte da receita pública tem caráter coercitivo, ou seja, não há contraprestação direta em bens e serviços públicos pelo que é recolhido em impostos, por exemplo.

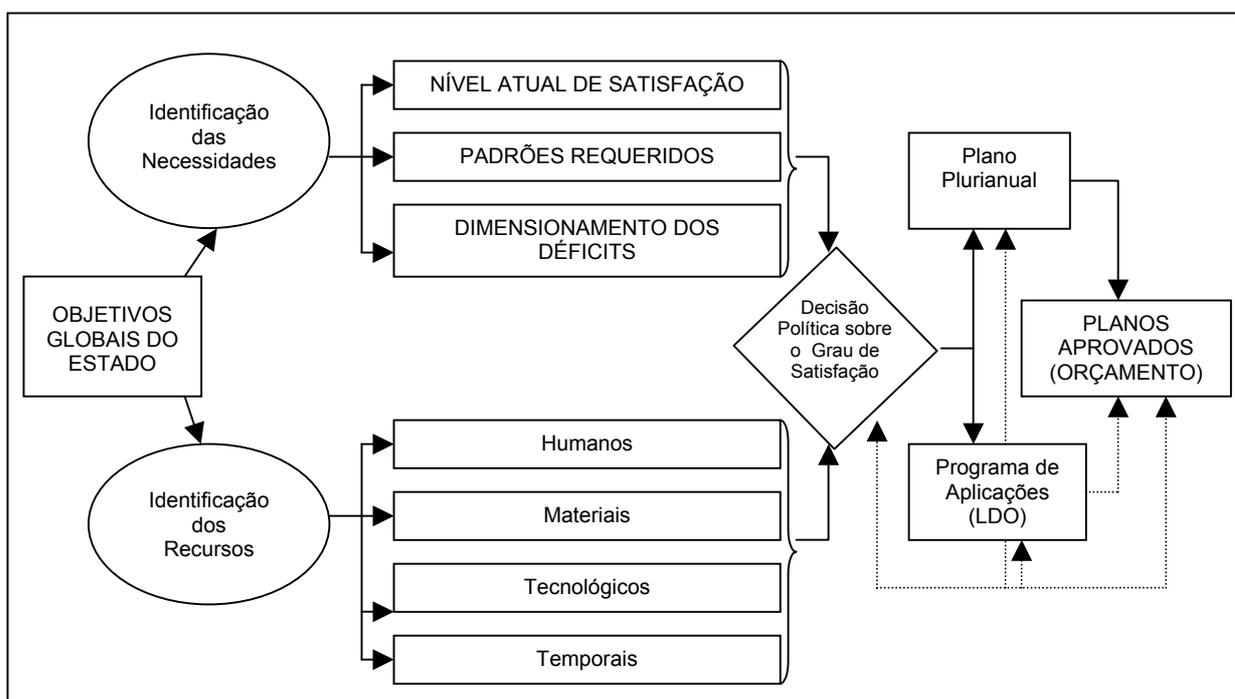
Estes aspectos interferem na gestão pública porque, segundo Graham e Hays (1994), a falta de um determinante econômico reflete-se em metas menos

específicas do que o lucro. A forma de obtenção de receitas pode, segundo os autores, desestimular o ímpeto administrativo de prestar bons serviços. Assim sendo, não se pode entender o objetivo da gestão financeira como sendo a obtenção de lucro ou maximização do valor da entidade.

Sob a ótica da despesa pública, observou-se a força da lei sobre os atos do gestor público, de modo que só é permitido fazer e gastar o que a lei autoriza. Necessita-se, deste modo, de autorização legislativa para realizar despesas.

Outra característica observada, principalmente no que se refere a municípios, é a heterogeneidade e complexidade da estrutura administrativa pública, que envolve muitas funções e serviços, como educação, saúde, transporte e habitação. Tal fato gera uma estrutura complexa em que diversas secretarias municipais e outros órgãos da administração direta e indireta são encarregados pelas despesas do município. Por outro lado, a receita geralmente fica centralizada na secretaria de finanças ou da fazenda.

Como preocupações básicas do gestor público, pode-se citar: cumprimento da lei, atendimento das necessidades sociais e compatibilização de receitas e despesas. Tais preocupações são refletidas no processo global de planificação estatal, conforme demonstrado na Ilustração 7.



Fonte: SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.30.

Ilustração 7 – Processo global de planificação estatal

Deste modo, o Estado dispõe de recursos limitados para atendimento das necessidades sociais, que representam sua razão de ser. Seu planejamento se dá, por um lado, identificando tais necessidades e, por outro, identificando os recursos disponíveis, que são, segundo Silva (1996): humanos, materiais, tecnológicos e temporais. Cabe a decisão política estabelecer as despesas que serão priorizadas no orçamento público, compatibilizadas com as receitas públicas.

Segundo Deodato (1977, p.6), a atividade financeira do Estado “é a procura de meios para satisfazer as necessidades públicas. Essas necessidades são infinitas”. Segundo o mesmo autor (1977, p.11), a ciência das finanças é “a ciência que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público”. Deste modo, a ciência das finanças pode ser dividida em quatro ramos de estudo, conforme a Ilustração 8.

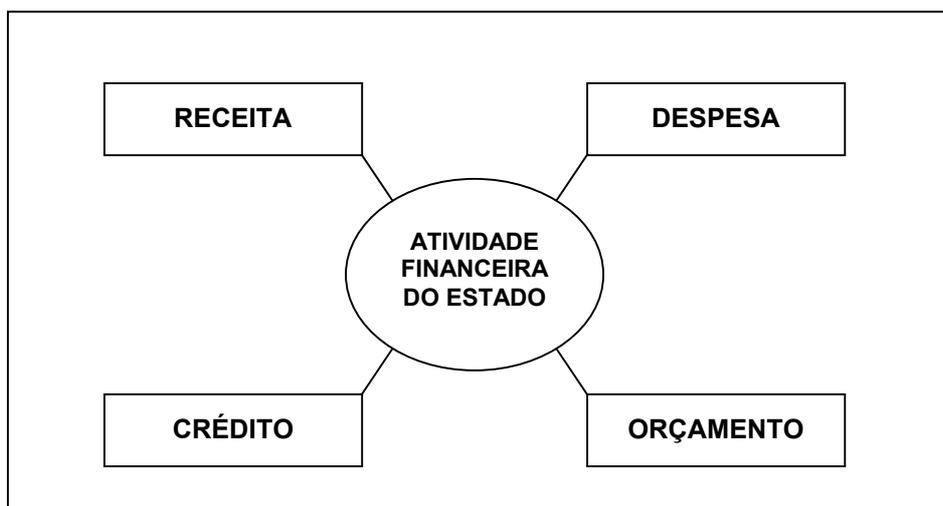


Ilustração 8 – Ramos da ciência das finanças

Seguem alguns conceitos simples para cada um destes ramos ou campos da atividade financeira do Estado. Todos eles são abordados com maior profundidade no capítulo seguinte.

- **Orçamento público:** segundo Silva (1996, p.154) é:

o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza aos Poderes Executivo, Judiciário e ao próprio Legislativo, por certo período, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins indicados pela política econômica do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

- **Receita pública:** segundo Silva (1996, p.154) “é o conjunto de recursos que o Estado auferir de todas as suas fontes, sejam patrimoniais, industriais ou tributárias, para com elas fazer face às despesas públicas”.
- **Despesa pública:** constituem, segundo Kohama (1989, p.98),
os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados a execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.
- **Crédito público:** de acordo com Silva (1996, p.154), “é uma das formas que o Estado tem para tomar dinheiro por empréstimo, objetivando dar cobertura ao déficit público. São simples entradas de caixa, pois não criam novos valores positivos para o patrimônio público (...)”.

Observa-se, portanto, que os componentes da atividade financeira do Estado, conforme aceito pelos autores mencionados, podem servir de base para a presente abordagem da gestão financeira pública, que vai além do financeiro, abrangendo também a gestão orçamentária e a patrimonial.

d) Gestão financeira municipal

Os estudos sobre administração financeira municipal ainda estão incipientes. Sobre a escassez de livros no campo da administração financeira aplicada a municípios, Matias e Campello (2000) destacam que o material bibliográfico referente à administração financeira municipal (e administração municipal de modo geral), está disperso em artigos técnicos e científicos, jornais, revistas e apostilas, não permitindo uma abordagem simples e direta.

Deste modo, a principal referência que se conta especificamente sobre gestão financeira municipal é o livro “Administração Financeira Municipal”, dos autores referidos. Tal carência de material também revela a necessidade de informações para tomada de decisão. Segundo Matias e Campello (2000, p.15):

O administrador financeiro municipal enfrenta diversas situações sobre pressão política, dispondo de informações incompletas e não confiáveis, as quais são apresentadas em formatos contábeis e não gerenciais e, ainda, apresentam-se sujeitas às incertezas que a economia e seus reflexos possuem.

Deste modo, o administrador financeiro municipal, representado pelo próprio prefeito e/ou secretário de finanças ou fazenda, carece de informações seguras, confiáveis, tempestivas e em formato adequado a sua compreensão.

Tomando como base os municípios, pode-se citar os seguintes usuários internos das informações financeiras: o prefeito, secretários municipais e outros funcionários ligados às atividades municipais rotineiras, tanto da administração direta quanto da administração indireta.

Como usuários externos das informações produzidas, destacam-se os seguintes:

- Cidadãos/contribuintes.
- Fornecedores/credores.
- Governos e órgãos fiscalizadores de outras esferas.
- Pesquisadores e analistas diversos.
- Instituições financeiras.

Tais usuários necessitam de informações para auxílio nas suas decisões. Uma das principais informações disponíveis para tais usuários são os relatórios contábeis produzidos e publicados, que fornecem registros das situações ocorridas no exercício financeiro. A respeito dos relatórios contábeis, Matias e Campello (2000, p.98) destacam que:

O fato de não apresentarem as informações em um formato adequado às decisões gerenciais não significa que tais informações não sejam necessárias. Pelo contrário, os balanços e relatórios devem ser utilizados como fonte de informações para o desenvolvimento de instrumentos adequados.

No sentido de suprir esta deficiência da informação contábil produzida em atendimento apenas à legislação, Cruz *et al* (2001) propõem um conjunto de tabelas para a gestão financeira municipal. Segundo Cruz *et al* (2001, p.175), “as tabelas apresentadas representam sugestões que os autores entendem como válidas para a melhoria do gerenciamento contábil-financeiro diante do desafio imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal”.

No entanto, os autores destacam que tal proposta estará sempre condicionada aos ditames legais no que tange ao gerenciamento dos recursos. As tabelas propostas abrangem os seguintes tópicos:

- Controle sobre as despesas com pessoal.
- Controle do cronograma de desembolsos.

- Demonstrativo mensal da execução orçamentária.
- Controle e contenção de empenhos, a partir do Termômetro de Cruz.
- Demonstração do fluxo de caixa.

Tais tabelas apresentam relevância direcionada à gestão orçamentária e financeira de municípios. Destaca-se que a proposta desta dissertação é complementar a estas tabelas, que apresentam maior detalhamento de dados, que não estão acessíveis a usuários externos dos municípios.

Deste modo, os usuários internos têm acesso a dados adicionais, que podem ser moldadas à suas necessidades de tomada de decisão, podendo-se valer dos modelos de tabelas propostos por Cruz *et al* (2001). O usuário externo é mais dependente dos dados publicados em atendimento à legislação, o que limita sua base de geração de relatórios.

e) Aspectos relevantes do diagnóstico financeiro municipal

A seguir, são apresentados os aspectos considerados relevantes para o diagnóstico pretendido da situação financeira dos municípios brasileiros. Mais precisamente, buscam-se aspectos relativos às dimensões orçamentária, financeira e patrimonial do ente público submetido às normas da Contabilidade Pública em vigor. Associadas a estas, estão as demandas específicas da legislação fiscal, com cobranças de caráter contábil, entre outras, que são abordados no item sobre gestão fiscal deste relatório.

Destaca-se, novamente, que os aspectos considerados relevantes para esta pesquisa são os passíveis de uma mensuração contábil. Deste modo, aspectos como qualidade dos serviços públicos, grau de satisfação do cidadão e eficiência dos processos não são abordados. Porém, os resultados do diagnóstico de aspectos financeiros, com base em dados contábeis, podem ser relacionados a outros aspectos como relações de custo/benefício e de economicidade.

Por diagnóstico, entende-se o discernimento sobre os diversos aspectos propostos, que permita caracterizar e problematizar a situação existente. O diagnóstico sustenta uma conclusão.

Consideram-se, para fins desta pesquisa, aspectos financeiros como os relacionados ao equilíbrio entre as receitas e despesas, a relação entre disponibilidades, exigibilidades e endividamento, entre outros. Tais aspectos

identificados visam propiciar informações que permitam uma melhor gestão financeira do município.

1 – Fontes de recursos: conhecer as diversas receitas do município, identificando os montantes, comportamentos e origens. Um adequado conhecimento do perfil das receitas municipais permite um melhor planejamento, controle e iniciativas no sentido do aprimoramento da arrecadação.

2 – Dependência de recursos: todos os municípios têm algum grau de dependência em relação às transferências intergovernamentais. As transferências são recursos controlados por outros entes, embora alguns tenham caráter obrigatório (constitucional ou legal). Deste modo, podem comprometer a atuação do município caso sejam reduzidos do orçamento.

3 – Liquidez: conhecer a relação entre as disponibilidades e exigibilidades de curto prazo que afetam a liquidez do município, ou seja, sua capacidade de honrar seus compromissos.

4 – Dívida ativa: conhecer os créditos da dívida ativa que o município inscreve e têm a receber. Tais créditos, que representam direitos líquidos e certos, são na maioria relacionados a tributos que não foram arrecadados. Conhecendo-se seu montante e comportamento, pode-se buscar providências para tornar mais eficaz o sistema de cobrança.

5 – Endividamento e estrutura de capital: identificar a estrutura de capital do município, conhecendo a relação entre os recursos próprios e os recursos de terceiros, que geram o endividamento. Pode-se, com isso, identificar o montante da dívida pública de curto e de longo prazo, seu comportamento e relevância frente ao patrimônio e à receita, estando relacionados ao risco financeiro.

6 – Imobilização: conhecer o quanto do ativo está comprometido com bens móveis ou imóveis, utilizados ou não para as atividades do município. Um fator limitador para a análise deste aspecto é a não obrigatoriedade da correção monetária e da depreciação para bens do ativo dos entes públicos. Tal fato gera distorções dos valores e de sua representatividade frente ao restante do patrimônio.

7 – Comprometimento da receita: busca-se conhecer como algumas despesas em particular comprometem o volume das receitas municipais. São despesas, de certo modo, controversas no entendimento público e legal, como as despesas com pessoal, amortização e juros da dívida, valores estes que podem limitar a disponibilidade de recursos para despesas sociais diversas.

8 – Funções de governo: busca-se conhecer as despesas públicas aplicadas nas diversas funções de governo. Pode-se, deste modo, conhecer a quanto é aplicada nas atividades fins, tais como de educação, saúde, saneamento, habitação e transporte, e em atividades meio, como legislativo, administração e planejamento. No entanto, a classificação funcional da despesa permite atipicidades, que fazem funções como saúde incluir atividades meio como administração, por exemplo. Deste modo, o diagnóstico ficará mais acurado se houver a distinção entre atividades fim e atividades meio.

9 – Elementos de despesa: conhecer as principais aplicações das despesas orçamentárias pela classificação econômica, seus montantes, proporções e comportamento. Deste modo, pode-se identificar possíveis excessos de certas despesas, que possam comprometer a capacidade de investimentos do município.

10 – Previsões de Receitas e Despesas: identificar o grau de acerto ou erro das previsões de receitas e de despesas do município, fazendo a município gastar mais ou menos do que arrecada, o que se relaciona ao resultado orçamentário, podendo levar ao endividamento.

2.3.2 Perfil da receita e da despesa dos municípios

a) Perfil da receita dos municípios

No Brasil predominam municípios de pequeno porte, conforme abordado anteriormente. Grande parte deles apresenta forte dependência de recursos repassados pela União e estados para realizar a maior parte de suas despesas. Isto porque a maior parte das receitas tributárias está sob controle da União e dos estados, como visto a seguir.

O adequado conhecimento do perfil da receita dos municípios do país, de uma região e de um município em particular, permite uma avaliação de sua capacidade de honrar compromissos e manter o equilíbrio de suas contas, quando observado junto às despesas.

Estudo do BNDES (Araujo e Oliveira, 2000, p.2) feito com 4.662 municípios em 1996, indica que 99% dos municípios cobraram algum ou todos os tributos de sua competência. Os resultados apontaram que a carga tributária global dos municípios

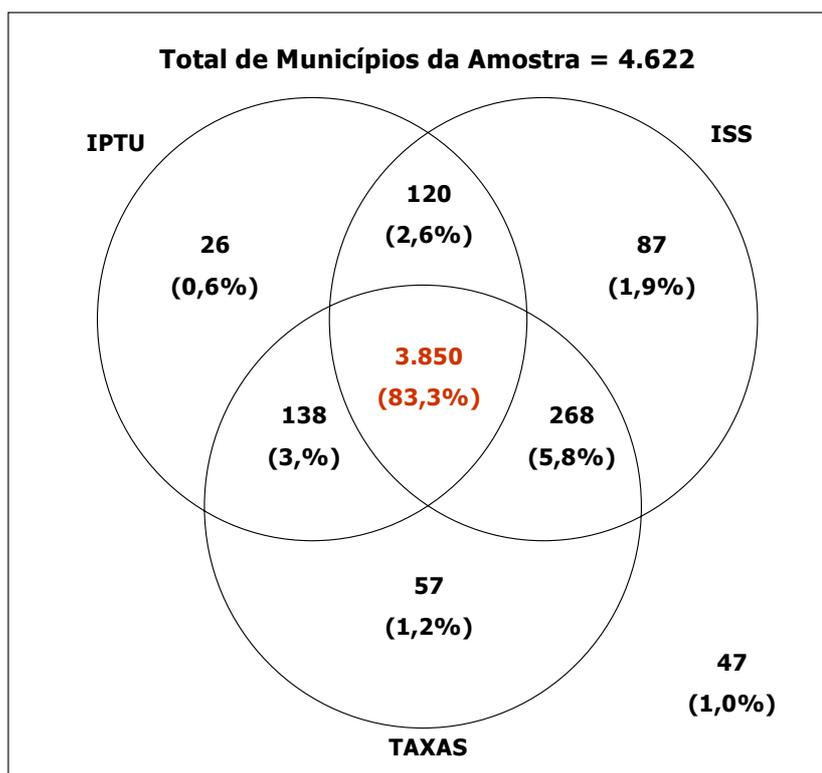
“foi cerca de 1,6% do PIB local, tendo como fonte, sobretudo, o ISS (0,63% do PIB), o IPTU (0,5% do PIB) e as Taxas (0,3% do PIB), que representaram: 40%; 32% e 19% da arrecadação, respectivamente”.

O mesmo estudo (Araujo e Oliveira, 2000, p.2) aponta que:

no conjunto das 4.622 prefeituras analisadas, apenas 47 não arrecadaram nenhuma receita tributária. Dentre as mesmas, em mais da metade o PIB não chegava a R\$ 5 milhões – ou seja, cidades de pequeno porte. É reduzido o número de prefeituras que cobraram somente um ou dois dos principais tributos municipais.

Tais dados apontam que apenas 17% dos 4.622 municípios descumpririam a Lei de Responsabilidade Fiscal, estando proibidos de captar recursos de terceiros, por não explorarem plenamente sua base tributária (impostos, taxas e contribuições).

A Ilustração 9 apresenta os conjuntos dos municípios em relação à arrecadação tributária própria de IPTU, ISS e taxas.



Fonte: ARAUJO, Erika A.; OLIVEIRA, Paulo A. S. **Desigualdades na carga tributária local (1996)**. Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 15, de julho de 2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 31 janeiro 2002. p.2.

Ilustração 9 - Distribuição do número de municípios segundo a arrecadação dos principais tributos locais no ano de 1996

Segundo Khair e Vignoli (2002, p.22), da Fundação Getúlio Vargas, em trabalho intitulado “Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria”, o IPTU

(Imposto Predial e Territorial Urbano) “é o segundo tributo em importância na receita tributária municipal representando 32% dessa receita no país. Em 1993 representava apenas 19% evidenciando-se assim a importância crescente desse imposto para a receita própria municipal”.

O ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), segundo Khair e Vignoli (2002, p.27), é considerado o mais importante componente da receita tributária, tendo em vista que:

Representa 40% dessa receita. Ocorre que é mais cobrado nos municípios médios e grandes e apenas 6,4% dos municípios não o cobram. Não é um imposto fácil de ser cobrado, tem uma legislação que envolve alíquotas diferentes para cada tipo de serviço e, às vezes, isso traz dificuldades na prática. Mas não é porque é difícil que não vai se cobrar o ISS.

Sobre as taxas, Khair e Vignoli (2002, p.31) destacam que:

Em geral, as taxas são em número muito grande. Há taxa para tudo. Isso ocorre porque, em grande parte dos municípios, certos serviços prestados pela Prefeitura são cobrados como Taxas quando na verdade deveriam ser cobrados como preços públicos. Por exemplo, as cópias de documentos, a expedição de alvarás e laudos técnicos, em geral, são cobrados como **Taxa de Expediente**. Todavia, bastaria cobrar um preço pela prestação desses serviços. O mesmo acontece com a ocupação do solo pelas bancas de feirantes, pontos de veículos de aluguel e táxi e com a apreensão e estada de animais e veículos que devem ser remunerados por meio de preços públicos e não como Taxas.

A Tabela 8 apresenta um perfil das receitas tributárias dos municípios brasileiros no ano de 2000. São demonstradas as proporções das receitas próprias e das receitas de transferências no total da receita tributária disponível. Tais dados revelam que as transferências representam 69,5% da receita tributária disponível aos municípios. A mais significativa destas é a transferência do ICMS (cota-parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, com 28,8% do total), seguido da transferência do FPM (cota-parte do Fundo de Participação dos Municípios, com 21,2% do total). Das receitas tributárias próprias, o IPTU e o ISS foram os mais representativos, sendo cada um responsável por cerca de 11% da receita tributária disponível, o que abrange 73% da receita própria dos municípios em estudo.

Receita tributária municipal	R\$ Milhões	% do Total
PRÓPRIA	18.437	30,5%
ISS	6.638	11,0%
IPTU	6.854	11,3%
Taxas	2.201	3,6%
ITBI	1.089	1,8%
Outros Tributos	1.655	2,7%
TRANSFERÊNCIAS	42.083	69,5%
FPM	12.816	21,2%
ICMS	17.431	28,8%
FUNDEF	7.890	13,0%
Outras Federais	923	1,5%
Outras Estaduais	3.023	5,0%
Total disponível	60.520	100,0%

Fonte: Adaptado de ARAÚJO, E.; OLIVEIRA, P.A. **Receita municipal:** a importância das transferências do FPM e do SUS. Boletim Informe-SF do BNDES – Banco Federativo, n.º 28, de julho de 2001. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br>. Acesso em: 31 janeiro 2002. 8p.

Tabela 8 – Receitas tributárias municipais no ano de 2000

Segundo estudo do BNDES (ARAÚJO e OLIVEIRA, 2002, p.2), dados da Secretaria do Tesouro Nacional referentes ao exercício de 1997, cobrindo 5.046 municípios, revelam que:

as transferências de impostos federais e estaduais representaram mais de 50% da receita corrente em 4.876 Prefeituras (cerca de 97% das cidades consideradas). Apenas os repasses do FPM responderam por mais de 50% da receita corrente em 2.877 Prefeituras (cerca 57% do total de Municípios).

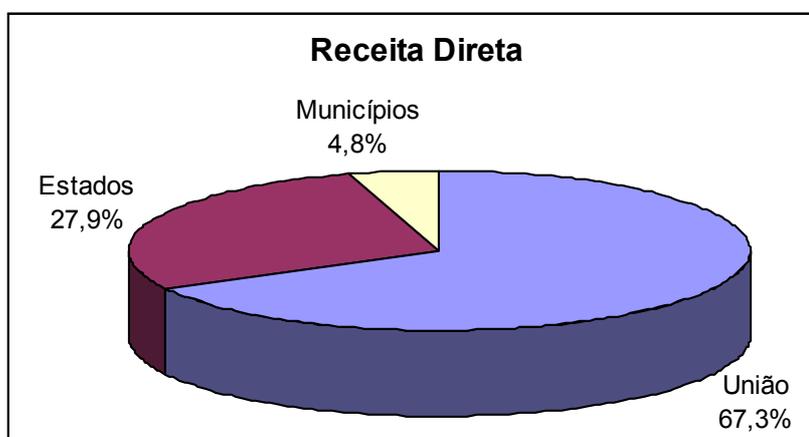
O mesmo estudo ainda aponta que “em 2000, a receita própria municipal atingiu um dos maiores níveis históricos: cerca de 1,7% do PIB, mais de R\$ 18 bilhões anuais, montante que supera a principal transferência federal, o FPM da ordem de R\$ 13 bilhões”. A receita disponível municipal (arrecadação tributária direta somada às transferências constitucionais de impostos recebidas da União e dos estados), atingiu cerca de 5,6% do PIB.

A Tabela 9, acompanhada dos gráficos das Ilustrações 10 e 11, apresenta a divisão da arrecadação tributária brasileira de 2000 e 2001 em direta e disponível. A disponível abrange a arrecadação direta acrescida ou reduzida das transferências, sejam elas provenientes de outras esferas ou destinadas a estas.

	Arrecadação direta		Receita disponível	
	2000	2001	2000	2001
	Em R\$ Milhões			
União	238.768	271.780	201.316	229.159
Estados	98.387	112.542	93.753	106.360
Municípios	17.844	19.324	59.929	68.127
Total	354.998	403.647	354.998	403.647
	Em % do PIB			
União	22,0	22,9	18,5	19,3
Estados	9,1	9,5	8,6	9,0
Municípios	1,6	1,6	5,5	5,8
Total	32,7	34,1	32,7	34,1
	Em % do Total			
União	67,3	67,3	56,7	56,8
Estados	27,7	27,9	26,4	26,3
Municípios	5,0	4,8	16,9	16,9
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

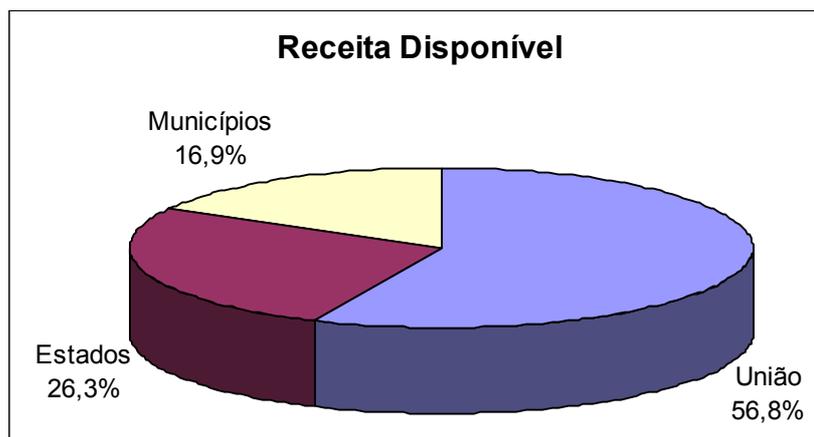
Fonte: AFONSO, J.R.; SILVEIRA, R.J.; ARAÚJO, E.A. **Carga tributária global:** estimativa para 2001 Boletim. Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 40, de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 29 junho 2002. 8 p. Fonte original: "Elaboração da FAE/BNDES. Fontes Básicas: MINFAZ; MPAS; FGTS; CONFAZ e ABRASF".

Tabela 9 – Divisão federativa da arrecadação tributária



Fonte: Tabela 9.

Ilustração 10 – Gráfico da divisão federativa da arrecadação tributária direta



Fonte: Tabela 9.

Ilustração 11 – Gráfico da divisão federativa da arrecadação tributária disponível

b) Perfil da despesa dos municípios

Diante da predominância de municípios de pequeno porte e baixo potencial de arrecadação própria, a realização de despesas nos municípios sofre limitações, tanto gerenciais quanto legais. Estas últimas serão tratadas adiante, nos aspectos fiscais dos painéis.

Os estudos sobre o perfil das despesas dos municípios são mais escassos do que os relativos às receitas. Deste modo, considerações sobre o tema sofrem limitações de dados. Os dados expostos foram obtidos em publicações do BNDES e da Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano (SEDU). Quanto aos dados da SEDU, destaca-se que estes necessitam de um trabalho estatístico e análise mais aprimorados, no sentido de formação de um perfil das despesas municipais, tanto pela classificação econômica quanto pela classificação funcional, abordadas no capítulo seguinte.

A Tabela 10 apresenta um perfil das despesas dos municípios brasileiros por funções de governo no ano de 1996, em ordem decrescente de representatividade.

Funções	Despesa (R\$ milhões)	% do PIB amostral	Em % da despesa total	Em % da receita corrente
Educação/Cultura	10.300	1,6	21,6	26,5
Saúde/Saneamento	7.993	1,3	16,8	20,6
Habituação/Urbanismo	7.238	1,2	15,2	18,7
Legislativo	1.942	0,3	4,1	5,0
Outras	20.213	3,2	42,4	52,1
Total da Amostra	47.686	7,6		

Fonte: AFONSO, J.R *et al.* **Municípios: quanto custam as Câmaras de Vereadores.** Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 21, de outubro de 2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 29 junho 2002. 8 p. Fonte original: "Elaboração própria a partir de: STN (receita e despesa), IBGE (população) e Andrade e Serra (estimativa para o Produto Interno Bruto dos Municípios Brasileiros: 1975, 1980, 1985 e 1996. Trabalho disponível na Internet no endereço: <http://www.nemesis.org.br>)".

Tabela 10 – Despesas por funções de governo nos municípios brasileiros no ano de 1996

Quanto às despesas com a função legislativa, estudo do BNDES (Afonso *et al*, 2000, p.1) aponta que estas despesas:

apresentam dimensões as mais discrepantes entre as milhares de municipalidades brasileiras e em muitos casos alcançam proporções elevadas em relação à economia e às receitas públicas locais, especialmente nas cidades mais pobres.

Quanto ao perfil da despesa pela classificação econômica, dados do Sistema Nacional de Indicadores Urbanos (SEDU, 2002), com cálculos do NICB/UFSC, permitem identificar a participação média dos seguintes componentes da despesa orçamentária de 2000: despesas correntes (86,8%), despesas com pessoal e transferências a pessoas (47,1%), serviços de terceiros e encargos (19,0%), investimentos (11,3%), juros, encargos e amortizações (1,8%).

Tais dados revelam a significância das despesas com pessoal e serviços de terceiros na administração pública municipal.

Um último aspecto a ser ressaltado, no que tange a identificação de um perfil médio das despesas dos municípios brasileiros e sua evolução no tempo, está relacionado à uniformidade das classificações.

A história brasileira registra diversas alterações nas classificações econômica e funcional da despesa. As alterações recentes sofridas com a Portaria Interministerial n.º 163/01 causaram uma descontinuidade dos padrões de geração de dados contábeis de acordo com a classificação econômica. O mesmo ocorreu na classificação funcional da despesa, com sua alteração pela Portaria SOF n.º 42/99, com aplicação nos municípios a partir do ano de 2002. Tais alterações são apresentadas no capítulo seguinte.

As alterações nas classificações da despesa orçamentária estão relacionadas a um dos princípios orçamentários. Silva (1996, p. 39) explica que os princípios orçamentários “objetivam assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe o orçamento”. Um dos princípios gerais do tipo formal é o princípio da uniformidade, também conhecido como princípio da consistência.

O mesmo autor (1996, p.46) explica que “no aspecto formal, o orçamento deve reunir também a condição de conservar a estrutura uniforme através dos distintos exercícios”. Desta forma, “a variação de critérios de classificação das receitas e despesas públicas não permite identificar a atenção que o Estado deu através dos anos às diversas necessidades coletivas, ou ainda o verdadeiro custo dos serviços”.

2.3.3 Gestão fiscal municipal

a) Gestão fiscal e a função dos Tribunais de Contas

Por gestão fiscal, na ótica desta pesquisa, entende-se o processo de condução dos entes públicos no sentido de propiciar o atendimento das normas legais que tratam da utilização dos recursos públicos.

Deste modo, os diversos limites e condições orçamentários, financeiros e patrimoniais relativos à responsabilidade no uso do dinheiro público são alvo de atenção pela gestão fiscal. Todos os elementos identificados têm, portanto, origem legal e são verificados pelo Tribunal de Contas competente.

Responsabilidade na gestão fiscal pressupõe, segundo o § 1º do art. 1º da LRF, “ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”.

Os meios previstos pela lei para a garantia da correta gestão fiscal, segundo o mesmo parágrafo, são:

(...) o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia a receita, geração de despesa com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação da receita orçamentária, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Quanto à fiscalização da gestão fiscal, o art. 59 da LRF estabelece que “o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de

controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar (...). A ênfase desta fiscalização refere-se, conforme incisos I a VI, aos seguintes pontos:

- atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
- medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais;
- cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Cabe aos Tribunais de Contas alertar os Poderes e órgãos, quando constatarem:

- I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
- II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
- III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
- IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
- V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

O § 2º do art. 59 da LRF estabelece que “compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20”.

No quadro a seguir, são apresentadas as conclusões que o TCE/SC emite quanto aos pontos de controle observáveis nos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, com seus respectivos esclarecimentos.

Conclusão dos relatórios de certificação	Esclarecimento sobre a conclusão
Publicou no prazo	Será a conclusão aplicável quando a publicação do RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL ou do RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ocorreu dentro do prazo legal estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.
Publicou fora do prazo	Será a conclusão aplicável quando a publicação do RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL ou do RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ocorreu fora do prazo legal estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.
Cumpriu	Esta conclusão aplica-se quando o limite sob verificação na gestão fiscal do ente em análise está de acordo com a prescrição legal.
Descumpriu	Esta conclusão aplica-se quando o limite sob verificação na gestão fiscal do ente em análise está em desacordo com a prescrição legal.
Atingiu	Esta conclusão aplica-se quando a verificação que estiver sendo procedida referir-se a uma meta (um objetivo previamente definido), estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias ou na Lei Orçamentária, que tenha sido alcançada.
Não atingiu	Esta conclusão aplica-se quando a verificação que estiver sendo procedida referir-se a uma meta (um objetivo previamente definido) estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias ou na Lei Orçamentária que não tenha sido alcançada.
Limite prudencial	Esta conclusão indica que a despesa de pessoal verificada na gestão fiscal do Poder ou Ente ultrapassou o limite de 95% da despesa máxima permitida o que implica em diversas vedações à gestão administrativa.
Tende ao atingimento	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão deverá conduzir a Administração ao atingimento das metas previstas que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando proporcionalmente as despesas e receitas públicas.
Tende ao não atingimento	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão poderá conduzir a Administração ao não atingimento das metas previstas que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando proporcionalmente as despesas e receitas públicas.
Tende ao cumprimento	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão deverá conduzir a Administração ao cumprimento das determinações legais que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando proporcionalmente as despesas e receitas públicas.
Tende ao descumprimento	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão poderá conduzir a Administração ao descumprimento das determinações legais que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando

	proporcionalmente as despesas e receitas públicas.
Não aplicável	Esta conclusão estará presente quando a verificação em questão não for própria daquele Poder, ou seja, quando não se referir ao mesmo.
Item não informado	Esta conclusão será apresentada quando um item em específico não foi informado pelo responsável do Poder correspondente. Poderá sujeitar o Administrador responsável pela omissão (quando for o caso) à responsabilização legal. Nas informações relacionadas às previsões da Lei de Diretrizes Orçamentárias, para os municípios que optaram pela elaboração do Anexo de Metas Fiscais a partir de 2005, a informação não possuía caráter obrigatório.
Informações LRF não remetidas	Esta conclusão será apresentada quando os Administradores responsáveis não informarem ao Tribunal de Contas os dados requeridos. Constitui infração que obstrui a atuação do Tribunal de Contas. Poderá sujeitar o Administrador responsável pela omissão (quando for o caso) à responsabilização legal.

Fonte: TCE/SC – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Conclusões do Tribunal sobre as verificações da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 19 agosto 2002.

Quadro 1 – Conclusões do TCE/SC em relação aos pontos de controle da LRF

b) Pontos de controle verificados pelo TCE/SC

Segue uma lista dos pontos de controle verificados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), tanto para os dados remetidos bimestralmente quanto para o remetidos quadrimestralmente relativos à Lei de Responsabilidade Fiscal.

- **Pontos de controle bimestrais:**

1. Remessa das Informações ao Tribunal de Contas

Objetivando o atendimento ao art. 59 da LRF, o Tribunal de Contas requer a remessa de dados que lhe permitam promover as verificações necessárias. A Resolução N° TC-16/94, de 21/12/94, estabelece em seu art. 10:

Art. 10 - O Tribunal de Contas, a qualquer tempo, poderá requisitar junto às unidades gestoras, quaisquer informações e demonstrativos contábeis que entender necessários à apreciação das contas, que serão remetidos por meio informatizado ou documental, conforme for solicitado.

O TCE/SC (2002) acrescenta que “a ausência de remessa dos dados constitui infração que obstrui a atuação do Tribunal de Contas e que poderá sujeitar o Administrador responsável pela omissão (quando for o caso) à responsabilização legal”.

Quanto à remessa de dados ao Tribunal de Contas, são pertinentes ainda as Resoluções n.º TC-15/96, que altera a n.º TC-16/94, e a n.º TC-11/00, que disciplina a remessa das informações relativas à LRF.

2. Publicidade do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

A publicidade do Relatório Resumido da Execução Orçamentária decorre da determinação do artigo 52 da LRF: “o relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre (...)”.

3. Limite da Despesa Total com o Legislativo com base no Número de Habitantes

Com base no art. 29-A da Constituição Federal, oriundo da Emenda Constitucional n.º 25, o limite máximo para as despesas totais do Poder Legislativo deverá situar-se entre 5 e 8% das receitas tributárias realizadas no exercício anterior, previstas no §5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159 da Constituição Federal.

4. Limite da Despesa com Folha de Pagamento do Legislativo

Conforme o § 1º do art. 29-A da CF/88, “a Câmara Municipal não gastará mais de setenta por cento de sua receita com folha de pagamento, incluído o gasto com o subsídio de seus Vereadores”.

Segundo o TCE/SC (2002):

Será considerado o limite orçamentariamente estabelecido (duodécimo) desde que não ultrapasse o limite situado entre a faixa de 5 a 8% constitucionalmente fixada, em que se situe o Município.

O repasse em montante superior ao fixado pela constituição constituiria crime.

Caso o limite constitucional em que se situe o Município implique em repasse menor do que aquele fixado pelo legislador orçamentário, dever-se-á considerar como receita da câmara aquela efetivamente correspondente ao limite constitucional. Ou seja, não prevalecerá o limite da lei orçamentária se este for superior ao que constitucionalmente poderia o Poder Executivo repassar.

5. Limite de Gastos com a Remuneração de Vereadores

A remuneração dos Vereadores, estabelecida pelo art. 29, inciso VI da Constituição Federal, deverá situar-se entre 20% e 75% daquela estabelecida para os Deputados Estaduais.

6. Limite de Gastos com a Remuneração de Vereadores na receita

Conforme determina o art. 29, inciso VII, da CF/88, a remuneração total dos vereadores no exercício não deve superar o percentual de 5% da receita total do município.

7. Meta Bimestral de Arrecadação

Verifica o cumprimento do art. 13 da LRF:

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

8. Meta Fiscal da Receita estabelecida na LDO

9. Meta Fiscal da Despesa estabelecida na LDO

10. Resultado Primário estabelecido na LDO

11. Resultado Nominal estabelecido na LDO

As metas fiscais de receita, despesa, resultados primário e nominal dos pontos de controle 8 a 11, deverão estar previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, através do Anexo de Metas Fiscais conforme previsto no art. 4º, § 1º da LRF.

• **Pontos de controle quadrimestrais:**

12. Remessa das Informações ao Tribunal de Contas

Conforme estabelecido no art. 10 da Resolução N° TC-16/94 já tratado.

13. Publicidade - Relatório de Gestão Fiscal

Verifica o cumprimento do art. 55 § 2º da LRF: “o relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.”

14. Despesa com Pessoal

Verifica o atendimento ao art. 19, inciso III, e art. 20, inciso III, alíneas "a" e "b" da LRF, conforme abordado no item 3.1.2 desta dissertação.

15. Limite da Dívida Pública

Verifica, até o ano de 2001, o atendimento ao limite de 170% da receita líquida real, conforme o art. 6º, inciso III, da Resolução n.º 78/98 do Senado Federal. A partir de 2002, segue o limite da Resolução n.º 40/01 do Senado Federal, abordada no item 3.1.2 desta dissertação.

16. Meta Fiscal da Dívida Pública estabelecida na LDO

A meta fiscal da dívida pública deverá estar prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias através do Anexo de Metas Fiscais, conforme previsto no art. 4º, § 1º da LRF, já mencionado.

c) Aplicações mínimas em educação e saúde

Os pontos de controle vistos no item anterior não são os únicos verificados pelos Tribunais de Contas. As aplicações mínimas constitucionais em educação e em saúde são consideradas pontos de controle de grande relevância pelos Tribunais de Contas. Isto porque estão previstas na Constituição Federal.

O Título VII, Capítulo II, Seção II da Constituição Federal de 1988 trata da saúde, abrangendo os artigos 196 a 200. O artigo 198 da CF/88, em seu parágrafo 2º, faz menção a limites para aplicação dos entes públicos em saúde.

Tal artigo, alterado pela Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, informa que cabe à lei complementar estabelecer os percentuais para aplicação mínima em saúde. Os percentuais mínimos de aplicação em saúde estão estabelecidos no artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), criado pela Emenda Constitucional n.º 29/00.

Os municípios devem, até o ano de 2004, aplicar no mínimo 15% da receita dos impostos nas ações dos serviços públicos de saúde. São também estabelecidos o prazo e os limites para ajuste, sendo que em 2000 o mínimo aplicado deve ficar em 7%. A diferença deverá ser reduzida à razão de no mínimo 1/5 ao ano.

O entendimento do artigo 77 tem gerado dúvidas nos contadores municipais consultados, em auditores e técnicos do Tribunal de Contas, no que tange ao período de ajuste até os 15%. O entendimento do autor quanto ao percentual de aplicação mínima constitucional em saúde, entre os anos de 2000 e 2004, é o seguinte:

- Se o município já aplicar 15% não poderá reduzir.
- Caso aplique acima de 7% e abaixo de 15%, deverá aumentar o percentual na proporção mínima de 1/5 da diferença entre o ano anterior e os 15%. Exemplo: se o município aplicou 10% em 2000, deve aplicar no mínimo mais 1% em 2001 ($15\% - 10\% = 5\%$, dividido por 5 = 1%).
- Deverá refazer o cálculo do crescimento mínimo a cada ano, como diferença entre o último percentual e o 15%.
- Não poderá reduzir o percentual (se abaixo de 15%) no período de transição.
- No ano de 2004 deverá apresentar taxa de crescimento da aplicação acima de 1/5 caso seja necessário para atingir os 15% exigidos.

O Título III, Capítulo III, Seção I da Constituição Federal de 1988 trata da educação, abrangendo os artigos 205 a 214. O artigo 212, com redação alterada pela Emenda Constitucional n.º 14, de 12 de setembro de 1996, estabelece os percentuais mínimos para aplicação pelos entes públicos, conforme transcrito a seguir:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1.º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

§ 2.º Para efeito do cumprimento do disposto no caput deste artigo, serão considerados os sistemas de ensino federal, estadual e municipal e os recursos aplicados na forma do art. 213.

§ 3.º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, nos termos do plano nacional de educação.

§ 4.º Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

§ 5.º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida, na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes.

Deste modo, os municípios devem realizar despesas na manutenção e desenvolvimento da educação não inferiores a 25% da receita dos impostos estabelecidos.

Sobre a exigência constitucional da aplicação mínima em educação, destacam-se as controvérsias geradas pelas interpretações das despesas admissíveis como “manutenção e desenvolvimento do ensino”. Neste ponto, a falta de um posicionamento legal mais claro, faz com que certas despesas como as de transporte escolar e materiais didáticos não sejam consideradas como relativas à manutenção e desenvolvimento do ensino, gerando divergências entre alguns entes públicos e entidades fiscalizadoras.

3 O CONTROLE CONTÁBIL E O USO DE INDICADORES NA GESTÃO PÚBLICA

O presente capítulo constitui a segunda parte da fundamentação teórica e aborda a legislação e o controle contábil no setor estatal, a análise de demonstrações contábeis e o uso de indicadores. O capítulo foi organizado em dois subcapítulos: “A contabilidade pública e suas demonstrações” e “Análise de demonstrações contábeis e o uso de indicadores contábeis no setor público”.

3.1 A Contabilidade Pública e suas demonstrações

3.1.1 A Contabilidade e o orçamento público

A Contabilidade, na qualidade de ciência social e aplicada cujo objeto é o patrimônio, tem o objetivo de, segundo Ludícibus & Marion (1999, p. 53), “fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade”.

Para atender seus objetivos, Ludícibus *et al* (1998, p.21) explicam que a contabilidade conta com uma:

metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeira e econômica de qualquer ente, seja este uma pessoa física, entidade de finalidades não-lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc.

a) Contabilidade Pública

Segundo Cruz (1989, p.9), a Contabilidade Pública é:

a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e sua execução, a movimentação patrimonial e financeira e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

A Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público (TCE/SC, 2001, p.102) conceitua a Contabilidade Pública como o “ramo da contabilidade que estuda,

controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações”.

Silva (1996, p.162) utiliza o termo Contabilidade Governamental, conceituando-a como “uma especialização da ciência contábil voltada para o estudo e análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública”.

Segundo Kohama (1989, p.44), a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, tendo por objetivo:

Captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias (...)

Dentro do objetivo de fornecer informações úteis para diversos fins, a Contabilidade Pública atende usuários internos e externos diferenciados do setor privado. Entre os usuários da informação contábil produzida no setor público, Cruz (1997a) cita os seguintes: gerentes, associação de servidores, credores, investidores, público em geral, instituições financeiras, contribuintes e analistas financeiros.

É importante notar que no setor público estatal brasileiro, principalmente nos entes menos desenvolvidos tecnicamente, tais como os municípios de pequeno porte, cuja contabilidade exigida pela Lei nº. 4.320/64, segundo Cruz (1997b, p.32), representa o papel de "garante dos controles internos".

Este controle exigido por lei corresponde ao controle formal da administração pública. Ele visa apurar a legalidade dos atos administrativos do gestor público, além de permitir um levantamento estatístico das contas públicas em nível nacional.

Existe ainda o controle substantivo, dependente da iniciativa administrativa, e que visa, segundo Cruz (1997b, p.34), "avaliar o mérito das despesas públicas", estando para isso ligado a parâmetros de economicidade, eficiência e eficácia.

Segundo Silva (1996, p.163), a Contabilidade Governamental diferencia-se da contabilidade geral pelas características apresentadas no Quadro 2.

	CONTABILIDADE GERAL	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> • Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de caixa para as receitas e de competência para as despesas.
OBJETIVOS	<ul style="list-style-type: none"> • Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo). 	<ul style="list-style-type: none"> • Determina o resultado da gestão (superávit ou déficit).
	<ul style="list-style-type: none"> • Controle das operações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Controle das operações.
	<ul style="list-style-type: none"> • Prestação de contas ao Conselho de Administração e aos acionistas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Prestação de contas ao Poder Legislativo e à população.
	<ul style="list-style-type: none"> • Tomada de decisões da empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tomada de decisões do Governo.
NATUREZA DOS DADOS REVELADOS	<ul style="list-style-type: none"> • Controle orçamentário flexível. 	<ul style="list-style-type: none"> • Controle orçamentário rígido.
	<ul style="list-style-type: none"> • Revela custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salários etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Revela custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde, etc.
	<ul style="list-style-type: none"> • Revela dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante. 	<ul style="list-style-type: none"> • Revela dados históricos e predeterminados (orçamento), mas não apresenta nenhuma das demonstrações com os efeitos da inflação.
	<ul style="list-style-type: none"> • Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema. 	<ul style="list-style-type: none"> • Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício.
	<ul style="list-style-type: none"> • Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são evidenciados nas demonstrações.

Fonte: Adaptado de SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.163.

Quadro 2 – Diferenças entre a Contabilidade Governamental e a geral

Cabe um destaque sobre a característica apontada por Silva (1996) no que tange a natureza dos dados revelados sobre custos. No ano de 2002, encontram-se em fase de implantação, nos Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, sistemas de custos que visam fornecer informações além das apontadas pelo referido autor, no ano de 1996.

As metodologias desenvolvidas fundamentam-se no custeio baseado em atividades. No Estado da Bahia, a iniciativa está sendo coordenada por José Andrade Costa, Superintendente de Administração Financeira do Governo do Estado. No Rio Grande do Sul, o Sr. José Paulo Leal, da Secretaria da Fazenda do Estado, vem realizando a divulgação do sistema de custos.

Ainda sobre custos na administração pública, no Município do Rio de Janeiro, destaca-se o trabalho coordenado pelo Prof. Lino Martins da Silva, Chefe da Controladoria Geral do Município.

No meio acadêmico, encontra-se a metodologia desenvolvida pelo Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB), do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC. No NICB, professores e pesquisadores desenvolveram uma metodologia de sistema de custos fundamentada do custeio baseado em atividades (ABC), adaptada para unidades operativas de municípios de pequeno porte. Tal enfoque justifica-se pela predominância de municípios com menos de 50 mil habitantes no Brasil e pela constada carência de metodologias e de pessoal capacitado na matéria.

b) Orçamento público

O orçamento público, segundo Burkhead (1971, p.5), “surgiu, como instrumento formalmente acabado, na Inglaterra por volta de 1822”. Desde então o orçamento tem passado por uma evolução conceitual. O orçamento tradicional possuía como principal função o controle político, ou seja, verificação da legalidade na utilização dos recursos autorizados pelo Poder Legislativo. Buscava-se a preservação do equilíbrio das contas públicas, evitando-se o crescimento das despesas e a conseqüente elevação da carga tributária.

Porém, ao final do século XIX, de acordo com Giacomoni (1996), o orçamento tradicional já não atendia os anseios sociais e governamentais, surgindo então o orçamento moderno. O orçamento público passou a refletir o anseio pela reforma, deixando-se ser apenas um mero demonstrativo. Segundo o autor (1996, p.62):

A reforma orçamentária na sua essência exigia que os orçamentos públicos deveriam constituir-se em instrumentos de administração, de forma que auxiliassem o Executivo na várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle. A partir de suas características como documento de “antecipação”, o orçamento representaria a própria programação de trabalho do governo.

Destaca-se também a importância do orçamento público na atuação estatal na economia, através de suas três funções, propostas por Richard Musgrave: alocativa, distributiva e estabilizadora. Deste modo, o orçamento é o principal instrumento da ação estatal na economia.

Segundo Cruz (1989, p.17), o orçamento público “é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte”.

Para Angélico (1985, p.24), o orçamento público não é apenas uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Este programa contém:

planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. A execução desse programa de trabalho exige autorização prévia do órgão de representação popular; e a forma material desse órgão expressar sua autorização é a lei.

A relação do orçamento com a Contabilidade Pública é explicada por Cruz (1989, p.125) da seguinte forma:

a contabilidade pública é ditada essencialmente pelo orçamento público. Isto a torna diferente das demais. Enquanto nas demais o orçamento é um mecanismo de planejamento extra-contábil aqui ele é uma lei básica para decisões e não raro limita atos e fatos.

A seguir são apresentados alguns termos do orçamento público, sem a pretensão de esgotar os diferentes conceitos. Em seções seguintes serão aprofundadas as classificações das receitas e das despesas públicas.

Receita pública, segundo Angélico (1985, p.78), “em seu sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos”. Isto torna a receita sinônima de entradas ou ingressos financeiros. A receita orçamentária é aquela que integra o orçamento público e que o Estado pode dispor como sua propriedade.

Despesa pública é conceituada por Silva (1996, p. 100) como:

todos os desembolsos efetuados pelo estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

A despesa orçamentária é aquela que integra o orçamento, seja ela derivada da lei orçamentária ou de créditos adicionais, sendo disciplinada pelos artigos 12 e 13 da Lei n.º 4.320/64.

A receita orçamentária divide-se em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. O § 1º do art. 11 da Lei n.º 4.320/64 estabelece que receitas correntes são:

as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público e privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

O § 2º do mesmo artigo estabelece que as receitas de capital são:

as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público e privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

São três os instrumentos de planejamento e orçamento instituídos pela Constituição de 1988, em seu artigo 165:

- Lei do Plano Plurianual.
- Lei de Diretrizes Orçamentárias.
- Lei do Orçamento Anual.

O planejamento estratégico do setor público estatal brasileiro é realizado, em cada esfera de governo, por meio do Plano Plurianual (PPA), que tem duração de quatro anos. O PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O planejamento operacional contará com dois instrumentos: a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA). A LDO compreenderá metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LOA obedecerá a LDO e compreenderá, também de acordo com o artigo 165 da CF/88:

- O orçamento fiscal dos Poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta.
- Orçamento de investimentos das empresas cujos entes públicos detenham a maioria do capital social.
- Orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a eles vinculados.

c) Exercício financeiro e regimes contábeis

Segundo Cruz (1989, p.91), “entende-se por exercício financeiro, na administração pública, o período de tempo em que se concretizam a execução orçamentária e a execução financeira”. O exercício financeiro no Brasil, de acordo

com o artigo 34 da Lei n.º 4.320/64, tem a duração de um ano, coincidindo com o ano civil. A este respeito, Kohama (1989, p.50) acrescenta que:

Exercício financeiro é o período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras relativas à execução do orçamento. Pode, por conseguinte, englobar o ano financeiro e o período adicional ou ocorrer como no Brasil, onde o *exercício financeiro coincide com o ano civil*, não existindo o período adicional, e os termos exercício financeiro e ano financeiro possuem o mesmo significado.

O artigo 35 da Lei n.º 4.320/64 explica os regimes contábeis adotados no Brasil:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nela legalmente empenhadas.”

Enquanto a receita pública segue o regime contábil de caixa, exigindo efetiva arrecadação para sua realização, a despesa pública segue o regime de competência, necessitando apenas passar pelo estágio de empenho para sua realização. A este respeito, Kohama (1989, p.52) conclui que “no Brasil, a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração MISTO, ou seja, o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas”.

Destaca-se que o regime de competência adotado para a despesa pública não é o mesmo da contabilidade geral, pois aquele se baseia no empenho. De acordo com o artigo 58 da Lei n.º 4.320/64, “o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

d) A Lei n.º 4.320/64 e os demonstrativos contábeis

A principal lei disciplinadora do direito financeiro no setor público brasileiro é a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei, segundo Angélico (1985, p.21), é a “carta magna da legislação financeira do país”. Conforme esclarecimento dado por seu artigo 1º, a lei “estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

No que tange a orientação da elaboração dos Balanços Públicos, Kohama (1999, p.15) destaca que:

os balanços públicos possuem uma característica muito própria de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas e obedece as condições, metodologias e regras consubstanciadas na Contabilidade Pública.

A Lei n.º 4.320/64 apresenta 17 anexos, que fornecem modelos e classificações para elaboração de demonstrativos contábeis. Três dos anexos trazem classificações de receitas e despesas, dez apresentam modelos de “demonstrativos e comparativos” e os quatro restantes apresentam modelos dos denominados “balanços públicos”, que são abordados em outra seção deste relatório.

Os balanços públicos são um conjunto de quatro peças, tratadas nos artigos 101 a 106, do Capítulo IV (dos Balanços), incluído no Título IX (da Contabilidade) da Lei n.º 4.320/64. São eles:

- Balanço Orçamentário (Anexo 12).
- Balanço Financeiro (Anexo 13).
- Balanço Patrimonial (Anexo 14).
- Demonstração das Variações Patrimoniais (Anexo 15).

Existem, ainda, outros demonstrativos contábeis produzidos e publicados pelas entidades públicas, tais como os exigidos pela Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

e) Sistemas contábeis

Segundo Kohama (1989), para atingir seus objetivos, a Contabilidade Pública conta com uma metodologia especialmente concebida, utilizando-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas:

- Sistema orçamentário.
- Sistema financeiro.
- Sistema patrimonial.
- Sistema de compensação.

O artigo 85 da Lei n.º 4.320/64 determina as finalidades do controle contábil nesses sistemas:

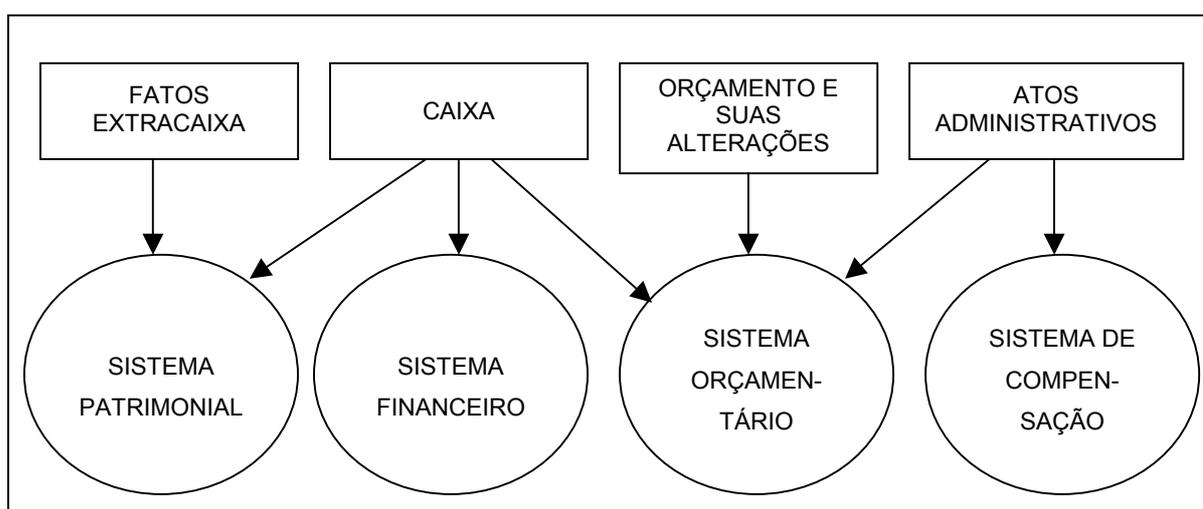
Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O artigo 89 da mesma lei reforça que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

Angélico (1989, p.176) explica as fontes alimentadoras dos sistemas da Contabilidade Pública da seguinte forma:

O Sistema Financeiro é alimentado por elementos originados de uma única fonte: caixa; o movimento de entrada e saída de valores numerários é a força ativadora das contas financeiras. Já o Sistema Patrimonial é impulsionado por elementos que provêm de duas fontes: caixa e fatos extracaixa. As fontes que alimentam o Sistema de Compensação são os atos administrativos. Finalmente, constituem fontes alimentadoras do Sistema Orçamentário: o orçamento e suas alterações, caixa e atos administrativos.

O autor ilustra as relações entre as fontes alimentadoras e os sistemas da seguinte forma:



Fonte: ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989. p.176.

Ilustração 12 – Fontes alimentadoras e os sistemas da Contabilidade Pública

O sistema orçamentário, conforme os artigos 90 e 91 da Lei n.º 4.320/64, evidencia o registro contábil da receita e da despesa pública, de acordo com as especificações da lei do orçamento e dos créditos adicionais, bem como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada, a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

O sistema financeiro engloba, de acordo com Kohama (1989, p.45), baseado no artigo 93 da Lei n.º 4.320/64:

todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na

execução orçamentária, que serão objeto de registro e controle contábil, apresentando no final do exercício o resultado financeiro apurado.

O sistema patrimonial registra, de acordo com Kohama (1989, p.45), baseado nos artigos 94 e 95 da Lei n.º 4.320/64:

todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantém registro sintético dos bens móveis e imóveis. As alterações da situação líquida patrimonial que abrangerem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas constituirão os elementos do sistema patrimonial. Deverá apresentar, ao final do exercício, o resultado da gestão econômica.

O sistema de compensação, segundo Kohama (1989, p.46):

Registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. Muito embora seja um sistema escriturado com elaboração de balancetes mensais, independentes, a Lei n.º 4.320/64 o considerou, simplesmente, como contas de compensação e, quando forem elaborados os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial.

O funcionamento dos diversos demonstrativos que permitem um acompanhamento da situação orçamentária, financeira, patrimonial e das contas de compensação dos entes públicos é estudado na seção sobre os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/64.

3.1.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. n.º 101/00)

a) Fonte legal e abrangência

A Lei Complementar n.º.101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Fiscal ou simplesmente por LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. O *caput* do artigo 1º apresenta a finalidade da Lei:

“Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.”

Foi uma lei criada para regulamentar o artigo 163, do Capítulo II (das finanças públicas), do Título IV (da tributação e do orçamento) da Constituição Federal de 1988.

Quanto à abrangência da Lei, os parágrafos 2º e 3º do art. 1º estabelecem o rol de responsáveis pela observância de seus comandos legais:

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

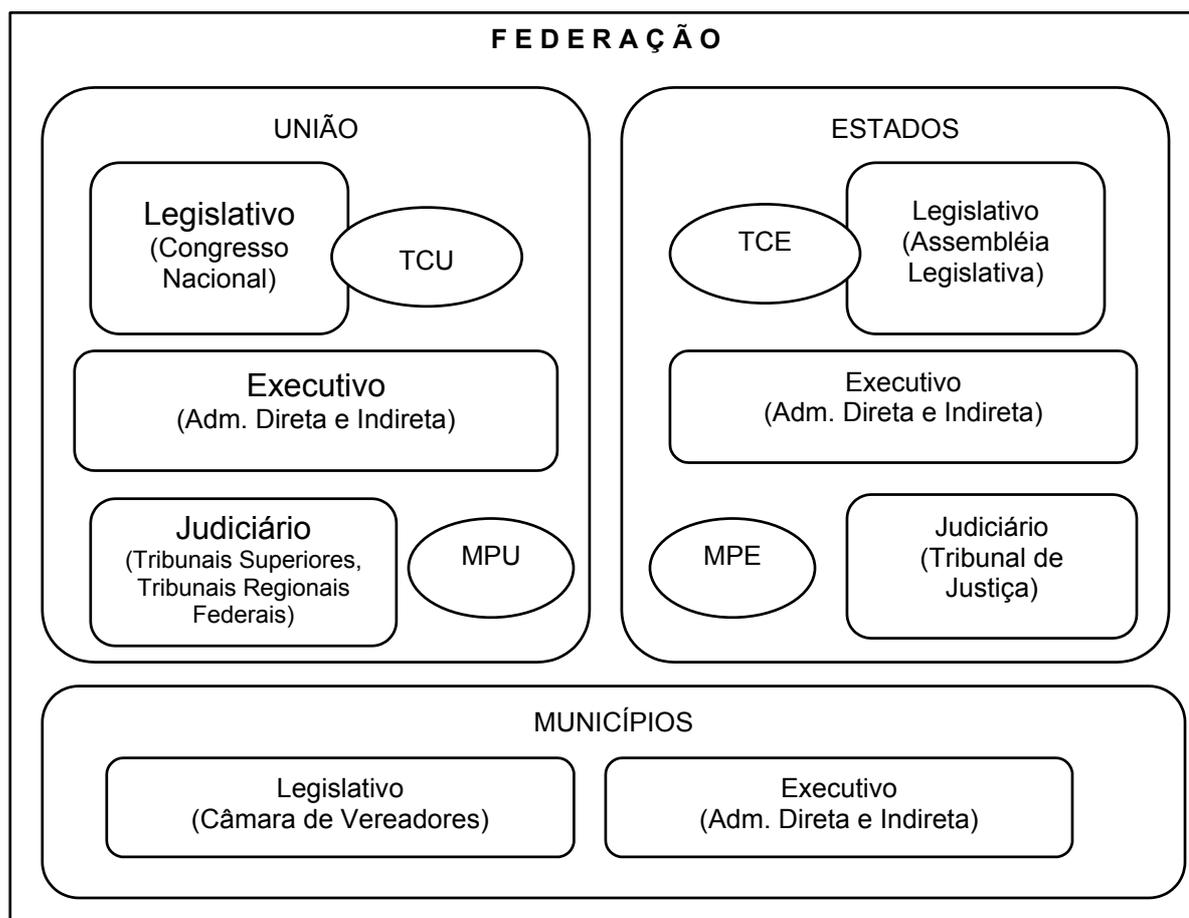
a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.”

Porém, segundo TCE/SC (2001, p.14), “por se tratar de lei complementar nacional, a obrigatoriedade de seu cumprimento atinge toda a sociedade e não somente os entes indicados no artigo 1º”. Deste modo, pode-se, apresentar a Ilustração 13, que demonstra a abrangência da LRF.



Fonte: Adaptado de TCE/SC – Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Florianópolis: TCE, 2001. p.14.

Ilustração 13 – Entidades abrangidas pela LRF

Na ilustração, observa-se a ligação dos Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e da União (TCU) ao respectivo Poder Legislativo. Deste modo, essas entidades fiscalizadoras estão também sujeitas ao cumprimento da LRF. Nos casos de estados que possuem Tribunais de Contas separados, um para o estado e outro para os municípios, a validade é a mesma, bem como para os municípios que possuem Tribunal de Contas próprio (São Paulo e Rio de Janeiro).

No caso dos Ministérios Públicos (MPU e MPE) da União e dos estados, vinculados ao Poder Executivo, houve uma separação quanto à dependência ao Poder, devido ao caráter de tais entidades, no processo de investigação e sua necessária isenção política.

Sobre o alcance da LRF, Nunes (2002, p.13) destaca que:

A LRF é um verdadeiro código de boas condutas aplicável a todos os entes da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – , em todos os Poderes, no conceito mais abrangente da administração pública. Aplica-

se à administração direta, indireta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ali definidas como as que recebem recursos fiscais para custeio ou investimento.

Deste modo, segundo a autora (2002, p.13), “devem cumpri-la todos os que exercem cargos, emprego ou função pública, independentemente do nível hierárquico”.

b) Objetivos e princípios da gestão fiscal responsável

Segundo especialistas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG, 2002), a LRF pode ser entendida como "um código de conduta para os administradores públicos que passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade".

Neves (2000, p.1) explica que a finalidade da LRF é "disciplinar a gestão dos recursos públicos atribuindo mais responsabilidade aos seus gestores". Esclarece ainda, que a palavra fiscal é um "termo que congrega todas as ações que se relacionam com a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos".

Segundo TCE/SC (2001, p.11), “em síntese, a Lei Fiscal objetiva disciplinar a gestão dos recursos públicos atrelando maior responsabilidade aos seus gestores”. Para Nunes (2002, p.13), assessora econômica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e uma das responsáveis pela elaboração da proposta da LRF, esta Lei “tem por objetivo o equilíbrio permanente das finanças públicas”. A autora (2002, p.13) destaca a restrição orçamentária, como parte da LRF, da seguinte forma: “o governante não deverá, em média, gastar mais do que arrecada. Espera-se, dessa forma, prevenir a geração de déficits imoderados e reiterados, assegurando o equilíbrio fiscal de forma permanente”.

O significado de gestão fiscal responsável é apresentado no § 1º do artigo 1º, Capítulo I (disposições preliminares), da LRF:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Com base no artigo 1º da LRF, pode-se afirmar que o propósito da Lei é exigir a ação planejada e transparente na condução da administração pública brasileira. O objetivo deste tipo de ação governamental é o de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Os meios utilizados pela lei são, portanto, a exigência do cumprimento de metas para receitas e despesas, obediência a limites para despesas com pessoal, condições e limites para dívida pública, entre outros. Cabe lembrar que os entes (União, estados, municípios e Distrito Federal) já obedecem outros limites estabelecidos pela Constituição Federal e outras normas.

Cruz *et al* (2000, p.16), identificam os seguintes pontos componentes do conceito de gestão fiscal responsável, com base no § 1º da LRF:

- a) ação planejada e transparente;
- b) prevenção de riscos e correção de desvios;
- c) afetação do equilíbrio das contas públicas;
- d) cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- e) obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas;
- f) condições no que tange a renúncia de receita;
- g) condições no que tange a geração de despesas com pessoal;
- h) condições no que tange a geração de despesas com a seguridade social;
- i) condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidadas e mobiliária;
- j) condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- k) condições no que tange a concessão de garantias;
- l) condições no que tange a inscrição em restos a pagar.

Especialistas da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC, 2000, p.1), são incisivos em afirmar que a LRF “vai mudar a história da administração pública no Brasil. Através dela, todos os governantes passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade.”

O mesmo texto (SEF/SC, 2000, p.1) ainda apresenta que o objetivo da LRF é “melhorar a administração das contas públicas no Brasil. Com ela, todos os governantes passarão a ter compromisso com orçamento e com metas, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo.”

Embora a imprensa brasileira esteja criando grande debate e expectativa em torno da LRF e suas novidades, Cruz *et al* (2000) destacam que o surgimento de lei para regulamentar a ação dos gestores públicos não é uma novidade no Brasil. Na verdade, outros mecanismos como a Lei de Improbidade Administrativa (Lei n.º

8.429/92) e o Decreto-Lei n.º 201/67, são bastante conhecidos e se dedicam a este tema.

A novidade da LRF, segundo Cruz *et al* (2000, p.14), "reside no fato de responsabilizar especificamente a parte da gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual". Neste sentido, o autor aponta que o referencial de avaliação do desempenho é feito através de "controles localizados nos gastos com pessoal, nos limites de endividamento, organização do sistema próprio de previdência, transferências de recursos constitucionais e voluntários e déficit primário."

Adicionalmente, Cruz *et al* (2001, p. 142) destacam que:

"O tratamento desse tema, por meio de Lei Federal, é uma experiência nova no Brasil, contudo, no âmbito supranacional, tem evoluído rapidamente, havendo, em diversos países, leis específicas sobre o assunto, como por exemplo, na Nova Zelândia, onde o *Fiscal Responsibility Act* combina regras e indicações, para a aplicação global, produzidas por organismos internacionais e entidades supranacionais".

A respeito da importância dos princípios de uma lei, o TCE/SC (2001, p.12) explica que:

O estudo dos princípios é particularmente importante, pois são elementos supra legais que informam o ordenamento jurídico. A Lei, quando editada, deve manter consonância com os princípios maximizados em determinado momento histórico, refletindo assim os valores da sociedade para o disciplinamento de determinada matéria.

A Lei de Responsabilidade Fiscal envolve diversos princípios, sendo que os principais são o planejamento e a transparência, expressos em seu artigo 1º.

Segundo Cruz *et al* (2001, p.16), o principal objetivo do planejamento para a administração é:

identificar os objetivos e gerar o processo capaz de garantir, no tempo adequado, a disponibilidade da estrutura de recursos necessários à execução de determinada ação concreta ou atitude decisória considerada relevante que possibilite um controle imediato.

O planejamento, segundo TCE/SC (2001, p.12):

É condição prévia para a execução de ações governamentais. Com ele é possível saber antecipadamente o custo, a duração, os riscos, as implicações, a dimensão, dentre outros aspectos relativos às ações governamentais. O gestor deve agir preventivamente, sob pena de estar infringindo este princípio.

A SEF/SC (2000, p.1) destaca que o planejamento reforça a necessidade de agir sempre preventivamente e não corretivamente.

Para Cruz *et al* (2001, p.16 e 17), o planejamento e a transparência estão associados, já que a ação planejada das entidades públicas pode ser; “(1) transparente; (2) semitransparente; ou (3) não transparente”, cabendo aos usuários dos serviços públicos “julgar se o processo de planejamento é ou deixa de ser transparente”.

O TCE/SC (2001, p.12) explica que “a transparência aparece na Lei Fiscal não na forma de um conceito mas sim como mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais”.

O artigo 48 da LRF trata da transparência da gestão fiscal, determinando seus instrumentos:

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

Portanto os instrumentos da transparência são:

- os planos, os orçamentos a lei de diretrizes orçamentárias;
- as prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- o relatório resumido da execução orçamentária e sua versão simplificada; e
- o relatório de gestão fiscal e sua versão simplificada.

Ligada á transparência está a participação popular nas decisões públicas, que também é considerada um princípio. O parágrafo único do artigo 48 da LRF, que trata a participação popular, estabelece que a “transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

c) Organização da lei

A Lei de Responsabilidade Fiscal contém 75 artigos, estando dividida em 10 capítulos, listados a seguir:

- Capítulo I – Disposições Preliminares.
- Capítulo II – Do Planejamento.
- Capítulo III – Da Receita Pública.

- Capítulo IV – Da Despesa Pública.
- Capítulo V – Das Transferências Voluntárias.
- Capítulo VI – Da Destinação dos Recursos Públicos para o Setor Privado.
- Capítulo VII – Da Dívida e do Endividamento.
- Capítulo VIII – Da Gestão Patrimonial.
- Capítulo IX – Da Transparência, do Controle e da Fiscalização.
- Capítulo X – Disposições Finais e Transitórias.

Em outros itens são vistos alguns aspectos detalhados de exigências da LRF úteis no âmbito desta pesquisa, tais como:

- As demonstrações contábeis elaboradas de acordo com LC n.º 101/00.
- Identificação dos aspectos financeiros e fiscais.

A seguir são apresentados os funcionamentos dos limites para despesas com pessoal e endividamento, considerados duas das principais exigências da LRF.

d) Despesas com pessoal

A Seção II do Capítulo IV, artigos 18 a 23 da LRF, trata das despesas com pessoal. São abordados os limites e o controle deste tipo de despesa pública.

A existência de limites para as despesas com pessoal não é novidade para os gestores públicos brasileiros. Com algumas variações metodológicas, houve a Lei Camata 1, de 1995, e depois sua segunda versão, a Lei Camata 2, de 1999.

Tais leis tiveram o propósito único de disciplinar os limites das despesas com o funcionalismo público na União, nos estados, nos municípios e no Distrito Federal, na forma do art. 169 da Constituição Federal de 1988.

A Lei Camata 1, Lei Complementar n.º. 82 de 27 de março de 1995, revogada pela Lei Camata 2, foi pioneira no sentido de estabelecer um limite máximo para gastos com pessoal, ainda de maneira simplificada e determinando prazos para reenquadramento aos limites para os entes que os excederem. A Lei Camata 2, Lei Complementar n.º. 96, de 31 de maio de 1999, um pouco mais extensa, trouxe mais detalhes metodológicos e limites percentuais diferentes para as despesas com pessoal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal revogou a Lei Camata 2, e mais uma vez alterou a metodologia de cálculo e percentuais de limite. Basicamente as leis de

limites das despesas com pessoal trabalham com definições de despesas com pessoal, uma receita que serve de base para comparação e um limite percentual que a despesa pode atingir da referida receita em cada uma das esferas de governo, nos diferentes entes públicos. Os termos usados, mesmo considerando-se que se alteram suas metodologias de cálculo, são: despesas totais com pessoal e receita corrente líquida, ou RCL.

Outra novidade da LRF, em relação às leis anteriores de limites das despesas com pessoal, é que os Poderes nas três esferas de governo são envolvidos nos limites. No Quadro 3, apresenta-se um pequeno resumo das variações nessas leis de limites das despesas com pessoal.

Na vigência da LRF, se o limite para despesa com pessoal for ultrapassado, o governante deverá tomar providências para se enquadrar no prazo de oito meses. Mas se depois disso continuarem existindo excessos, serão aplicadas penalidades.

O Poder ou órgão cuja despesa com pessoal no exercício anterior ao da publicação da Lei estiver acima dos limites estabelecidos deverá enquadrar-se em até dois exercícios, eliminando pelo menos 50% do excesso no primeiro ano, mediante a adoção, entre outras, das medidas previstas nos artigos 22 e 23 (art. 70).

Caso o ente gaste menos que o limite máximo estabelecido na lei, a determinação é que: até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da LRF, se o limite verificado for inferior ao estabelecido na LRF (ou na LDO), a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos não poderá ultrapassar, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (art. 71).

Até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da LRF, a despesa com serviços de terceiros e encargos dos Poderes e órgãos não poderá ultrapassar, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior (art. 72).

A obediência aos limites será verificada ao final de cada quadrimestre por cada um dos Poderes, com base nos últimos doze meses (art. 2º, § 3º, combinado com o art. 22);

A comparação das despesas com pessoal em relação ao limite fará parte do Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder, a ser amplamente divulgado em até 30 dias após o encerramento do quadrimestre (art. 54 e 55).

Se a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite de cada ente, ficam vedados, entre outras proibições, a concessão de vantagem, aumento, reajustes, criação de cargo, emprego ou função, provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título e a alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa (parágrafo único e incisos do art. 22).

<ul style="list-style-type: none"> • Lei Rita Camata 1: a despesa total com pessoal não pode exceder: 	
União	70% da RCL
Estados	70% da RCL
Municípios e Distrito Federal.....	60% das receitas correntes
- Prazo de retorno ao limite: três anos, à taxa de um terço do excesso ao ano, a contar de 1995.	
<ul style="list-style-type: none"> • Lei Rita Camata 2: a despesa total com pessoal não pode exceder: 	
União	50% da RCL
Estados e Distrito Federal.....	70% da RCL
Municípios	60% da RCL
- Prazo para retorno ao limite: dois anos, sendo dois terços do excesso nos primeiros doze meses e o restante nos doze meses seguintes, a contar de 1999.	
<ul style="list-style-type: none"> • Lei de Responsabilidade Fiscal: a despesa total com pessoal não pode exceder: 	
União	50% da RCL
Legislativo (inclui TCU).....	2,5%
Judiciário	6%
Executivo	40,9%
Ministério Público da União	0,6%
Estados e Distrito Federal (Art.1º §1 II)...	60% da RCL
Legislativo (inclui TCE)	3%
Judiciário	6%
Executivo	49%
Ministério Público do Estado.....	2%
Municípios	60% da RCL
Legislativo	6%
Executivo	54%
- Prazo para retorno: dois anos, sendo pelo menos cinquenta por cento do excesso no primeiro ano.	

Fonte: adaptado das **Leis Complementares: nº. 82/95, nº. 96/99 e nº. 101/00.**

Quadro 3 - Resumo das leis de limites para despesas com pessoal

É nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do

respectivo Poder ou Órgão, bem como aqueles que provoquem aumento de despesas e não atendam aos limites estipulados pela LRF (art. 21).

Sempre que o percentual exceder os limites estabelecidos no artigo 20, a parte excedente terá de ser eliminada nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras medidas: redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança, redução temporária de carga horária, exoneração dos servidores não estáveis ou exoneração do servidor estável, nos termos do §4º do art. 169 da CF/88 (art. 23).

Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

- a) receber transferências voluntárias;
- b) obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;
- c) contratar operações de crédito, ressalvadas a destinada ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (art. 23, § 3º, I a III).

Para se proceder ao cálculo do valor limite para as despesas com pessoal, é preciso analisar os conceitos de receita corrente líquida e despesa total com pessoal, conforme segue.

O conceito da receita corrente líquida foi inserido no art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme a Lei, e considerando-se a aplicação à estrutura geral de contas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, apresenta-se a seguir um modelo de apuração do valor da RCL, a ser obtido junto ao setor de contabilidade de cada ente.

Período: de (onze meses antes) até (último mês)

+	Receitas Tributárias
+	Receitas de Contribuições
+	Receitas Patrimoniais
+	Receitas Industriais
+	Receitas Agropecuárias
+	Receitas de Serviços
+	Receitas de Transferências Correntes
+	Outras Receitas Correntes
-	(na União) os valores transferidos aos estados e municípios por determinação constitucional ou legal;
-	(na União) as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da CF;
-	(nos estados) as parcelas entregues aos municípios por determinação da CF;
-	(na União, nos estados e nos municípios) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da CF.
+/-	FUNDEF (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) - Valores Pagos + Valores Recebidos
-	(no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e de Roraima) os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.
=	Receita Corrente Líquida

Fonte: adaptado do art. 2º, inciso IV, alíneas a, b e c, e §§ 1º, 2º e 3º da **Lei Complementar n.º 101/00**.

Quadro 4 - Modelo amplo de apuração da receita corrente líquida

A despesa total com pessoal é definida no art. 18 da LRF, compreendendo: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

O art. 19 acrescenta que não serão computadas nos gastos com pessoal as despesas: com indenização por demissão de servidores e empregados, relativas a incentivos à demissão voluntária, convocação extraordinária do Congresso Nacional, decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao período de

apuração (12 meses) e com inativos, custeadas por recursos de fundo específico (art. 19, § 1º, I a VI).

Os valores referentes aos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "outras despesas de pessoal", e serão computados na despesa total com pessoal (art. 18, § 1º).

A despesa total com pessoal deverá ser apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência (art. 18, § 2º).

Por fim, destacam-se dois dispositivos suspensos pelo Supremo Tribunal Federal, no que tange a despesas com pessoal na LRF, relativos ao artigo 23. O primeiro diz respeito ao princípio da irredutibilidade de salários, previsto pela Constituição Federal. Segundo STF (2002):

O texto do artigo 23 prevê as possíveis providências a serem tomadas quando a Administração Pública ultrapassa os limites da despesa com pessoal prevista pela lei. O parágrafo primeiro permite que esse objetivo seja alcançado tanto pela extinção de cargos e funções "quanto pela redução dos valores a eles atribuídos". Essa parte final foi suspensa porque prevê a redução de vencimentos dos servidores públicos, algo não previsto pelo artigo 169 da Constituição.

O segundo dispositivo suspenso pelo STF, diretamente ligado ao anterior, é relativo ao § 2º do artigo 23 da LRF, que prevê a redução temporária da jornada de trabalho com adequação de vencimentos.

e) Dívida e endividamento

As principais fontes legais sobre dívida e endividamento são:

- Constituição Federal: art. 52, incisos VI, VII, VIII e XI; e art. 163, inciso II.
- Lei n.º 4.320/64: art. 3º, parágrafo único; art. 7º, § 2º e § 3º; art. 92; e art. 98.
- LRF: art. 29 a 40.
- Resoluções do Senado Federal: 40 e 43, de 20 e 21 de dezembro de 2001.

Inicialmente, faz-se necessário um esclarecimento quanto aos termos utilizados na matéria. As seguintes definições constam das Resoluções n.º 40/01 e n.º 43/01 do Senado Federal:

- Dívida pública consolidada:

montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito

Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento. (art. 1º, § 1º, inciso III, da Res. n.º 43/01)

Porém, “não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes” (art. 1º, § 2º, da Res. n.º 43/01).

- Dívida pública mobiliária: “dívida pública representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios” (art. 1º, § 1º, inciso IV, da Res. n.º 43/01).
- Dívida consolidada líquida (DCL): “dívida consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros” (art. 1º, § 1º, inciso V, da Res. n.º 43/01).
- Operações de crédito: “os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”. (art. 3º da Res. n.º 40/01)
- Receita corrente líquida (RCL): o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas dos itens constantes dos incisos I e II, e observações dos parágrafos 2º a 4º do art. 2º da Res. n.º 40/01.

Situações de proibição de operações de crédito:

Segundo a LRF (art. 37), equiparam-se às operações de crédito e estão vedadas:

- Captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;
- Recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

- Assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;
- Assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

Outras informações sobre proibições de operações de crédito entre os entes encontram-se no art. 35 da LRF.

Limites e condições para a dívida pública:

Em conformidade com o art. 30 da LRF, o Presidente da República submeteu ao Senado Federal proposta de limites da dívida pública. O Senado, que tem atribuição constitucional, fixou os limites através da Resolução n.º 40, de 20/12/01. Nota-se que na mesma resolução não consta, explicitamente, os limites para a União.

A resolução estabelece a receita corrente líquida (RCL) como parâmetro para os limites da dívida consolidada líquida (DCL). A verificação dos valores pode ser vista no Relatório de Gestão Fiscal. Além disso, o Ministério da Fazenda deverá divulgar mensalmente a relação dos entes que ultrapassarem o limite da dívida e de operações de crédito, conforme a LRF.

De acordo com o art. 3º da Resolução n.º 40/01 do Senado, a DCL não poderá, ao final do 15º ano, iniciado em 2001, exceder:

- No caso de estados: 2 vezes a RCL anual.
- No caso de municípios: 1,2 vez a RCL anual.

No período anterior aos 15 anos mencionados, valem as condições do art. 4º da resolução, caso ultrapassado o limite: deverá ser reduzido, no mínimo, à proporção de 1/15 (um quinze avo) a cada exercício financeiro.

Após esse período, valem as condições do art. 31 da LRF:

Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

O art. 31 da LRF também indica o que deverá acontecer com o ente caso ultrapassado o limite legal:

- Estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

- Obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.

Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

No entanto, conforme o § 6º do art. 30 da LRF, os limites podem eventualmente ser alterados:

Sempre que alterados os fundamentos das propostas de que trata este artigo, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.

Limites e condições para operações de crédito:

As operações de crédito dos entes podem ser de curto ou médio/longo prazo:

- Curto prazo: até 12 meses – dívida flutuante.
- Médio/Longo prazo: acima de 12 meses – dívida fundada ou consolidada.

No primeiro grupo, a mais comum é a operação por antecipação da receita orçamentária (ARO), para cobrir eventuais insuficiências de caixa dentro do exercício financeiro.

A dívida consolidada poderá ser interna ou externa, conforme a forma de captação (credor), seja dentro ou fora do país. Destinam-se a cobrir desequilíbrio orçamentário ou a financiar obras e serviços públicos, mediante contratos ou emissão de títulos da dívida pública.

Segundo a LRF, será incluída na dívida consolidada, para verificação dos limites, as operações de vencimento inferior a 12 meses cujas receitas tenham constado do orçamento, além de precatórios pagos incluídos no orçamento e não pagos durante o exercício de inclusão.

Segundo o art. 167, inciso III, da CF/88, é vedada “a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta”.

Uma novidade da LRF quanto ao atendimento da regra de ouro, expressa no art. 167 da CF/88, está no § 3º do art. 32, que explica que para fins de atendimento do art. 167 da Constituição, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos

recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte:

- não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste; e
- se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital.

Deste modo, coíbe-se o financiamento de despesas correntes com operações de crédito, além dos ajustes referentes a despesas de capital e operações de crédito, que passaram a existir com a LRF. Além dessas observações, a Resolução n.º 43/01 determina que serão verificados, separadamente, o exercício anterior e o exercício corrente, tomando-se por base:

- No exercício anterior, as receitas de operações de crédito nele realizadas e as despesas de capital nele executadas.
- No exercício corrente, as receitas de operação de crédito e as despesas de capital constantes da lei orçamentária.

Destaca-se a suspensão do parágrafo 2º do artigo 12 da LRF, pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Tal suspensão justifica-se, segundo STF (2002), pela violação do artigo 167 da Constituição Federal que, em seu inciso III “permite que as operações de excedam o montante das despesas de capital, quando forem autorizadas mediante créditos suplementares e especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta”.

Reforçando o art. 32, § 3º da LRF, o Senado determina que não serão computados como despesas de capital:

- O montante referente às despesas realizadas, ou constantes da lei orçamentária, conforme o caso, em cumprimento da devolução a que se refere o art. 33 da LRF.
- As despesas realizadas e as previstas que representem empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste.

- III - as despesas realizadas e as previstas que representem inversões financeiras na forma de participação acionária em empresas que não sejam controladas, direta ou indiretamente, pelos entes da Federação ou pela União.

Os limites para realização de operações de crédito, conforme a Res. n.º 43/01 do Senado Federal, são:

- Seu montante global em um exercício financeiro não poderá exceder a 16% da RCL.
- O comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% da RCL.

Deverão ainda ser observadas outras condições e limites quanto à dívida, e outras citadas a seguir, oriundas dos parágrafos 1º a 8º da Resolução n.º 43/01.

O limite de 16% para o caso de operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício, será calculado levando em consideração o cronograma anual de ingresso, projetando-se a receita corrente líquida.

O disposto neste artigo não se aplica às operações de concessão de garantias e de antecipação de receita orçamentária, cujos limites são definidos pelos arts. 9º e 10, respectivamente.

São excluídas dos limites vistos as operações de crédito contratadas pelos estados e pelos municípios, com a União, organismos multilaterais de crédito ou instituições oficiais federais de crédito ou de fomento, com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal.

O cálculo do comprometimento a que se refere o inciso II do caput será feito pela média anual, nos 5 (cinco) exercícios financeiros subseqüentes, incluído o da própria apuração, da relação entre o comprometimento previsto e a receita corrente líquida projetada ano a ano.

Para os efeitos deste artigo, a receita corrente líquida será projetada mediante a aplicação de fator de atualização a ser divulgado pelo Ministério da Fazenda, sobre a receita corrente líquida do período de 12 (doze) meses findos no mês de referência.

O disposto neste artigo não se aplica às operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas.

O limite de 11,5% (inciso II do art. 7º) não se aplica às operações de crédito que, na data da publicação resolução estejam previstas nos Programas de Ajuste dos Estados, estabelecidos nos termos da Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, e, no caso dos municípios, nos contratos de refinanciamento de suas respectivas dívidas com a União, ou aquelas que, limitadas ao montante global previsto, vierem a substituí-las.

As operações de antecipação da receita orçamentária, conhecidas como ARO, são bastante conhecidas, sendo destinadas apenas ao atendimento de insuficiência de caixa durante o exercício. Tais operações seguem o artigo 38 da LRF, além dos outros dispositivos já mencionados (art. 32 da LRF) quanto a operações de crédito.

As operações de ARO seguem as seguintes exigências:

- Realizadas somente a partir do décimo dia do início do exercício.
- Liquidadas, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano.
- Não serão autorizadas se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira ou à que vier a esta substituir.

Além disso, estarão proibidas nas seguintes situações:

- Enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada.
- No último ano de mandato do Presidente, governador ou prefeito municipal.

O Manual de Instruções de Pleitos (MIP), da STN, trás uma seção sobre as operações de ARO, indicando os procedimentos necessários à contratação, as vedações, os limites e condições para realização e a documentação necessária à realização.

3.1.3 Classificações legais das receitas e das despesas

As receitas e despesas seguem determinadas classificações legais que são relevantes nesta pesquisa. Isto porque os painéis que apresentam indicadores de receitas e de despesas utilizando-se do formato publicado nos demonstrativos contábeis.

Quanto à finalidade das classificações, Cruz *et al* (2001b, p.30) esclarecem que:

A padronização do conteúdo e da forma de apresentação das receitas e despesas orçamentárias permite ao administrador público efetuar análises comparativas de desempenho entre órgãos e entidades da mesma esfera de Governo e até entre esferas distintas, bem como a consolidação delas para fins de apresentação do conteúdo global da proposta orçamentária, prevista nos anexos desta lei.

A discriminação da receita e despesa orçamentária é tratada no artigo 8º da Lei n.º 4.320/64 da seguinte forma:

Art. 8º A discriminação da receita e da despesa de cada órgãos do Governo ou unidade administrativa, a que se refere o artigo 2º, § 1º, incisos III e IV, obedecerá à forma do Anexo nº 2.

§ 1º Os itens da discriminação da receita e da despesa, mencionados nos arts, 11, § 4º, e 13, serão identificados por números e código decimal, na forma dos Anexos n.ºs 3 e 4.

§ 2º Completarão os números do código decimal referido no parágrafo anterior os algarismos caracterizados da classificação funcional da despesa, conforme estabelece o Anexo n.º 5.

§ 3º O código geral estabelecido nesta Lei não prejudicará a adoção de códigos locais.

As receitas e as despesas públicas podem ser classificadas sob diversos aspectos. Porém, neste texto, são enfocadas as classificações da receita e da despesa orçamentária estabelecidas legalmente.

Tais classificações, oriundas da Lei n.º 4.320/64, sofreram alterações recentes através de portarias ministeriais e interministeriais do Ministério da Fazenda (MF) e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), exigindo dos profissionais que trabalham na área uma constante atualização quanto às disposições legais.

a) Classificação econômica da receita

Quanto à natureza, a receita pública pode ser classificada em orçamentária ou extra-orçamentária. A receita orçamentária é aquela que integra o orçamento e que o Estado pode dispor como sua. Neste item, é enfocada a classificação econômica

da receita orçamentária.

Tal classificação tem origem na Lei n.º 4.320/64. O Anexo 3 da Lei apresenta a discriminação das receitas, devidamente codificadas. No art. 11, § 4º, consta o seguinte esquema da classificação da receita orçamentária, no qual se pode observar as receitas que são consideradas correntes e as de capital.

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
RECEITA TRIBUTÁRIA	OPERAÇÕES DE CRÉDITO
Impostos	
Taxas	ALIENAÇÃO DE BENS
Contribuições de Melhoria	
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS
RECEITA PATRIMONIAL	
RECEITA AGROPECUÁRIA	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
RECEITA INDUSTRIAL	
RECEITA DE SERVIÇOS	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	

Fonte: BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Art. 11, § 4º.

Quadro 5 – Estrutura das receitas correntes e de capital

Com o advento da LRF, o Governo Federal, através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, procedeu à uniformização das classificações da receita e da despesa orçamentária dos entes públicos. Conforme a STN (2001, p.1):

Considerando-se que, para que sejam consolidadas as Contas Públicas Nacionais, em obediência ao disposto no art. 51 da Lei Complementar n.º 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), - há a necessidade da uniformização dos procedimentos de execução orçamentária no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A uniformização dos procedimentos mencionados requer a utilização de uma mesma classificação orçamentária de receitas e despesas. Deste modo, toda a classificação orçamentária dos entes entre esferas foi unificada pela edição da Portaria Interministerial n.º 163, de 04 de maio 2001. Tal Portaria, do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, define as regras da classificação, elenca as contas e seus códigos e obriga seu cumprimento por todos os entes.

A Portaria n.º 180, de 23 de maio de 2001, apresenta o Anexo I da Portaria Interministerial n.º 163/01, detalhando a natureza das receitas. Depois destas portarias, já foram publicadas diversas outras que trazem algumas alterações nas

classificações das receitas e despesas. Seguem, no Quadro 6, trechos extraídos da Portaria n.º 180/01, com o ementário das categorias econômicas e subcategorias econômicas que organizam a receita orçamentária.

Código	Especificação
1000.00.00	Receitas Correntes Registra o valor total da arrecadação das receitas tributárias, contribuição patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, as transferências correntes e outras receitas correntes.
1100.00.00	Receita Tributária Registra o valor total da arrecadação da receita tributária (impostos, taxas e contribuições de melhoria).
1200.00.00	Receita de Contribuições Registra o valor total da arrecadação da receita de contribuições sociais. Compete exclusivamente a união instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção nas respectivas áreas. Es Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.
1300.00.00	Receita Patrimonial Registra o valor total da arrecadação da receita patrimonial referente ao resultado financeiro da fruição do patrimônio, seja decorrente de bens imobiliários ou mobiliários, seja de participação societária.
1400.00.00	Receita Agropecuária Registra o valor total da arrecadação da receita de produção vegetal, animal e derivados e outros. receitas decorrentes das seguintes atividades ou explorações agropecuárias: a) agricultura (cultivo do solo), inclusive hortaliças e flores; b) pecuária (criação, recriação ou engorda de gado e de animais de pequeno porte); c) atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários em instalações existentes nos próprios estabelecimentos (excetuam-se as usinas de açúcar, fábricas de polpa de madeira, serrarias e unidades industriais com produção licenciada, que são classificadas como industriais).
1500.00.00	Receita Industrial Registra o valor total da arrecadação da receita da indústria de extração mineral, de transformação, de construção e outros, provenientes das atividades industriais definidas como tais pela fundação instituto brasileiro de geografia e estatística - IBGE.
1600.00.00	Receita de Serviços Registra o valor total da arrecadação da receita originária da prestação de serviços, tais como: atividades comerciais, financeiras, de transporte, de comunicação, de saúde, de armazenagem, serviços científicos e tecnológicos, de metrologia, agropecuários e etc...
1700.00.00	Transferências Correntes Recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, independente de contraprestação direta em bens e serviços. Podem ocorrer em nível intragovernamental e intergovernamental, e incluem as transferências de Instituições Privadas, do Exterior e de Pessoas.

1900.00.00	Outras Receitas Correntes Registra o valor total da arrecadação de outras receitas correntes tais como multas, juros, restituições, indenizações, receita da dívida ativa, aplicações financeiras e outras.
2000.00.00	Receitas de Capital Registra o valor total da categoria econômica que compreende as operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras
2100.00.00	Operações de Crédito Registra o valor total da receita decorrente da colocação de títulos públicos ou de empréstimos obtidos junto a entidades estatais ou particulares internas ou externas.
2200.00.00	Alienação de Bens Registra o valor total da receita decorrente da alienação de bens móveis e imóveis.
2300.00.00	Amortização de Empréstimos Registra o valor total da receita relativa a amortização de empréstimos concedidos em títulos.
2400.00.00	Transferências de Capital Registra o valor total das transferências de capital (transferências inter e intragovernamentais, instituições privadas, ao exterior e a pessoas), tendo por finalidade concorrer para a formação de um bem de capital, estando vinculadas à constituição ou aquisição do mesmo.
2500.00.00	Outras Receitas de Capital Registra o valor total arrecadado com outras receitas vinculadas ao acréscimo patrimonial da unidade. Encontram-se no desdobramento desse título a integralização do capital social, os saldos de exercícios anteriores e as outras receitas.

Fonte: Adaptado de BRASIL. **Portaria STN n.º 180, de 21 de maio de 2001**. Ministério da Fazenda. Visa divulgar o Anexo I – Detalhamento das Naturezas de Receitas, em atendimento à P.I. n.º 163/01.

Quadro 6 – Ementário das categorias e subcategorias econômicas da receita

Tal classificação organiza a receita orçamentária na seguinte estrutura:

1º nível: Categoria Econômica. Exemplo: 1 – Receitas correntes;

2º Nível: Sub-Categoria Econômica. Exemplo: 7 – Transferências correntes;

3º Nível: Fonte. Exemplo: 2 – Transferências intergovernamentais;

4º Nível: Rubrica. Exemplo: 01 – Transferências da União;

5º Nível: Alínea. Exemplo: 02 – Cota-parte do Fundo de Participação dos Municípios

6º Nível: Subalínea.

O exemplo apresentado ilustra a codificação do FPM, 1721.01.02. Outro exemplo é do IPTU, 1112.01.00.

Receitas próprias e de transferências:

As receitas orçamentárias dos entes são também classificadas entre próprias e de transferências.

São receitas próprias, segundo Matias e Campello (2000, p.69) as arrecadadas diretamente pelo ente, estando classificadas em:

- Tributária: incluem-se nessas receitas os impostos, taxas e contribuições de melhoria.
- Patrimonial: refere-se às receitas advindas da exploração do patrimônio, incluindo juros, dividendos e aluguéis.
- Agropecuária e industrial: advindas da exploração e produção de bens de natureza industriais e agropecuários;
- Diversos: incluem nestas as multas e cobranças da Dívida Ativa.

São receitas de transferências as repassadas ou entregues por outros entes, dividindo-se em:

- Intragovernamentais: recursos oriundos da mesma esfera governamental. Nos municípios esta categoria não é utilizada.
- Intergovernamentais: recursos oriundos de outras esferas governamentais.

A receita tributária é a gerada pela cobrança de tributos. Tributos são receitas instituídas pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição (Título VI) e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

A Portaria n.º 163/01 apresenta as seguintes definições para as contas relativas aos tributos:

1110.00.00	Impostos Registra o valor total da modalidade de tributo cuja obrigação tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.
1120.00.00	Taxas Registra o valor total das receitas de taxas cobradas pela união, pelos estados, pelo distrito federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.
1130.00.00	Contribuição de Melhoria registra o valor total da arrecadação com contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas de competência da união, estados, distrito federal ou municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições é arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, e terá como limite total a despesa realizada.

Fonte: Adaptado de BRASIL. **Portaria STN n.º 180, de 21 de maio de 2001**. Ministério da Fazenda. Visa divulgar o Anexo I – Detalhamento das Naturezas de Receitas, em atendimento à P.I. n.º 163/01.

Quadro 7 – Ementas das receitas tributárias

Imposto, de acordo com o art. 16 do CTN é:

“o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. A principal característica para a identificação deste tributo é a inexistência de qualquer atuação estatal para a sua exigência”

Aos municípios competem os seguintes impostos: IPTU, ISS e ITBI.

- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU): previsto no art. 156, inciso I, da CF/88, incide, de acordo com art. 32 do CTN, “sobre a propriedade predial e territorial urbana e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do municípios”.
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS, ISQN ou ISSQN): estabelecido no art. 156, inciso III, da CF/88, possui como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza. A base de cálculo é o valor do serviço prestado.
- Imposto sobre a Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis (ITBI): previsto no art. 156, inciso II, da CF/88, como imposto sobre “transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”. É um dos tributos que incide sobre o patrimônio dos cidadãos e entidades, por ocasião da transmissão direta da

propriedade ou domínio útil de imóveis e direitos relativos a sua aquisição, por ato oneroso. A base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel ou do direito a ele relativo, no momento da estimativa efetuada pela autoridade fazendária competente.

Taxas são tributos cobrados pelos entes no âmbito de suas respectivas atribuições, que “tem como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art. 77 do CTN).

Como receitas de transferências intergovernamentais, apresentam-se os repasses do ICMS e do IPVA, no nível estadual, e o FPM, no nível federal, que constituem as principais receitas de transferências dos municípios brasileiros. Tais repasses têm origem no art. 158 da CF/88. A interferência do município sobre este tipo de arrecadação geralmente é apenas indireta.

- Cota-parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): embora seja arrecadado pelo estado, os municípios ficam com 25% da arrecadação.
- O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA): embora seja estadual, 50% da arrecadação é repassada ao município de registro do veículo.
- O Fundo de Participação dos Municípios (FPM): possui origem no Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, e no Impostos sobre Produtos Industrializados, arrecadados pela União. O valor destinado é dividido entre os municípios em função de diversos fatores.

b) A despesa orçamentária e suas classificações

Quanto à natureza, a despesa pública pode ser classificada em orçamentária e extra-orçamentária. A despesa orçamentária é aquela que integra o orçamento, sendo disciplinada pelos artigos 12 e 13 da Lei n.º 4.320/64. Sob o enfoque administrativo-legal, a despesa combina as seguintes classificações: institucional, funcional, econômica, e de fontes de recursos. Aqui são abordadas a classificação econômica e a classificação funcional.

Classificação econômica:

Em seu artigo 12, a Lei 4.320/64 institui que a despesa pública será classificada

de acordo com as categorias econômicas. A Portaria Interministerial n.º 163/01 alterou a estrutura da despesa da seguinte forma.

Art. 12 da Lei n.º 4.320/64	Portaria n.º 163/01
DESPESAS CORRENTES Despesas de Custeio Transferências Correntes	DESPESAS CORRENTES Pessoal e Encargos Sociais Juros e Encargos da Dívida Outras Despesas Correntes
DESPESAS DE CAPITAL Investimentos Inversões Financeiras Transferências de Capital	DESPESAS DE CAPITAL Investimentos Inversões Financeiras Amortização da Dívida

Quadro 8 – Estrutura das despesas correntes e de capital

São despesas correntes todas as que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital, e despesas de capital são as que contribuem.

A seguir estão as definições dos seis grupos de natureza da despesa, de acordo com a Portaria n.º 163/01.

1 - Pessoal e Encargos Sociais:

Despesas de natureza remuneratória decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar no 101, de 2000.

2 - Juros e Encargos da Dívida: “despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária”.

3 - Outras despesas correntes:

Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

4 - Investimentos: “despesas com o planejamento e a execução de obras,

inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente”.

5 - Inversões Financeiras:

Despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.

6 - Amortização da Dívida: “despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária”.

A estrutura da despesa obedecerá a seguinte codificação de números (c.g.mm.ee.dd):

- a) “c” representa a categoria econômica. Exemplo: 3 – Despesas correntes;
- b) “g” o grupo de natureza da despesa. Exemplo: 1 – Pessoal e encargos da dívida;
- c) “mm” a modalidade de aplicação. Exemplo: 90 – Aplicações Diretas;
- d) “ee” o elemento de despesa. Exemplo: 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal civil;
- e) “dd” o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

Classificação funcional:

A classificação funcional da despesa orçamentária é apresentada no Anexo 5 da Lei n.º 4.320/64, com alteração dada pela Portaria n.º 42, de 14 de abril de 1999. Tal classificação, que evidencia as funções de governo das despesas públicas, utiliza-se dos conceitos de Função, Subfunção, Programa, Projeto, Atividade e Operações especiais.

O art. 1º da Portaria n.º 42/99, define da seguinte forma os termos funções e subfunções:

§ 1o Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

§ 2o A função "Encargos Especiais" engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

§ 3o A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

§ 4o As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas, na forma do Anexo a esta Portaria.

O art. 2º da mesma portaria explica que, para seus efeitos, entendem-se por:

- a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando

à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;

b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

d) Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Seguem exemplos de funções e subfunções de governo, devidamente classificadas:

- Função 10 – Saúde. Subfunção 301 – Atenção Básica. Código 10.301.
- Função 12 – Educação. Subfunção 361 – Ensino Fundamental. Código 12.361.
- Função 26 – Transporte. Subfunção 782 – Transporte Rodoviário. Código 26.782.

3.1.4 Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a Lei n.º 4.320/64

a) Anexos e demonstrativos da Lei n.º 4.320/64

Os relatórios contábeis produzidos no âmbito do setor público brasileiro para a União, estados, municípios e Distrito Federal, obedecem a normas legais específicas. Como foi verificado no item anterior, é a Lei n.º 4.320/64 que estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços governamentais.

Destaca-se que os demonstrativos apresentados não são os únicos produzidos pela Contabilidade Pública, mas são as principais referências, da mesma forma que os demonstrativos da Lei n.º 6.404/76 são exigidos para as sociedades por ações.

Os demonstrativos abordados aqui costumam ser reunidos num volume único conhecido como Balanço Geral, que é publicado anualmente. Acrescentam-se ainda outros relatórios a este documento, com a finalidade de atender as exigências específicas da prestação de contas para o tribunal de contas, e outros demonstrativos que, por ventura, sejam incluídos pelos órgãos técnicos.

Segundo Kohama (1999, p.15):

os balanços públicos possuem uma característica muito própria de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas e obedece as condições, metodologias e regras consubstanciadas na Contabilidade Pública.

Apresenta-se o esquema da Ilustração 14 para demonstrar as relações na produção dos demonstrativos contábeis públicos pela Lei n.º 4.320/64.

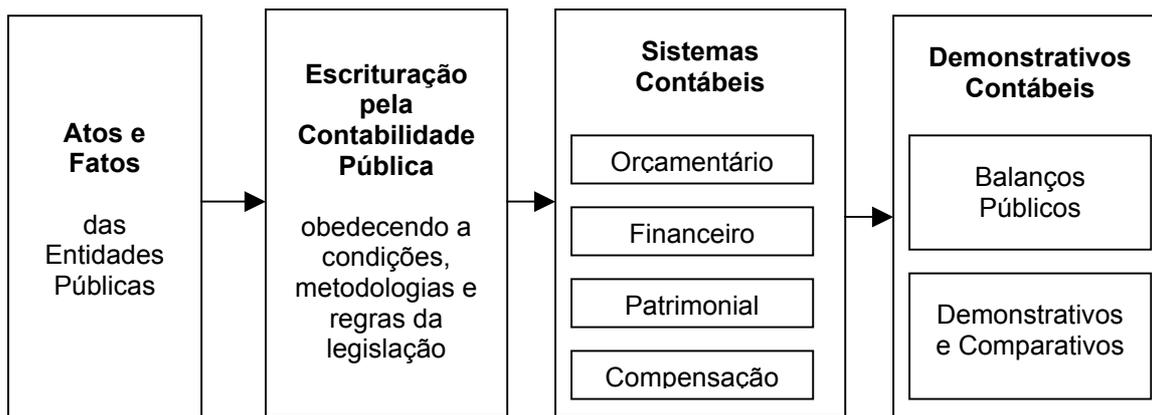


Ilustração 14 – Relações da Contabilidade Pública com os demonstrativos contábeis produzidos conforme a Lei n.º 4.320/64

A Lei n.º 4.320/64 apresenta 17 anexos, resumidos na Ilustração 15.

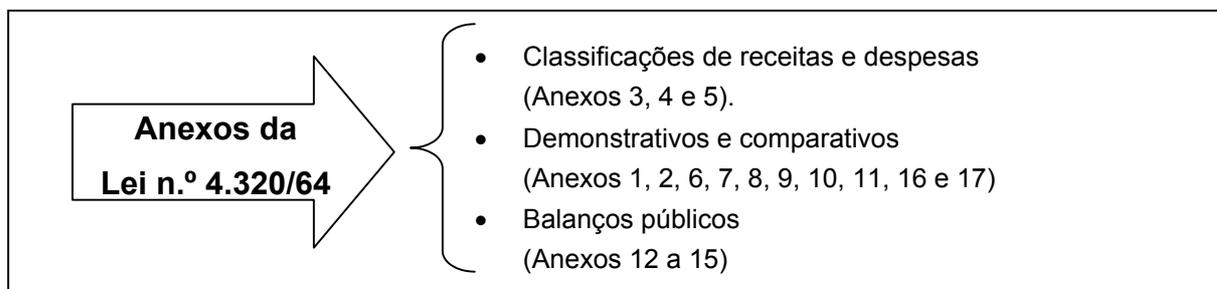


Ilustração 15 – Distribuição dos anexos da Lei n.º 4.320/64

Destaca-se que existem outros demonstrativos contábeis produzidos e publicados pelas entidades públicas, tais como os exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. No Quadro 9 é apresentada uma lista dos anexos da Lei n.º 4.320/64, até o ano de 2000.

Anexo 1	Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas.
Anexo 2	Despesa – Especificação da Despesa. Receita – Especificação da Receita.
Anexo 3	Receita Orçamentária. Anexo I – Discriminação das Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Anexo II – Discriminação da Receita da União.
Anexo 4	Despesa Orçamentária
Anexo 5	Funções e Subfunções de Governo.
Anexo 6	Programa de Trabalho.
Anexo 7	Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades.
Anexo 8	Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos.
Anexo 9	Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções.
Anexo 10	Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada.
Anexo 11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada.
Anexo 12	Balanço Orçamentário.
Anexo 13	Balanço Financeiro.
Anexo 14	Balanço Patrimonial.
Anexo 15	Demonstração das Variações Patrimoniais.
Anexo 16	Demonstração da Dívida Fundada Interna.
Anexo 17	Demonstração da Dívida Flutuante.

Fonte: Brasil. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.**

Quadro 9 – Lista dos anexos da Lei n.º 4.320/64

Os Balanços Públicos são um conjunto de quatro peças, tratadas nos artigos 101 a 106, do Capítulo IV (dos Balanços), incluído no Título IX (da Contabilidade) da Lei n.º 4.320/64.

De acordo com Kohama (1999, p.16), “cada uma dessas peças apresentará a movimentação ocorrida, bem como o resultado correspondente, relativo ao exercício a que se refere”.

Os demais demonstrativos contábeis, chamados pela Lei de “Demonstrativos e Comparativos”, segundo Kohama (1999, p. 16), foram instituídos com o intuito de “fornecerem o conhecimento necessário por meio da apresentação do detalhamento e discriminação dos dados constantes daquelas peças, que, no caso, serão de grande valia para o trabalho de análise e interpretação dos resultados”.

b) Anexo 12 – Balanço Orçamentário

Conforme o artigo 102 da Lei n.º 4.320/64, o “Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

Segundo Kohama (1989, p. 237), pode-se conceituar o Balanço Orçamentário como:

um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem as “receitas previstas” no orçamento como também as “realizadas”, as “despesas fixadas” e as “realizadas”, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit.

Para Silva (1996, p.282), o Balanço Orçamentário objetiva basicamente:

- Registrar os elementos do orçamento público, nos termos em que o mesmo foi aprovado pelo Poder Legislativo;
- Registrar a extensão do orçamento, com as modificações que vão sendo introduzidas;
- Registrar a posição final dos valores executados quando do encerramento do exercício, comparada com as previsões iniciais do orçamento.

O Balanço Orçamentário tem origem na escrituração do sistema orçamentário, e apura o superávit ou déficit orçamentário previsto e executado. Tal resultado é oriundo da comparação entre as receitas e despesas, tanto as previstas quanto as realizadas.

Caso a despesa fixada seja maior que a receita prevista, ocorre um déficit de previsão, e caso a receita executada seja maior que a despesa, há um superávit de execução orçamentária.

No lado esquerdo do balanço, apresentam-se as colunas das receitas previstas e executadas, além da coluna diferença, com a executada menos a prevista. No lado direito está a despesa, com colunas de fixação, execução e diferença entre a executada e a fixada.

De acordo com Kohama (1999, p. 18), a interpretação do balanço orçamentário deve considerar necessariamente:

- a. o relacionamento entre as colunas de previsão da receita com a de fixação da despesa;
- b. o relacionamento entre as colunas de execução da receita com a de execução da despesa; e
- c. a coluna de diferença da seção da receita, que corresponde à diferença entre a receita prevista e a executada, com relação a coluna de diferença da seção da despesa, que corresponde à diferença entre a despesa fixada e a executada.”

Destaca-se que o presente demonstrativo apresenta uma consolidação das contas existentes nos Anexos 10 e 11, os comparativos da receita orçada com a arrecada e da despesa autorizada com a realizada.

Quanto às receitas, são apresentadas três colunas: previsão, execução e diferença (do executado menos o previsto). Quanto às despesas, são apresentadas outras três colunas: fixação, execução e diferença (do executado menos o fixado).

A linha denominada “soma” apresenta os valores totais das colunas das receitas em paralelo aos valores totais das despesas, seja previsão, execução e diferença das receitas ou fixação, execução e diferença das despesas.

Os déficits são apurados, nas colunas das receitas, caso a receita prevista seja menor que a despesa fixada ou caso a receita executada seja menor que a despesa executada. Os superávits são apurados quando o inverso ocorre, sendo registrados nas respectivas colunas das despesas. As diferenças são obtidas da execução menos a previsão do déficit e da execução menos a fixação do superávit.

Deste modo, os totais das receitas apresentam os mesmos valores dos totais das despesas, tendo em vista que a apuração do déficit ou superávit serve como equalizador destes valores.

c) Anexo 13 – Balanço Financeiro

De acordo com o artigo 103 da Lei n.º 4.320/64:

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que transferem para o exercício seguinte.

O Balanço Financeiro tem origem no sistema financeiro e apresenta as entradas e saídas de recursos, expondo também os saldos das disponibilidades iniciais e finais.

Kohama (1999, p. 19) explica a dinâmica do Balanço Financeiro comparando-o a um cofre, da seguinte forma:

Na movimentação dinâmica que, fatalmente, ocorrerá durante o exercício financeiro, tudo o que entrar em numerário ou depósito bancário será considerado Receita, quer de origem orçamentária, quer de origem não orçamentária, e será acrescido aos valores já existentes no cofre; em caso contrário, também por força desta movimentação dinâmica, tudo o que for retirado do cofre em numerário ou em saque bancário será considerado Despesa e poderá ser de origem orçamentária ou extra-orçamentária, e ser deduzido dos valores existentes no cofre.

Como resultado desta dinâmica é gerada a seguinte equação básica: saldo inicial + entradas (receitas) - saídas (despesas) = saldo final

De uma maneira mais completa, é apresentada a equação a seguir, associada aos grupos do Balanço Financeiro.

Saldo do exercício anterior

(+) Receita orçamentária

- (+) Receita extra-orçamentária
- (-) Despesa orçamentária
- (-) Despesa extra-orçamentária
- (=) Saldo para o exercício seguinte

Os saldos mencionados do exercício anterior e para o exercício seguinte estão relacionados ao grupo “Disponível”, do Balanço Patrimonial, apresentado no Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64. Tal grupo abrange as contas “Caixa”, “Bancos e Correspondentes”, “Exatores” e “Vinculados em Conta Corrente Bancárias”. Deste modo, permite-se uma verificação da movimentação das disponibilidades do ente público, através do conhecimento das entradas e saídas orçamentárias e extra-orçamentárias. No entanto, tal balanço não representa um fluxo de caixa.

Em termos de análise, Kohama (1999, p. 21) destaca que como o Balanço Financeiro é apresentado com valores globais, para se conhecer melhor os detalhes de sua movimentação deve-se recorrer também aos anexos 10 e 11, da receita e despesa orçamentária, e ao Anexo n.º 17, da dívida flutuante, para apreciação da movimentação extra-orçamentária.

Destaca-se ainda que o Balanço Financeiro permite conhecer o superávit ou déficit financeiro do ente. Superávit quando as entradas (receitas orçamentárias e extra-orçamentárias) forem superiores às saídas (despesas orçamentárias e extra-orçamentárias) e déficit na situação oposta. O equilíbrio ocorre quando o montante das entradas iguala-se ao das saídas, no mesmo período.

d) Anexo 14 – Balanço Patrimonial

Conceito e estrutura:

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que apresenta os bens, direitos e obrigações pertencentes a uma entidade numa determinada data. Através da diferença entre o ativo (bens e direitos) e o passivo exigível (obrigações), o Balanço Patrimonial evidencia a situação líquida da entidade. Segundo Marion (1998, p.53), o Balanço Patrimonial “reflete a Posição Financeira em determinado momento, normalmente o fim do ano ou de um período prefixado”.

São bens, itens ativos como dinheiro, contas bancárias, estoques, terrenos, veículos, utensílios e instalações. São direitos, itens como contas a receber, empréstimos concedidos e adiantamentos. São obrigações, itens passivos como

fornecedores, salários a pagar, empréstimos a pagar e tributos a recolher. Destaca-se a necessidade da mensuração monetária de tais itens, mesmo tendo-se em vista o valor não mensurável de itens intangíveis.

O Balanço Patrimonial público é originado da escrituração do sistema patrimonial, na estrutura definida no artigo 105 da Lei n.º 4320/64. Tal artigo, em seus parágrafos 1º a 5º, apresenta seus grupos de contas (que podem ser resumidos no Quadro 10):

Tal peça representa um retrato do patrimônio (bens, direitos e obrigações) da entidade pública num determinado momento. É, portanto, uma demonstração estática.

ATIVO FINANCEIRO “compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente da autorização orçamentária e dos valores numerários.” (§ 1º)	PASSIVO FINANCEIRO “compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.” (§ 3º)
ATIVO PERMANENTE “compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.” (§ 2º)	PASSIVO PERMANENTE “compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.” (§ 4º)
SALDO PATRIMONIAL	
ATIVO COMPENSADO	PASSIVO COMPENSADO
“Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores.” (§ 5º)	

Fonte: Adaptado de BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Art. 105.

Quadro 10 – Resumo do art. 105 da Lei n.º 4.320/64

O Balanço Patrimonial público difere em grupos e nomenclatura do elaborado no setor privado, no formato difundido pela Lei n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações: art. 178 a 184). No entanto, segundo Kohama (1999, p.22), sua estrutura “guarda estreita conformidade com a apresentada para as empresas e entidades da iniciativa privada”.

O Balanço Patrimonial é dividido em duas partes: ativo e passivo. A primeira é representada por contas de bens e direitos. O ativo real é resultado da soma dos grupos ativo financeiro e ativo permanente. O passivo real é representado por contas de obrigações, sendo o resultado da soma dos grupos passivo financeiro e passivo permanente.

A diferença entre o ativo real (A) e o passivo real (P) gera o saldo patrimonial, que pode se configurar como ativo real líquido ($A > P$, no lado direito), passivo real descoberto ($A < P$, no lado esquerdo), ou situação nula ($A = P$). Ele é o “patrimônio líquido” das instituições públicas.

Deste modo, a soma do ativo real com o passivo real descoberto (quando for o caso) apresenta o mesmo valor da soma do passivo real com o ativo real líquido (quando for o caso).

Existem, ainda, os grupos ativo compensado e passivo compensado que, embora pouco utilizados no plano municipal, são previstos pela Lei n.º 4.320/64 para utilização nos casos não abrangidos pelos outros grupos de contas vistos.

Segundo Cruz (1989, p.130), “as contas de compensação tratam do registro de responsabilidades entre a entidade e terceiros que não causam imediatamente reflexos no patrimônio. São contas de memória”.

O Balanço Patrimonial Público tem, resumidamente, a estrutura e inter-relação de valores apresentadas no Quadro 11.

ATIVO		PASSIVO	
ATIVO FINANCEIRO (AF)	A	PASSIVO FINANCEIRO (PF)	H
ATIVO PERMANENTE (AP)	B	PASSIVO PERMANENTE (PP)	I
Soma do Ativo Real	C = A + B	Soma do Passivo Real	J = H + I
SALDO PATRIMONIAL (SP)	D = J - C (se $J > C$)	SALDO PATRIMONIAL (SP)	K = C - J (se $C > J$)
Soma	E = C + D (E = L)	Soma	L = J + K (L = E)
ATIVO COMPENSADO	F (F = M)	PASSIVO COMPENSADO	M (M = F)
Total Geral	G = E + F (G = N)	Total Geral	N = L + M (N = G)

Fonte: Adaptado de BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Anexo 14.

Quadro 11 – Resumo da estrutura e inter-relações do balanço patrimonial

Grupos e contas principais:

A seguir são apresentados, em caráter introdutório, os principais subgrupos de contas do Balanço Patrimonial público, sem pretensão de esgotar as definições.

O ativo do Balanço Patrimonial público é dividido em dois grupos para os bens e direitos: ativo financeiro e ativo permanente.

No grupo ativo financeiro, existem os seguintes subgrupos de contas:

- Disponível: engloba as contas numerárias como caixa e bancos.
- Vinculados em C/C bancária: segundo Kohama (1999, p.89) “representa os valores numerários depositados em contas correntes bancárias, cuja movimentação depende de disposições contratuais ou legais”.
- Realizável: inclui créditos de devedores diversos e aplicações financeiras, entre outros.

No grupo ativo permanente, existem os seguintes subgrupos de contas:

- Bens móveis: segundo Kohama (1999, p.92), representam “aqueles bens que tem característica de caráter permanente, ou seja, os materiais que, em seu uso normal, possuem duração superior a dois anos”, adquiridos por compra, doação ou permuta. Exemplos: utensílios e veículos.
- Bens imóveis: são os bens que se vendem apenas por escritura e, de acordo com Kohama (1999, p.96), “não podem ser transportados de um lugar para o outro sem alterar a sua forma ou substância”, adquiridos por compra, doação ou permuta. Exemplos: terrenos, edifícios e construções.
- Bens de natureza industrial: segundo Kohama (1999, p.104), “representa os valores relativos a bens móveis e imóveis, de natureza industrial, adquiridos por compra, doação ou permuta, ou ainda, os havidos por recuperação em virtude da extinção de órgãos da administração pública”. Exemplos: móveis e utensílios, veículos e terrenos.
- Créditos: de acordo com Kohama (1999, p.104), “referem-se aos créditos por fornecimentos e serviços prestados, provenientes de responsabilidades não financeiras e não inscritos ou não registrados em contas financeiras e os créditos inscritos para cobrança executiva, relativos a cobrança da dívida ativa”.

A dívida ativa representa direitos líquidos e certos da fazenda pública. Divide-se em dívida ativa tributária e dívida ativa não-tributária (art. 39 da lei n.º 4.320/64). A primeira, segundo Angélico (1985), refere-se a créditos de tributos lançados e não arrecadados, a segunda engloba todos os demais créditos.

- Valores: segundo Kohama (1999, p.105), neste grupo de contas encontram-se “os valores relativos a ações, outros títulos e documentos representativos de valores, jóias, moedas e outros recolhidos à Caixa de Valores”.

O passivo é dividido em dois grupos para as obrigações: passivo financeiro e passivo permanente.

O grupo passivo financeiro é composto pelos seguintes subgrupos de contas:

- Restos a pagar: de acordo com o art. 36 da Lei n.º 4.320/64 representa “as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro”.
- Serviço da dívida a pagar: segundo Kohama (1999, p.116), “representa o montante da amortização, juros, prêmios e títulos a resgatar, constituindo-se no serviço da dívida fundada ou consolidada”.
- Depósitos: segundo o mesmo autor (1999, p.118), “representa o montante do débito relativo a recebimentos feitos a título de depósitos, consignações em folhas, fianças, cauções e outras”.
- Débitos em tesouraria: para o mesmo autor (1999, p.119), “representa o compromisso financeiro proveniente de recebimentos efetuados e relativos às operações de crédito por antecipação da receita orçamentária, que devem ser liquidados em até dez dias antes do encerramento do exercício em que foram contratadas”.

No grupo passivo permanente existem os seguintes subgrupos de contas:

- Dívida fundada interna.
- Dívida fundada externa.

Dívida fundada, também conhecida como dívida consolidada, de acordo com o art. 98 da Lei n.º 4.320/64, “compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamentos de obras e serviços públicos”. É dividida em dívida fundada interna e dívida fundada externa, de acordo com seu lançamento dentro ou fora do país.

- Diversos: segundo Kohama (1999, p.121), representa:

os saldos passivos provenientes da incorporação dos balanços das entidades autárquicas e oficiais. Assim, no final do exercício, as entidades autárquicas e oficiais apresentam os balanços, onde ficam demonstrados os resultados obtidos por meio da gestão administrativa no período.

e) Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais

De acordo com o art. 104 da Lei n.º 4.320/64, “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

De acordo com Kohama (1999, p.124), variação patrimonial é:

a alteração do valor de qualquer elemento do patrimônio público, geralmente, causada por: alienação, aquisição, dívida contraída, dívida líquida, dívida liquidada, depreciação ou valorização, amortização, superveniência, insubsistência e efeitos da execução orçamentária.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) é dividida em dois grandes grupos: à esquerda, as variações ativas e, à direita, as variações passivas.

Esta demonstração, segundo Silva (1996, p.288), “evidencia as alterações ocorridas no Patrimônio durante o exercício, resultantes ou independentes da execução orçamentária, apurando o resultado patrimonial do período, quer ele seja positivo, negativo ou nulo”.

As variações ativas são, segundo Kohama (1999, p.128):

alterações nos valores dos elementos do patrimônio público que aumentam a situação patrimonial pela incorporação e agregação, advinda de aquisições, valorização de bens, amortização da dívida, superveniências ativas e insubsistências passivas.

As variações passivas são, de acordo com Kohama (1999, p.128):

Alterações nos valores dos elementos do patrimônio público que diminuem a situação patrimonial, por incorporação ou desincorporação ou baixa, conseqüente de alienação (venda), depreciação e desvalorização de bens, constituição de dívidas passivas, recebimento de créditos, cobrança da dívida ativa, insubsistências ativas ou superveniências passivas.

A DVP apresenta a estrutura e relações apresentadas no Quadro 12.

VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
RESULTANTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA		RESULTANTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	A	DESPESA ORÇAMENTÁRIA	G
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS	B	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS	H
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	C	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	I
Total de Variações Ativas	D (A+B+C)	Total de Variações Passivas	J (G+H+I)
RESULTADO PATRIMONIAL Déficit	E (J-D) se D<J	RESULTADO PATRIMONIAL Superávit	K (D-J) se J<D
TOTAL GERAL	F (F=L)	TOTAL GERAL	L (L=F)

Quadro 12 – Estrutura e relações da demonstração das variações patrimoniais

As variações ativas são divididas em três grupos:

1. Resultantes da Execução Orçamentária

Inclui as receitas orçamentárias recebidas no exercício financeiro, segundo a classificação econômica até o nível das subcategorias econômicas.

2. Mutações Patrimoniais

Segundo Kohama (1999, p.129), “são as decorrentes de uma troca de bens, permutados entre os elementos do ativo (dinheiro-caixa), por bens ou valores de caráter permanente (móveis, imóveis, títulos e valores). Originam-se, sempre, da execução orçamentária”.

A DVP apresenta as seguintes contas de variações ativas de mutações patrimoniais:

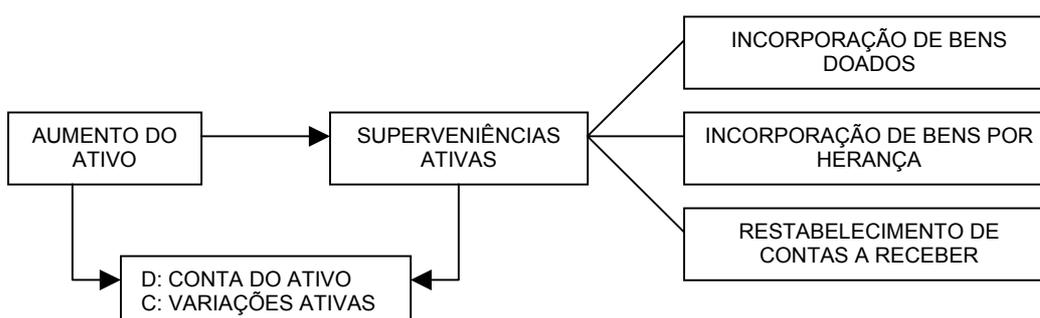
- Aquisição de bens móveis
- Construção e aquisição de bens imóveis
- Construção e aquisição de bens de natureza industrial
- Aquisição de títulos e valores
- Empréstimos concedidos
- Diversas

3. Independentes da Execução Orçamentária

Segundo Kohama (1999, p.131), “corresponde às variações patrimoniais, às alterações ou modificações que ocorrem no patrimônio, aumentando-o; porém, não se originam da execução orçamentária”.

São variações ativas decorrentes de dois tipos de fatos:

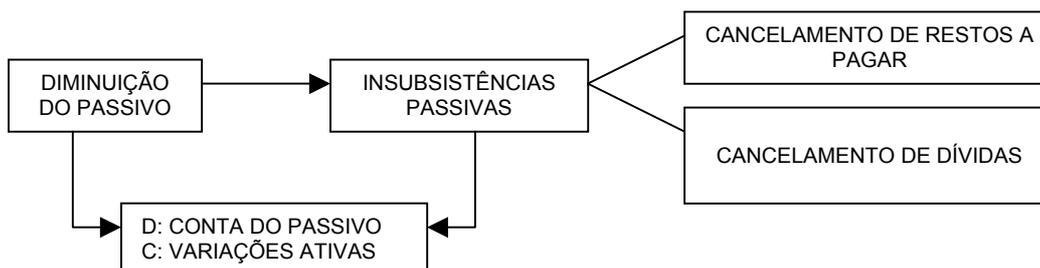
- Superveniências ativas: são ilustradas por Silva (1996) da seguinte forma:



Fonte: SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.288.

Ilustração 16 – Superveniências ativas

- Insubsistências passivas: são ilustradas por Silva (1996) da seguinte forma:



Fonte: SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.289.

Ilustração 17 – Insubsistências passivas

As contas da DVP para este grupo são:

- Inscrição da dívida ativa
- Inscrição de outros créditos
- Incorporação de bens (doações, legados, etc.)
- Cancelamento de dívidas passivas

As variações passivas são divididas em três grupos:

1. Resultantes da Execução Orçamentária

Inclui as despesas orçamentárias pelas categorias econômicas e grupos de despesa:

- Despesas correntes
- Despesas de custeio
- Transferências correntes
- Despesas de capital
- Investimentos
- Inversões financeiras
- Transferências de capital

Observa-se que os grupos de despesas foram alterados pela Portaria n.º 163/01, que será abordada num item seguinte.

2. Mutações Patrimoniais

Estão incluídas nesse grupo as seguintes contas da DVP:

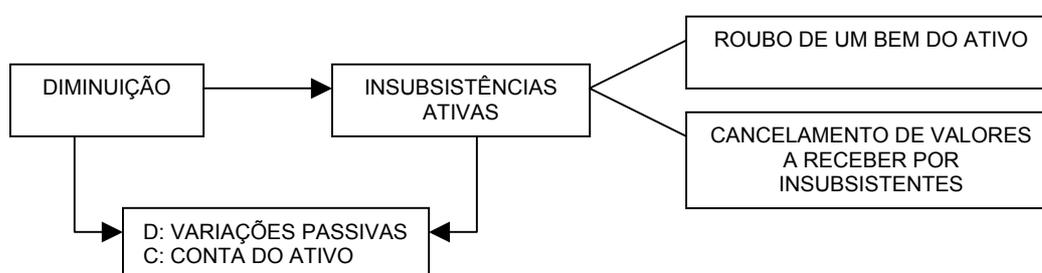
- Cobrança da dívida ativa
- Alienação de bens móveis
- Alienação de bens imóveis

- Alienação de bens de natureza industrial
- Alienação de títulos e valores
- Empréstimos tomados
- Recebimento de créditos
- Diversas

3. Independentes da Execução Orçamentária

As variações passivas independentes da execução orçamentária são as que provocam modificação no patrimônio sem resultarem do orçamento público. Surgem de dois tipos de fatos:

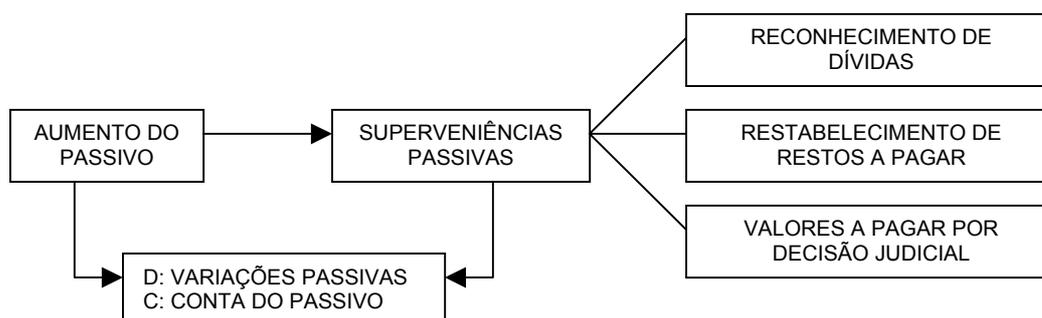
- Insubsistências ativas: são ilustradas por Silva (1996) da seguinte forma:



Fonte: SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.289.

Ilustração 18 – Insubsistências ativas

- Superveniências passivas: são ilustradas por Silva (1996) da seguinte forma:



Fonte: SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.289.

Ilustração 19 – Superveniências passivas

As contas da DVP para este grupo são:

- Cancelamento da dívida ativa

- Encampação de dívidas passivas
- Diversas

O saldo patrimonial é um elemento tanto do lado das variações ativas quanto das variações passivas. Será apresentado como variação ativa caso o total das variações ativas seja menor do que o total das variações passivas, configurando um déficit. Será apresentado como variação passiva caso o total das variações passivas seja menor que o total das variações ativas, configurando um superávit.

No primeiro (déficit) caso houve diminuição do saldo patrimonial, e no segundo (superávit) houve aumento do saldo patrimonial do Balanço Patrimonial. Deste modo, os totais gerais das variações ativas e passivas se equivalem, fechando a DVP com os mesmos valores em ambos os lados.

f) Demonstrativos e comparativos

Além dos quatro balanços públicos abordados, a Lei n.º 4.320/64 exige a publicação de demonstrativos e comparativos.

Há um total de dez demonstrativos e comparativos que, conforme Kohama (1999, p. 16), foram instituídos com o intuito de “fornecerem o conhecimento necessário por meio da apresentação do detalhamento e discriminação dos dados constantes daquelas peças, que, no caso, serão de grande valia para o trabalho de análise e interpretação dos resultados”.

- Anexo 1 – Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas

Este demonstrativo apresenta dois grandes grupos: à esquerda, a receita e, à direita, a despesa. Compara a receita e a despesa pela classificação econômica, ao nível de categorias econômicas, apurando o déficit ou superávit, tanto do orçamento corrente quanto do total da execução orçamentária. Superávit caso a receita seja maior que a despesa orçamentária e déficit caso ocorra o oposto. Tais apurações resultam num fechamento da totalização entre o lado da receita e o da despesa.

- Anexo 2/I – Despesa – Especificação da Despesa
- Anexo 2/II – Receita – Especificação da Receita

Este anexo é dividido em dois demonstrativos de especificação, um para a receita e outro para a despesa, ambos pela classificação econômica. Tais

demonstrativos permitem uma observação razoavelmente completa das receitas e despesas do ente.

Na especificação da despesa é apresentada a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica. Apura-se, ao final, o total da despesa orçamentária do período.

Para a receita não é especificado o órgão, já que a mesma não permite esta vinculação em todos os casos. Os componentes são os mesmos. Apura-se, ao final, o total da receita orçamentária no período. Geralmente há uma unificação de caixa e a secretaria da fazenda ou de finanças é o órgão institucional arrecadador.

- Anexo 6 – Programa de Trabalho

O programa de trabalho apresenta, por órgão e unidade orçamentária, a despesa orçamentária pela classificação funcional para o período. Deste modo, permite-se um conhecimento das funções de governo, chegando à distinção entre projetos e atividades, em cada unidade orçamentária. Por fim, é apurada a totalização da despesa.

- Anexo 7 – Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades

Este demonstrativo apresenta a consolidação de todas as unidades orçamentárias, ou órgãos, apresentados no Anexo 6. Deste modo, pode-se conhecer quais as funções de governo e suas subdivisões, que foram priorizadas na despesa orçamentária. Identicamente, é feita a distinção entre projetos e atividades, e apurada a totalização ao final.

- Anexo 8 – Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos

Este demonstrativo é idêntico ao do Anexo 7, com exceção da distinção feita em relação às despesas não serem por projeto ou atividade, mas de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram. Deste modo, é possível saber, para o ente, quanto da despesa em cada função de governo teve origem ordinária ou vinculada. Este segundo caso abrange os recursos que tinham destinação especificada em alguma norma. Também é apurada a totalização, tanto das despesas ordinárias quanto das vinculadas.

- Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções

Este demonstrativo apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, apresentando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo. Nas linhas apresentam-se os diversos órgãos, tais como secretarias, e nas colunas as 16 funções de governo (que atualmente são 28). Deste modo, observa-se com quanto cada órgão participou na despesa e as funções predominantes para cada órgão.

- Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada

Este comparativo apresenta, lado a lado, a receita orçada e a arrecadada, de modo a demonstrar a diferença apurada, para mais ou para menos. Caso a receita arrecadada seja maior que a prevista, houve diferença para mais, caso seja menor, houve diferença negativa. A receita segue a classificação econômica, com seus desdobramentos. Deste modo, é possível verificar as origens específicas das diferenças entre previsão (orçamento) e realização das receitas no período.

- Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada

Este comparativo expõe a despesa autorizada e a realizada no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente. Nas linhas, para cada ente são identificados os desdobramentos pelas categorias econômicas da despesa. Nas colunas são apresentadas as despesas autorizadas e as realizadas, além da diferença entre a segunda e a primeira. A despesa autorizada é dividida em três colunas:

- Créditos Orçamentários e Suplementares.
- Créditos Especiais e Extraordinários.
- Total.

Tal comparativo apresenta certas limitações, que são apontadas no último capítulo deste relatório.

- Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa)

Este demonstrativo apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente. De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 4.320/64, “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”.

Tal anexo identifica o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão. Observa-se ainda: o valor de emissão, o saldo anterior em circulação, o movimento do exercício (emissão e

resgate), e o saldo para o exercício seguinte (quantidade e valor). Ao final é feita a apuração de cada coluna, permitindo apurar a movimentação e o saldo global da dívida consolidada no período e nas datas inicial e final.

- Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante

Este demonstrativo apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo circulante no balanço patrimonial. São as seguintes contas: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos e tesouraria. Estas contas formam o que é conhecido como dívida flutuante, ou seja, as obrigações que tem vencimento inferior a um ano e cujo pagamento independe de autorização orçamentária.

O demonstrativo apresenta as seguintes colunas: saldo do exercício anterior, movimentação do período (inscrição e baixa) e o saldo para o exercício seguinte.

Destaca-se, por fim, que as possibilidades de análise são grandes, considerando a gama de demonstrações contábeis apresentadas até o momento. A análise poderá se dar tanto no âmbito de cada demonstração, quanto entre duas ou mais, abrangendo um ou mais períodos.

3.1.5 Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a L.C. n.º 101/00

a) Instrumentos da transparência

Duas das novidades trazidas pela LRF, como instrumentos de transparência, são:

- O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).
- O Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

A finalidade destes instrumentos, que devem ter ampla divulgação, é propiciar acesso a informações relativas à atividade financeira do Estado.

É possível obter os relatórios mencionados de diversas formas, tais como:

- Em jornais, murais e publicações oficiais.
- Na internet (páginas dos entes e/ou outras).
- No Poder Legislativo e no órgão técnico de elaboração.
- Através de cartazes ao ar livre (conforme experiência de Manaus).

Destaca-se a mudança ocorrida no formato e conteúdo dos demonstrativos do RGF e do RREO, realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através das Portarias STN n.º 559 e n.º 560, ambas de 14 de dezembro de 2001.

Tais portarias substituíram as Portarias STN n.º 469 e n.º 470, ambas de 20 de setembro de 2000, e a Portaria STN n.º 471, de 19 de setembro de 2000. Essas portarias instruíam a elaboração dos relatórios da União (469/01), dos estados (470/01) e dos municípios (471/01).

Referidas portarias vigoraram nos anos de 2000 e 2001, que são os analisados nesta pesquisa. Considerando ainda a proposta de continuidade de aplicação dos painéis de indicadores fiscais, esta seção abordará os modelos dos relatórios do RREO e do RGF, tratados nas Portarias STN n.º 559/01 e n.º 560/01.

Destaca-se, ainda, a entrada em vigor das Portarias STN n.º 516 e 517 de 14 de outubro de 2002, que apresentam as segundas edições dos manuais de elaboração do RGF e do RGF, respectivamente.

b) Fontes legais

Embora a origem do RREO esteja no art. 165, § 3º, da CF/88, coube a lei complementar regular a matéria. Deste modo, a principal fonte sobre o RREO e o RGF é a LRF, na qual se encontram informações no Capítulo IX, intitulado “Da Transparência, Controle e Fiscalização” (artigos 48 a 59).

Segundo o § 4º do art. 55, o RREO e o RGF deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo Conselho de Gestão Fiscal (art. 67). Enquanto tal conselho não é formado, o Ministério da Fazenda, através da STN, que é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelece os procedimentos para elaboração do RREO e do RGF, dentre outras das atribuições que lhe foram conferidas. Tais procedimentos visam a padronização dos demonstrativos exigidos pela LRF, facilitando seu papel na consolidação das contas nacionais e comparações de dados entre os entes.

Originalmente as Portarias n.º 469, 470 e 471, todas de 20 de setembro de 2000 (mais de quatro meses após a publicação da LRF), apresentavam modelos de anexos e instruções de preenchimento para os relatórios, uma portaria para cada esfera.

Posteriormente, foram expedidas a Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, da STN e SOF, padronizando as classificações da receita e despesa e a Portaria STN nº 180, de 21 de maio de 2001, detalhando a classificação das receitas para todas as esferas de governo (que sofreram alterações posteriores em outras portarias).

Em 14 de dezembro de 2001, a STN revogou as Portarias n.º 469, 470 e 471, enquanto publicava duas novas, que serviram de base para o estudo:

- Portaria STN n.º 559/01. Institui o Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal.
- Portaria STN n.º 560/01. Institui o Manual de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Uma das novidades destes manuais é a instituição de modelos que serão seguidos, na maioria, em conjunto tanto pela União quanto pelos estados, Distrito Federal e municípios, além de outros detalhes técnicos e de forma.

O Manual de Elaboração do RGF (Portaria STN n.º 559/01) contém 115 páginas para seus 8 demonstrativos, e o Manual de Elaboração do RREO (Portaria STN n.º 560/01) contém 180 páginas para 14 demonstrativos. São um total de 22 demonstrativos nos dois relatórios, sendo que no RREO alguns deles apresentam versões adaptadas para a União, estados e Distrito Federal, elevando em mais três o total de modelos. As portarias têm efeito a partir da competência de janeiro de 2002.

Destaca-se a importância da atualização do profissional que atua na área quanto a alterações e outras novidades legais, que são freqüentes, tendo em vista as dezenas de portarias, decretos e resoluções envolvidas na Contabilidade Governamental. Uma fonte segura sobre estas informações é a própria página da STN na internet.

c) Prazos a respeitar e sanções

Existe uma série de prazos, exigidos pela LRF, que todos os entes devem cumprir para divulgação dos relatórios abordados. Tal conhecimento tem importância por haverem punições associadas ao descumprimento destas exigências, que são expostas a seguir.

O RREO deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre (caput do art. 52 da LRF), conforme o Quadro 13.

O RGF deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso público, inclusive por meio eletrônico (art. 55, § 2º da LRF), conforme o Quadro 14.

É facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes a divulgação semestral do RREO e do RGF, desde que formalizem sua opção.

O descumprimento destes prazos sujeita o ente às sanções previstas no art. 51, § 2º:

O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

São restrições que podem prejudicar a situação financeira e a própria capacidade de realização do plano de governo.

As sanções pessoais ao administrador público relativas ao descumprimento da LRF no que tange aos relatórios são: multa de 30% dos vencimentos anuais caso deixe de divulgar ou enviar o RGF ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas, nos prazos e condições estabelecidos em lei. O pagamento da multa é de responsabilidade pessoal de quem lhe deu causa (inciso I do art. 5º da Lei n.º 1.079, de 10 de abril de 1950).

PERIODICIDADE DE PUBLICAÇÃO	
ANEXOS	DEMONSTRATIVOS
I	Balanço Orçamentário
II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos servidores Públicos
VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
VII	Demonstrativo do Resultado Primário
XIV	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
XVII	Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde
PERÍODO	PRAZOS PARA PUBLICAÇÃO
Jan/Fev	Até 30 de março
Jan/Abr	Até 30 de maio
Jan/Jun	Até 30 de julho
Jan/Ago	Até 30 de setembro
Jan/Out	Até 30 de novembro
Jan/Dez	Até 30 de janeiro
PERIODICIDADE DE PUBLICAÇÃO - ANUAL	
ANEXOS	DEMONSTRATIVOS
XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos
XIV	Demonstrativo da receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos
PERÍODO	PRAZO P/ PUBLICAÇÃO
Jan/Dez	Até 30 de janeiro

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN n.º 560, de 14 de dezembro de 2001**. Institui o Manual de Elaboração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária. p.143.

Quadro 13 – Prazos originais de publicação dos demonstrativos do RREO

Poder Executivo	
Primeiro Quadrimestre	
Composição do Relatório de Gestão Fiscal	Prazo para publicação
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo VIII – Demonstrativo dos Limites	Até o dia 30 de maio
Segundo Quadrimestre	
Composição do Relatório de Gestão Fiscal	Prazo para publicação
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo VIII – Demonstrativo dos Limites	Até o dia 30 de setembro
Terceiro Quadrimestre	
Composição do Relatório de Gestão Fiscal	Prazo para publicação
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo VII – Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros Anexo VIII – Demonstrativo dos Limites	Até o dia 30 de janeiro do ano subseqüente ao de referência
Poder Legislativo e Judiciário	
Primeiro Quadrimestre	
Composição do Relatório de Gestão Fiscal	Prazo para publicação
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de maio
Segundo Quadrimestre	
Composição do Relatório de Gestão Fiscal	Prazo para publicação
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de setembro
Terceiro Quadrimestre	
Composição do Relatório de Gestão Fiscal	Prazo para publicação
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo VII – Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros Anexo VIII – Demonstrativo dos Limites	Até o dia 30 de janeiro do ano subseqüente ao de referência

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN n.º 559, de 14 de dezembro de 2001**. Institui o Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal. p.80 e 81.

Quadro 14 – Prazos originais de publicação dos demonstrativos do RGF

d) Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

O RREO tem seu conteúdo definido nos artigos 52 e 53 da LRF. A seguir são abordadas as fontes de referência sobre o RREO e os conteúdos dos diversos demonstrativos propostos pela STN para que os entes possam cumprir os artigos mencionados. Destacam-se também algumas utilidades da observação dos demonstrativos para os usuários.

Para orientar a elaboração do RREO, conta-se com um manual fornecido pela STN (instituído pela Portaria STN n.º 560/01). Tal manual estabelece regras de padronização a serem observadas de forma permanente, pela administração pública, para a elaboração do referido relatório, além de definir orientações metodológicas.

O RREO é composto por 14 demonstrativos. Os 10 demonstrativos a seguir deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do bimestre considerado. Os demonstrativos antecidos de “(-)” não precisam ser publicados pelos municípios. Ao lado de cada nome apresentam-se os períodos originais e opcionais de publicação. Destaca-se, novamente, que é facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes a divulgação semestral dos demonstrativos marcados, desde que formalizem essa opção.

- Balanço Orçamentário (bimestral);
- Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção (bimestral);
- Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (bimestral ou semestral);
- (-) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social (bimestral);
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos (bimestral ou semestral);
- Demonstrativo do Resultado Nominal (bimestral ou semestral);
- Demonstrativo do Resultado Primário (bimestral ou semestral);
- Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (bimestral ou semestral);
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (bimestral ou semestral);

- Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde (bimestral ou semestral).

Além dos demonstrativos acima, também deverão ser elaborados e publicados até 30 dias após o encerramento do último bimestre, os seguintes demonstrativos (completando os 14):

- Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital (anual);
- (-) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social (anual);
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos (anual);
- Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos (anual).

A seguir são abordados sucintamente o conteúdo e utilidade dos 12 demonstrativos do RREO dos municípios. Recomenda-se, no entanto, uma consulta ao manual de elaboração para maiores detalhes.

- Anexo I – Balanço Orçamentário

Sua exigência tem origem no art. 52 (inciso I, alíneas "a" e "b" do inciso II e §1º) da LRF. Apresenta as receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão inicial e a atualizada. Apresenta as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação inicial e os créditos adicionais, as despesas empenhadas, as liquidadas e o saldo. Permite um acompanhamento bimestral do comportamento das receitas e despesas do ente, observando se as mesmas estão seguindo as previsões e gerando déficit ou superávit orçamentário.

- Anexo II – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção

Sua exigência tem origem no art. 52 (inciso II, alínea "c") da LRF. Apresenta as despesas orçamentárias realizadas nas 28 funções de governo (mais reserva de contingência) da classificação funcional estabelecida pela Portaria n.º 42/99. Discrimina a dotação inicial e a atualizada, as despesas empenhadas, as liquidadas e o saldo. Permite um acompanhamento bimestral do comportamento das despesas do ente, observando as prioridades das despesas em relação às funções de governo.

- Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Sua exigência tem origem no art. 53 (inciso I) da LRF. Apresenta a apuração da RCL do ente nos últimos 12 meses, conforme o inciso IV do art. 2º da LRF. Pode-se observar os elementos do cálculo da RCL, sua evolução e a previsão do seu desempenho até o final do exercício. A RCL é fundamental para a apuração de vários limites legais.

- Anexo V – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos

Sua exigência tem origem no art. 53 (inciso II) da LRF. Apresenta receitas, despesas e saldo de aplicações financeiras do regime próprio dos servidores públicos. Permite conhecer as receitas e despesas previdenciárias e sua evolução no período, de modo a prever o comportamento do resultado (receita - despesa), que pode ser positivo ou negativo, acarretando dificuldades orçamentárias e financeiras.

- Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal

Sua exigência tem origem no art. 53 (inciso III) da LRF. Demonstra a apuração do resultado nominal do bimestre e no ano (período decorrido no exercício atual). Apresenta valores da dívida consolidada, receita de privatizações e passivos reconhecidos. Útil na verificação do cumprimento de metas de resultado estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais que, se não alcançado, exigirá limitações de empenho e de movimentação financeira no ente para evitar dificuldades financeiras.

- Anexo VII – Demonstrativo do Resultado Primário

Sua exigência tem origem no art. 53 (inciso III) da LRF. Demonstra a apuração do resultado primário no bimestre, nos últimos 12 meses e no período referente anterior. O resultado primário é a diferença entre as receitas e as despesas não financeiras. Útil na verificação do cumprimento de metas de resultado estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais que, se não alcançado, exigirá limitações de empenho e de movimentação financeira no ente para evitar dificuldades financeiras.

- Anexo IX – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão

Sua exigência tem origem no art. 53 (inciso V) da LRF. Apresenta os valores inscritos, cancelados, pagos e a pagar das contas de restos a pagar, possibilitando um acompanhamento efetivo de tais contas em todos os Poderes e órgãos

relacionados. Restos a pagar são despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício, que constam do passivo financeiro do ente. Distinguem-se os restos a pagar processados dos não processados, conforme tenham passado pelo estágio de liquidação da despesa ou não (o que não se confunde com pagamento). Permite identificar despesas não pagas após o ano, que se tornarão extra-orçamentárias quando do pagamento.

- Anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

Sua exigência tem origem no art. 72 da Lei n.º 9.394/96. Segundo o Manual de Elaboração do RREO (Portaria STN n.º 560/01, p.80):

Apresenta os recursos públicos destinados à educação provenientes da receita líquida resultante de impostos, transferências multigovernamentais e do FUNDEF e contribuição do salário educação, e também de despesas com a manutenção do desenvolvimento do ensino por vinculação da receita, as perdas e ganhos nas transferências do FUNDEF, a participação percentual das despesas no total das receitas e as despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino por subfunção.

O demonstrativo tem, portanto, origem na Lei de Diretrizes e Bases, e não na LRF, e limites fixados no art. 212 da Constituição.

- Anexo XI – Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital

Sua exigência tem origem no art. 53 (§ 1º, inciso I) da LRF. Segundo o Manual de Elaboração do RREO (Portaria STN n.º 560/01, p.94):

Apresenta as receitas de operações de crédito em comparativo com as despesas de capital líquidas, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da “Regra de Ouro”, ou seja, a vedação constitucional da realização de receitas das operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.

Deve-se também observar as resoluções n.º 40 e 43/01, do Senado Federal, que tratam da dívida e do endividamento. Permite conhecer a capacidade legal do ente contrair obrigações (quanto) e saber se obedece ao limite legal, que prevê punições.

- Anexo XIII – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos

Sua exigência tem origem no art. 53 (§ 1º, inciso II) da LRF. Apresenta a projeção atuarial do regime próprio de previdência social dos servidores públicos, sendo que os Estados, Distrito Federal e municípios poderão instituir contribuição, a ser cobrada de seus servidores para custeio do sistema, em benefício destes. O

demonstrativo compara as receitas ao lado das despesas, ambos previdenciários, apurando o resultado, tanto em valor absoluto como em percentual do PIB.

- Anexo XIV – Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos

Sua exigência tem origem no art. 53 (§ 1º, inciso III) da LRF. Apresenta a receita proveniente da venda de ativos e a correspondente aplicação de recursos. É vedada a aplicação de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público, para financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, conforme o art. 44 da LRF. Permite observar o cumprimento da lei pelo ente quanto a este aspecto.

- Anexo XVII – Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde

Sua exigência tem origem no art. 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Segundo o Manual de Elaboração do RREO (Portaria STN n.º 560/01, p.118):

Apresenta a receita líquida de impostos, as despesas com saúde por grupo de natureza da despesa e a participação destas na receita líquida de impostos, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos, nas ações dos serviços públicos de saúde de acesso universal, previstos na Constituição Federal, alterada pela Emenda Constitucional n.º 29.

Permite observar o cumprimento do limite constitucional de aplicações em saúde.

e) Relatório de Gestão Fiscal

O RGF é um instrumento imprescindível para o acompanhamento das atividades financeiras e da gestão dos entes públicos. O RGF tem seu conteúdo definido nos artigos 54 e 55 da LRF. A seguir são abordadas as fontes de informação sobre o RREO e os conteúdos dos diversos demonstrativos propostos pela STN para que os entes possam cumprir os artigos mencionados. Destaca-se também algumas utilidades da observação dos relatórios. As sanções mencionadas se encontram na Lei n.º 10.028/00 (lei de crimes fiscais).

Para orientar a elaboração do RGF conta-se com um manual fornecido pela STN (Portaria STN n.º 559/01). Tal manual estabelece regras de padronização a serem

observadas de forma permanente, pela administração pública para a elaboração do RGF e define orientações metodológicas referentes aos artigos 55 e 72 da LRF.

O manual dispõe sobre os seguintes aspectos: definições legais do RGF, definição dos demonstrativos, modelos e instruções de preenchimento, prazos para publicação e penalidades, entre outros. Os demonstrativos deverão ser publicados por Poder, com exceção dos Anexos II, III e IV, que abrangem o ente como um todo.

O RGF é composto por 8 demonstrativos:

- I - Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
- II - Demonstrativo da Dívida Consolidada;
- III - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
- IV - Demonstrativo das Operações de Crédito;
- V - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;
- VI - Demonstrativo dos Restos a Pagar;
- VII - Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros;
- VIII - Demonstrativo dos Limites.

- Anexo I - Demonstrativo da Despesa com Pessoal

Sua exigência tem origem no art. 55 (inciso I, alínea "a") da LRF. Apresenta as despesas com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos do ente e verifica os limites legais. Apura a despesa líquida com pessoal (ativo e inativo, com ajustes no cálculo) e a compara com a RCL. Verifica o quanto o município está comprometendo da RCL e se está dentro ou fora do limite legal e do limite prudencial (95% do limite legal). Apresenta valores até o quadrimestre e nos últimos 12 meses. Permite saber se o ente pode conceder aumentos salariais e realizar contratações de pessoal, entre outros, que estão relacionados a sanções.

- Anexo II - Demonstrativo da Dívida Consolidada

Sua exigência tem origem no art. 55 (inciso I, alínea "b") da LRF. Apresenta as obrigações contraídas pelos entes da federação e verifica os limites de endividamento. Evidencia a dívida consolidada líquida, como diferença entre a dívida consolidada e o ativo financeiro. Compara tais valores com a RCL, verificando se estão de acordo com o limite estabelecido pelo Senado Federal. Apresenta o saldo do exercício anterior e do exercício atual, até o quadrimestre. Permite conhecer o

volume da dívida consolidada do ente, se o mesmo está cumprindo o limite legal e se pode assumir novas obrigações (e quanto) sem desrespeitar a lei.

- Anexo III - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores

Sua exigência tem origem no art. 55 (inciso I, alínea "c") e art. 40 (§ 1º) da LRF. Apresenta as garantias oferecidas pelos entes e apura o cumprimento do limite legal. Evidencia os avais e fianças referentes a operações de crédito e suas contragarantias. Compara tais valores com a RCL e os limites fixados pelo Senado Federal. Apresenta o saldo do exercício anterior e dos três quadrimestres do exercício atual, conforme o período de referência. Permite conhecer as garantias oferecidas pelo município, se ele ainda está em condições de oferecer mais (quanto) e se está cumprindo a lei.

- Anexo IV - Demonstrativo das Operações de Crédito

Sua exigência tem origem no art. 55 (inciso I, alínea "d" e inciso III alínea "c") da LRF. Apresenta as operações de crédito efetuadas pelo ente e apura o cumprimento do limite legal. Evidencia as operações de crédito internas, externas e por antecipação da receita orçamentária. Compara tais valores com a RCL e limites fixados pelo Senado Federal. Apresenta as receitas realizadas até o quadrimestre. Permite conhecer as operações de crédito assumidas pelo ente, se ele ainda está em condições de contrair mais (quanto) e se está cumprindo a lei.

- Anexo V - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa

Sua exigência tem origem no art. 55 (inciso III, alínea "a") da LRF. Apresenta a disponibilidade financeira do ente e verifica a parcela comprometida para inscrição em restos a pagar de despesas não liquidadas. Evidencia de um lado as contas de disponibilidade e de outro as obrigações de depósitos, restos a pagar e outras. Apura a suficiência ou insuficiência existente para cobertura das obrigações. Permite conhecer as disponibilidades e as obrigações financeiras, observando a existência de suficiência ou insuficiência para realização de novas despesas (quanto) pelo ente, e verificar seu cumprimento à lei.

- Anexo VI - Demonstrativo dos Restos a Pagar

Sua exigência tem origem no art. 55 (inciso III, alínea "b") da LRF. Apresenta as inscrições em restos a pagar de despesas não liquidadas nos limites de disponibilidade de caixa. Evidencia as inscrições de restos a pagar do ente, do exercício atual e de exercícios anteriores, comparadas com as disponibilidades financeiras. Apuram-se os restos a pagar não inscritos por insuficiência financeira.

Permite saber se o ente apresenta disponibilidades suficientes para cobrir as despesas não liquidadas, e verificar seu cumprimento à lei.

- Anexo VII - Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros

Sua exigência tem origem no art. 72 da LRF. Apresenta as despesas com serviços de terceiros do ente e apura o cumprimento do limite legal. Evidencia os tipos de despesas com serviços de terceiros e apura o limite legal em percentual da RCL. Os valores do período de referência são comparados com o exercício de 1999. Permite saber se o ente está cumprindo a lei, que prevê penalidades, e quais os valores em relação ao máximo permitido.

- Anexo VIII - Demonstrativo dos Limites

Sua exigência tem origem no art. 54 da LRF. Apresenta um quadro resumo de todos os limites a que o ente está sujeito, observando o cumprimento da lei. São consolidados os seguintes limites: despesas com pessoal, dívida, garantias e valores, operações de crédito, restos a pagar e serviços de terceiros. Permite verificar numa única tabela os principais limites e o resultado do ente em cada um dos aspectos.

3.2 Análise de demonstrações contábeis e o uso de indicadores contábeis no setor público

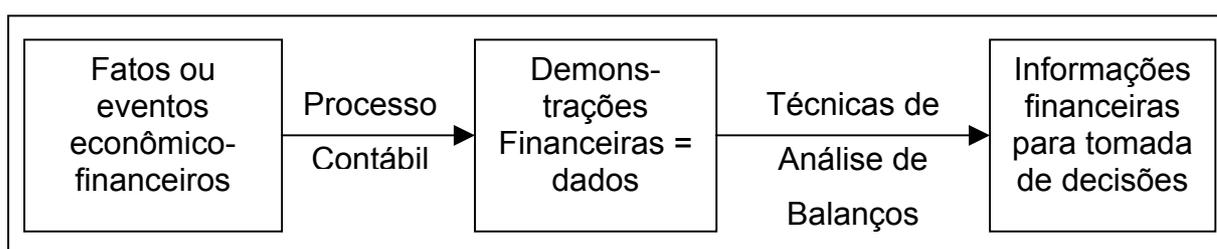
3.2.1 Análise econômico-financeira e suas técnicas

a) A análise econômica e financeira de balanços

Para Iudícibus (1993, p.24), a análise de balanços é “a arte de extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamentos, se for o caso”.

Segundo Matarazzo (1997, p.17), “a Análise de Balanços objetiva extrair informações das demonstrações financeiras para a tomada de decisões”.

Matarazzo (1997, p.18) ilustra as técnicas de análise de balanços na seqüência do processo contábil, conforme a Ilustração 20. Destaca-se, todavia, o entendimento que as demonstrações contábeis fornecem informações, tendo em vista que apresentam os resultados da contabilidade de forma estruturada, evidenciando o patrimônio e suas variações. Porém, nesta pesquisa, os números retirados dos demonstrativos contábeis são chamados de dados, no sentido de caracterizar a distinção entre entradas (dados) e saídas (informações) no sistema de painéis propostos.



Fonte: Matarazzo, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p.18.

Ilustração 20 – Seqüência do processo contábil

O mesmo autor (1997) lista as seguintes informações produzidas pela análise de balanços: situação financeira, situação econômica, desempenho, eficiência na utilização de recursos, pontos fortes e fracos, tendências e perspectivas, adequação das fontes às aplicações de recursos, entre outras.

A análise de balanços teve, segundo Ludícibus (1998), maior desenvolvimento com o surgimento dos bancos governamentais de desenvolvimento em vários países. Tais instituições precisaram realizar análises econômico-financeiras das entidades que propunham projetos de financiamento.

No setor privado, além das instituições de financiamento, existem outros interessados na análise de balanços, tais como investidores, credores diversos, agências governamentais, acionistas e a própria gerência da entidade. No auxílio à gerência, Ludícibus (1998, p.19) destaca que “a análise de balanços faz sentido quando, além de informar o posicionamento relativo e a evolução dos vários grupos contábeis, também serve como um ‘painel de controle’ da administração”. Para este fim, a análise deve ser mais detalhada e em períodos menores.

A análise de balanços é dividida em análise financeira e análise econômica. A análise econômica, segundo Silva (1997, p.11), “estuda a capacidade de formação de lucros (retorno) da empresa, em relação aos recursos investidos, considerando os riscos envolvidos”. O risco econômico, de acordo com o mesmo autor (1997, p.11), é o “inerente aos negócios da empresa em si e está ligado à potencialidade da empresa em gerar receitas, ao desempenho macroeconômico, etc.”

Tal análise está ligada ao controle de resultado que, segundo Queiroz (2002, p.24):

objetiva avaliar se, nas relações de compra e venda com o mercado, a empresa obteve **lucro ou prejuízo**, em determinado período. Este controle está orientado para a obtenção de lucro suficiente a remunerar de forma atrativa os capitais investidos no negócio.

É, portanto, um controle de natureza econômica, pois confronta as despesas e custos com as receitas.

A análise financeira, de acordo com Silva (1997, p.11), “estuda as condições de liquidez e solvência da empresa através do exame das condições desta em saldar seus compromissos e dos riscos associados a essas operações”. O risco financeiro é o associado aos problemas de endividamento e solvência da entidade.

Tal análise subsidia o controle da liquidez, do endividamento e do capital de giro. Segundo Queiroz (2002, p.30):

O administrador precisa também controlar permanentemente o equilíbrio da posição financeira de sua empresa. Pela análise vertical do patrimônio, conduzirá seus negócios de maneira a manter uma **estrutura de capital** harmônica. No ativo, haverá o balanceamento correto entre as aplicações permanentes e no giro dos negócios. No passivo, a **alavancagem financeira** com recursos de terceiros obedecerá a limites de **endividamento** que não ponham em risco o próprio controle da propriedade

da empresa. Nas relações entre ativos e passivos, haverá cuidado com a **liquidez** do patrimônio para que a empresa possa sempre honrar seus compromissos.

O mesmo autor (2002, p.30) destaca que na prática empresarial, o controle dessas variáveis se faz com a utilização de índices que dizem respeito especialmente a:

- **análise de liquidez:** capacidade de saldar os compromissos;
- **endividamento:** comprometimento do patrimônio da empresa com terceiros;
- **capital de giro:** capital próprio ou de terceiros envolvido nas operações correntes de negócio da empresa.

b) Análises vertical e horizontal

As análises vertical e horizontal são instrumentos que permitem a identificação de proporções e tendências nos demonstrativos contábeis.

Segundo Ludícibus (1993, p.138), a análise vertical “é importante para avaliar a estrutura de composição de itens e sua evolução no tempo”. Esta análise baseia-se no conhecimento das proporções percentuais que os grupos e contas representam em relação a um valor estabelecido como total no próprio demonstrativo. No Balanço Patrimonial, costuma-se adotar o total do ativo e o total do passivo como 100%, para então apurar quanto cada conta e grupos de contas representam percentualmente no total.

Calcula-se também o quanto as contas representam internamente em cada grupo (100% sendo o total de cada grupo). Esta análise permite a identificação dos itens e valores mais representativos do ativo e passivo e, quando comparados dois períodos ou mais, identificar a evolução dessa configuração.

A análise horizontal, de acordo com Matarazzo (1997, p.251), “baseia-se na evolução de cada conta de uma série de demonstrações financeiras em relação a uma demonstração anterior e/ou em relação a uma demonstração financeira básica, geralmente a mais antiga da série”. Segundo Ludícibus (1993, p.134), a “finalidade principal da análise horizontal é denotar o crescimento de itens dos Balanços e das Demonstrações de Resultados (bem como de outros demonstrativos) através dos períodos, a fim de caracterizar tendências”.

A análise horizontal permite identificar a evolução (crescimento ou redução) das contas e grupos de contas entre os períodos analisados.

c) Indicadores, índices ou quocientes

O uso de indicadores, índices ou quocientes, visa facilitar a percepção de vários aspectos econômicos e financeiros da entidade analisada, constituindo-se num instrumento muito empregado para a análise de empresas.

De acordo com Matarazzo (1997, p.153), "índice é a relação entre contas ou grupos de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa".

Segundo Gomes e Salas (1997, p.77), "um indicador é um instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave".

Para Ludícibus (1993, p.145):

O uso de quocientes tem como finalidade principal permitir ao analista extrair tendências e comparar os quocientes com padrões preestabelecidos. A finalidade da análise é, mais do que retratar o que aconteceu no passado, fornecer algumas bases para inferir o que poderá acontecer no futuro.

Segundo o mesmo autor, as limitações da análise de balanços através de índices estão na diversidade de métodos contábeis adotados pelas empresas e no que é conhecido como *window dressing*, ou maquiagem dos dados contábeis, geralmente com a finalidade de melhorar a aparência dos mesmos.

Destaca-se, neste ponto, a importância da auditoria realizada nos demonstrativos contábeis no sentido de garantir a confiabilidade dos dados fornecidos. Casos como o da empresa americana Enron e da World Com., no ano de 2002, ilustram a sensibilidade do mercado a manipulações contábeis e de auditoria.

Segundo um levantamento feito pelo jornal Valor Econômico, de 702 balanços de empresas e bancos de capital aberto, referentes ao terceiro trimestre de 2001, 149 deles, ou 21% do total, vieram com algum tipo de ressalva do auditor (NIERO, 2002).

Não existem estatísticas quanto a ressalvas sobre balanços públicos em entidades do setor público estatal, sendo que as mesmas são fiscalizadas contabilmente pelos Tribunais de Contas, conforme já foi abordado no capítulo anterior, sobre gestão fiscal.

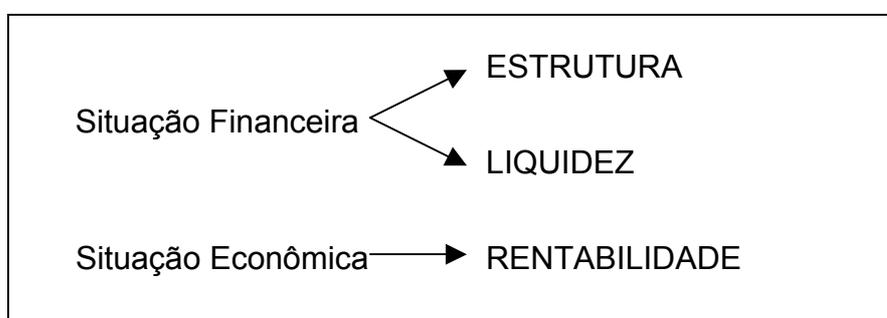
Uma das vantagens dos quocientes, citada por Ludícibus (1998), é a depuração dos efeitos da inflação, tendo em vista que ao dividir-se um número por outro se busca a relação entre tais números, e não seus valores absolutos.

A periodicidade da análise dependerá dos objetivos pretendidos com a análise. Segundo Ludícibus (1998, p.99):

Tratando-se de análise para finalidades externas, basicamente um cálculo anual ou semestral é suficiente. Para a análise gerencial interna, alguns índices merecerão acompanhamento mensal, outros até de intervalos mais curtos, dependendo de quão crítico seja o índice como um dos sinais de alarme do sistema de informação contábil-financeiro.

Quanto ao número de índices necessários para se conhecer a situação de uma entidade, os autores destacam que não são necessários muitos, inclusive devendo-se evitar o excesso. Dependerá também da profundidade do interesse do usuário dos índices. Segundo Matarazzo (1997, p.156), “a análise de empresas industriais e comerciais através de índices tradicionais deve ter, no mínimo, 4, e não é preciso estender-se além de 11 índices”.

O autor propõe um conjunto de 11 indicadores, divididos em indicadores da situação financeira e indicadores da situação econômica, conforme ilustrado na Ilustração 21.



Fonte: Adaptado de MATARAZZO, Dante, Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p.156.

Ilustração 21 – Principais aspectos revelados pelos índices econômico-financeiros

Desta forma, os índices financeiros revelam aspectos da estrutura de capital e da liquidez da entidade, e os índices econômicos revelam aspectos como a rentabilidade da entidade. Matarazzo (1997, p.158) apresenta um quadro-resumo de índices para mensuração destes três aspectos, conforme apresentado no Quadro 15.

SÍMBOLO	ÍNDICE	FÓRMULA	INDICA
	Estrutura de Capital		
1. CT/PL	Participação de Capitais de Terceiros (Endividamento)	$\frac{\text{Capitais de Terceiros}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100$	Quanto a empresa tomou de capitais de terceiros para cada \$100 de capital próprio
2. PC/CT	Composição do Endividamento	$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Capitais de Terceiros}} \times 100$	Qual o percentual de obrigações a curto prazo em relação as obrigações totais
3. AP/PL	Imobilização do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100$	Quanto cruzados a empresa aplicou no Ativo Permanente para cada \$ 100 de Patrimônio Líquido
4. AP/PL	Imobilização dos Recursos não correntes	$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Patrimônio Líquido} + \text{Exigível ao Longo Prazo}} \times 100$	Que percentual dos recursos não correntes (Patrimônio Líquido e Exigível ao Longo Prazo) foi destinado ao Ativo Permanente.
	Liquidez		
5. LG	Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável ao Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível ao Longo Prazo}}$	Quanto a empresa possui de Ativo Circulante + Realizável ao Longo Prazo para cada \$ 1 de dívida total
6. LC	Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	Quanto a empresa possui de Ativo Circulante para cada \$ 1 de Passivo Circulante
7. LS	Liquidez Seca	$\frac{\text{Disponível} + \text{Títulos a Receber} + \text{Outros}}{\text{Ativos de Rápida Conversibilidade}} \times 100$	Quanto a empresa possui de Ativo Líquido para cada \$ 1 de Passivo Circulante
	Rentabilidade (ou Resultados)		
8. V/AT	Giro do Ativo	$\frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo}}$	Quanto a empresa vendeu para cada \$ 1 de investimento total
9. LL/V	Margem Líquida	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}} \times 100$	Quanto a empresa obtém de lucro para cada \$ 100 vendidos
10. LL/AT	Rentabilidade do Ativo	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo}} \times 100$	Quanto a empresa obtém de lucro para cada \$ 100 de investimento total
11. LL/PL	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido Médio}} \times 100$	Quanto a empresa obtém de lucro para cada \$ 100 de capital investido, em média, no exercício

Fonte: Adaptado de MATARAZZO, Dante, Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p.158.

Quadro 15 – Resumo dos índices econômico-financeiro (de Matarazzo)

Destaca-se, ainda, a existência de outros indicadores, tais como os de atividade, para análise do capital de giro, conforme modelo do Quadro 16.

Análise do Capital de Giro	Fórmula	Unidade
Capital em Giro	AC + ARLP	milhares R\$
Capital de Giro	AC	milhares R\$
Capital de Giro Líquido	AC - PC	milhares R\$
Capital de Giro Próprio	PL - AP	milhares R\$
Cobertura do Giro com Capital Próprio	CGP/CGL	%
Prazo Médio de Estoques	(EST MÉDIO/COMPRAS)*360	dias
Prazo Médio de Vendas a Clientes	(CLI MÉDIO/ROB)*360	dias
Ciclo Operacional	PME + PMV	dias
Prazo Médio de Compras dos Fornecedores	(FORN MÉDIO/COMPRAS)*360	dias
Ciclo Financeiro	CO - PMC	dias

Fonte: QUEIROZ, Antônio Diomário de. **Anotações, planilhas, textos e slides das aulas das disciplinas Controle de Gestão (EPS 361351) e Contabilidade Gerencial (EPS 322005)**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção e Sistemas da UFSC. 3º Trimestre de 2000 e 1º Trimestre de 2001.

Quadro 16 – Fórmulas de cálculo dos indicadores de atividade

Além dos indicadores com origem nos demonstrativos contábeis tradicionais, estão emergindo uma série de outros indicadores relacionados a outras dimensões além da financeira. As propostas do *Balanced Scorecard* e do *Tableau de Bord* visam reunir indicadores diversos de natureza financeira e não financeira. No caso do *Balanced Scorecard* há a intenção de criação de um sistema de gestão estratégica para a organização, abrangendo as perspectivas financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.

3.2.2 Experiências na produção de indicadores para o setor público

a) Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros

O Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB) é um núcleo de pesquisa e extensão vinculado ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Criado no ano de 2000, o NICB foi idealizado com o objetivo de desenvolver os Indicadores Contábeis Brasileiros (ICB's) para os diversos setores da economia, além de produzir outras metodologias inovadoras para controle e gestão.

Na área pública, pesquisadores do NICB desenvolveram indicadores contábeis que associam dados contábeis com dados extracontábeis em entidades públicas. Destaca-se o modelo de análise do desempenho municipal, contendo um conjunto de 30 indicadores que abrangem os seguintes agrupamentos:

- Funções de governo.
- Receita pública.
- Despesa pública.
- Situação financeira.

No Quadro 17 está uma lista dos indicadores desenvolvidos, aplicados no Município de Florianópolis nos anos de 2000 e 2001. Destaca-se que tal modelo sofreu alterações posteriores, passando pelo aperfeiçoamento e substituições de indicadores, no sentido que facilitar a coleta de dados e tornar as informações adequadas aos interesses dos usuários.

A proposta dos ICB's para análise do desempenho municipal é complementar a proposta de indicadores desta pesquisa, pelas seguintes razões:

- os ICB's visam formar uma base de dados que possibilite um acompanhamento estatístico completo dos indicadores de um conjunto mais extenso de municípios, de modo a identificar padrões e comportamentos conjuntos e isolados;
- os painéis e indicadores propostos nesta pesquisa visam fornecer informações com maior detalhamento a respeito de um município, permitindo um acompanhamento mais próximo e observando-se inclusive valores absolutos; e
- os indicadores propostos por esta pesquisa podem se valer de padrões obtidos através do ICB's, no que tange a faixas de resultado aceitáveis e comparações.

Maiores informações sobre os ICB's podem ser obtidas na sua página da internet (<http://www.nicb.ufsc.br>).

ICB's - Modelo de Análise do Desempenho Municipal			
Município de Florianópolis			
Cód.	A - FUNÇÕES DO GOVERNO	2000	2001
A01	Gastos com Saúde por Habitante	R\$ 31,15	R\$ 51,11
A02	Gastos com Saneamento por Habitante	R\$ 0,84	R\$ 1,65
A03	Gastos por Aluno no Ensino Fundamental	R\$ 2.241,26	R\$ 2.743,20
A04	Gastos com Segurança por Habitante	R\$ 1,53	R\$ 1,46
A05	Gastos com o Legislativo na Despesa Orçamentária	5,92%	5,38%
A06	Gastos com Agricultura e Pecuária por Habitante Rural	R\$ 21,81	R\$ 51,86
A07	Gastos com Transporte por Habitante	R\$ 84,80	R\$ 49,62
A08	Gastos com Habitação e Urbanismo por Habitante	R\$ 71,00	R\$ 117,67
A09	Gastos com Meio Ambiente por Km ²	R\$ 3.566,18	R\$ 6.304,86
A10	Gastos com Turismo na Despesa Orçamentária	1,25%	0,96%
Cód.	B - RECEITA PÚBLICA	2000	2001
B01	IPTU per Capita	R\$ 64,69	R\$ 76,13
B02	ISS per Capita	R\$ 109,52	R\$ 120,80
B03	Taxas per Capita	R\$ 99,11	R\$ 100,82
B04	Tributos Municipais sobre as Transferências Correntes	R\$ 1,37	R\$ 1,32
B05	Tributos Municipais per Capita	R\$ 301,03	R\$ 328,31
B06	IPTU e ISS na Receita Orçamentária	26,71%	27,13%
B07	FPM na Receita Orçamentária	9,37%	10,30%
B08	ICMS e IPVA na Receita Orçamentária	16,97%	16,91%
B09	Operações de Crédito na Receita Orçamentária	4,36%	4,16%
B10	Demais Transferências na Receita Orçamentária	42,59%	41,49%
Cód.	C - DESPESA PÚBLICA	2000	2001
C01	Gastos com Pessoal na Despesa Orçamentária	40,17%	36,26%
C02	Serviço da Dívida na Despesa Orçamentária	2,50%	3,30%
C03	Investimentos em Obras na Despesa Orçamentária	17,91%	12,28%
C04	Obras e Investimentos Não Ativados em Relação ao Total	95,78%	90,20%
Cód.	D - SITUAÇÃO FINANCEIRA	2000	2001
C01	Resultado da Execução Orçamentária	9,55%	6,04%
C02	Liquidez	0,7723	1,1647
C03	Créditos da Dívida Ativa na Receita Orçamentária	1,3368	1,2210
C04	Restos a Pagar na Despesa Orçamentária	0,1248	0,1256
C05	Recursos Vinculados em Relação ao Ativo Financeiro	33,64%	29,58%
C06	Dívida Fundada no Ativo Real	0,1489	0,1511

Fonte: NICB – Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros da UFSC. **Modelo de análise do desempenho municipal.**

Quadro 17– Indicadores contábeis brasileiros (ICB's) – modelo para análise do desempenho municipal – em Florianópolis

b) Indicadores de Matias e Campello

No livro *Administração Financeira Municipal*, Matias e Campello (2000) dedicam um capítulo para a proposição de indicadores aplicáveis a municípios, intitulado “diagnóstico financeiro de municípios”. Os autores identificam aspectos socioeconômicos, organizacionais e financeiros para o diagnóstico de municípios. Em seguida, focam-se nos aspectos financeiros para uma abordagem através de indicadores.

Matias e Campello (2000, p.237), explicam que “os aspectos financeiros referem-se às necessidades e à utilização dos recursos financeiros pelo Município, relacionando, ainda, à natureza e estrutura da captação com a natureza e estrutura da aplicação”.

Os autores identificam 58 indicadores sobre 9 fatores da análise financeira. A seguir é listado um indicador para cada fator:

1. Endividamento

Participação dos encargos da dívida fundada nas receitas correntes = amortização da dívida fundada / receitas correntes.

Evidencia o quanto as despesas com pagamento da dívida fundada comprometem das receitas correntes do ente.

2. Estrutura de capital

Utilização de capital de terceiros = (passivo financeiro + passivo permanente) / ativo total.

Apresenta o quanto as exigibilidades do ente comprometem o ativo.

3. Ativos

Ativos imobilizados = ativo permanente / ativo total.

Evidencia o quanto do ativo do ente é composto por permanentes. É um indicador que apresenta dificuldades devido à ausência de depreciação e correção monetária de tais itens.

4. Liquidez

Comprometimento patrimonial = ativo financeiro / passivo financeiro.

Evidencia a proporção entre recursos disponíveis e de curto prazo em relação às exigibilidades de curso prazo, características dos grupos do balanço patrimonial público.

5. Estrutura de receitas

Participação da receita tributária = receita tributária / receita total.

Evidencia o quanto as receitas oriundas de tributos próprios representam da receita orçamentária do ente.

6. Estrutura de despesas

Participação das despesas de custeio = juros da dívida fundada / receita corrente líquida.

Evidencia o quanto da receita corrente líquida do ente está comprometida com o pagamento de juros derivados da dívida fundada.

7. Resultados

Utilização de ativos total = (receita orçamentária total - despesa orçamentária total) / ativo total.

Apresenta o quanto o superávit ou déficit orçamentário representa do total do ativo do ente.

8. Tendências

Movimento estadual = variação das receitas tributárias / variação do ICMS.

Evidencia a relação existente nas variações entre as receitas tributárias do município e a receita de ICMS do Estado. Segundo Matias e Campello (2000, p.248), tal indicador “busca identificar se as variações nas receitas tributárias municipais acompanham as oscilações verificadas na economia, sendo que estas últimas são estimativas por meio do ICMS”.

9. Gestão

Gestão da dívida ativa = dívida ativa cobrada / inscrição em dívida ativa

Apresenta a relação entre a cobrança e a inscrição da dívida ativa, evidenciando a eficiência do ente na arrecadação dos créditos da dívida ativa.

c) Indicadores de Kohama

O livro Balanços Públicos, de Kohama (1999), é pioneiro na abordagem focada nos balanços públicos exigidos pela Lei n.º 4.320/64. Tal livro tem sua terceira e última parte dedicada à análise e interpretação dos balanços públicos. Para cada balanço, o autor identifica quocientes, que podem ser utilizados numa análise restrita ou numa análise consolidada ou global.

Para Kohama (1999, p.139):

Analisar é proceder a uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas quatro peças que fazem parte do conjunto dos denominados Balanços Públicos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Para este trabalho de análise, o autor propõe quocientes julgados necessários à compreensão e esclarecimento dos resultados, destacando que poderão ser criados outros.

O Autor (1999, p.143) destaca que o importante a ser observado é o fato de os balanços públicos poderem ser “analisados e interpretados individualmente, porém, o trabalho de análise e interpretação dessas peças deve ser apresentado de forma consolidada em seu conjunto”.

Quanto à análise restrita, o autor propõe diversos indicadores específicos para cada um dos quatro balanços públicos. No Quadro 18 pode-se observar os 25 quocientes propostos, agrupados para cada balanço público.

Para a análise e interpretação consolidada, Kohama (1999, p.211) destaca que: “somente nessa abrangência é que se terá melhores condições de análise e interpretação dos resultados apresentados”. Por análise consolidada, entende-se a análise conjunta dos quatro balanços públicos. Desta forma, associam-se informações anteriormente isoladas, permitindo a checagem de hipóteses para os resultados observados.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	
1-Quociente de Execução da Receita	Receita Executada / Receita Prevista
2-Quociente de Equilíbrio Orçamentário	Despesa Fixada / Receita Prevista
3-Quociente de Cobertura dos Créditos Adicionais	Excesso de Arrecadação / Créditos Adicionais Abertos
4-Quociente de Execução da Despesa	Despesa Executada / Despesa Fixada
5-Quociente do Resultado Orçamentário	Receita Executada / Despesa Executada
BALANÇO FINANCEIRO	
6-Quociente de Execução Orçamentária	Receita Orçamentária / Despesa Orçamentária
7-Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	Receita Orçamentária / Despesa Orçamentária Paga
8-Quociente da Execução Orçamentária Corrente	Receita Corrente / Despesa Corrente
9-Quociente da Execução Orçamentária de Capital	Receita de Capital / Despesa de Capital
10-Quociente da Execução Extra-orçamentária	Receita Extra-orçamentária / Despesa Extra-orçamentária
11-Quociente do Resultado da Execução Financeira	Receita (Orçamentária + Extra-orçamentária) / Despesa (Orçamentária + Extra-orçamentária)
12-Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	Saldo Exercício Seguinte / Saldo Exercício Anterior
BALANÇO PATRIMONIAL	
13-Quociente da Situação Financeira	Ativo Financeiro / Passivo Financeiro
14-Quociente da Situação Permanente	Ativo Permanente / Passivo Permanente
15-Quociente do Limite do Endividamento I	Dívida Fundada / Receita Líquida Real
16-Quociente do Limite do Endividamento II	Soma Operações de Crédito / Receita Líquida Real
17-Quociente de Dispêndio da Dívida II	(Soma Amortizações + Encargos) / Receita Líquida Real
18-Quociente do Resultado Patrimonial	Soma do Ativo Real / Soma do Passivo Real
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	
19-Quociente da Mutação Patrimonial Passiva	Receita Ambivalente / Mutação Patrimonial Passiva
20-Quociente da Mutação Patrimonial Ativa	Despesa Ambivalente / Mutação Patrimonial Ativa
21-Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais	Mutação Patrimonial Ativa / Mutação Patrimonial Passiva
22-Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária	Independente da Exec. Orçamentária Ativa / Independente da Exec. Orçamentária Passiva
23-Quociente do Resultado das Variações na Parte Permanente	Soma das Mutações Patr. Ativas + Independentes da Exec. Orçamentária Ativa / Soma das Mutações Patr. Passivas + Independentes da Exec. Orçamentária Passiva
24-Quociente Patrimonial da Execução Orçamentária	Receita Orçamentária + (Dívida do Exercício+Direitos Contratuais) / Despesa Orçamentária
25-Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais	Total das Variações Ativas / Total das Variações Passivas

Fonte: adaptado de KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1999.

Quadro 18 – Quocientes para os balanços públicos (de Kohama)

4 PROPOSTA DE PAINÉIS DE INDICADORES FINANCEIROS E FISCAIS PARA MUNICÍPIOS

O presente capítulo apresenta a proposta de painéis de indicadores financeiros e fiscais para municípios. São apresentadas as metodologias de produção e interpretação dos painéis e dos indicadores contábeis, além de sua sistematização em planilha eletrônica.

4.1 Considerações iniciais sobre o modelo proposto

a) Abrangência e limitações da proposta

O esquema da Ilustração 22 visa esclarecer o modelo proposto, com enfoque na utilização da Contabilidade Pública para fornecer informações que auxiliem seus usuários frente aos pontos chave de seus interesses, relacionados à situação financeira e fiscal municipal.

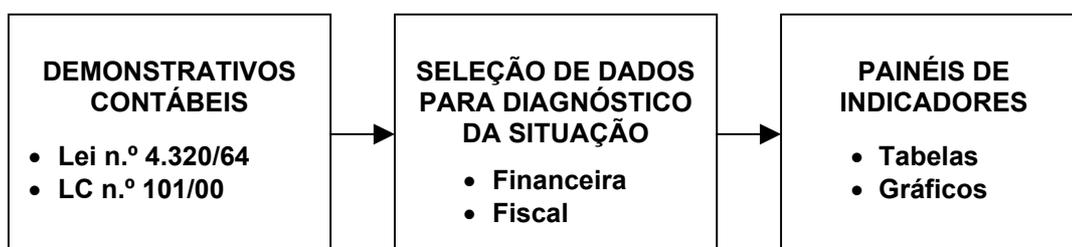


Ilustração 22 – Fluxo dos dados contábeis para geração dos painéis propostos

Deste modo, com base em dados e informações contábeis, são selecionados aspectos da situação financeira e fiscal do município. Como resultado, são gerados os painéis, abrangendo tabelas e gráficos, como forma de ilustração das informações.

A escolha dos indicadores é feita com base no julgamento do autor, a partir do conhecimento de aspectos identificados como relevantes no diagnóstico financeiro e fiscal municipal.

São propostos os seguintes painéis, cada um com seus respectivos objetivos, sendo que os mesmos são abordados em detalhes nos subcapítulos seguintes deste capítulo:

- Painel I – Indicadores da Receita: objetiva apresentar um perfil da receita municipal através da observação do valor monetário das principais e/ou mais relevantes receitas orçamentárias do município, evidenciando sua composição no montante total e sua evolução no tempo.
- Painel II – Indicadores da Despesa Econômica: objetiva apresentar um perfil da despesa orçamentária municipal, pela classificação econômica, através da observação do valor monetário das principais e/ou mais relevantes despesas orçamentárias do município, sendo evidenciada sua composição no montante total e sua evolução no tempo.
- Painel III – Indicadores da Despesa por Funções de Governo: objetiva apresentar um perfil da despesa orçamentária municipal, pela classificação funcional, através da observação do valor monetário das principais e/ou mais relevantes despesas orçamentárias do município, evidenciando sua composição no montante total e sua evolução no tempo.
- Painel IV – Indicadores do Patrimônio: objetiva apresentar um perfil e do patrimônio contábil do município através da observação do valor monetário dos principais e/ou mais relevantes bens, direitos e obrigações constantes no balanço patrimonial, sendo evidenciada sua composição no montante total e evolução no tempo.
- Painel V – Indicadores Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais objetiva apresentar indicadores diversos envolvendo elementos orçamentários, financeiros e patrimoniais, com base em vários demonstrativos contábeis, visando apresentar aspectos como liquidez, endividamento, comprometimento de receitas e dependência de recursos.
- Painel VI – Indicadores Fiscais: objetiva apresentar um conjunto de indicadores que permitam um diagnóstico da situação fiscal do município nos dois últimos exercícios. Com base em limites legais e de alerta, são feitas comparações entre os indicadores e padrões adequados legalmente para cada um. São, portanto, indicadores que envolvem elementos orçamentários, financeiros e patrimoniais que sofrem limitações legais.

b) Obtenção de dados

Limitou-se a seleção de dados aos demonstrativos contábeis produzidos em atendimento à Lei n.º 4.320/64 e à Lei Complementar n.º 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Tais leis, depois da Constituição Federal, são as principais orientadoras da contabilidade, do orçamento e da elaboração de demonstrativos contábeis na administração pública brasileira.

Tal limitação visa principalmente a busca de dados padronizados e disponíveis em base contínua. Isto se justifica pela publicidade legal de que tais demonstrativos estão revestidos (embora na prática ainda existam dificuldades para a obtenção de dados) e do processo de auditoria realizado sobre eles pelos Tribunais de Contas. Neste sentido, a obtenção de outros dados corre o risco de descontinuidade e não confiabilidade, devido a fatores políticos e técnicos quanto à produção e disponibilização dos mesmos.

Os relatórios contábeis utilizados, já abordados em seções anteriores, são os seguintes:

- Balanço Geral: contendo os 4 balanços públicos e os demais demonstrativos e comparativos exigidos pela Lei n.º 4.320/64, de periodicidade anual.
- Relatório de Gestão Fiscal: abrangendo um conjunto de demonstrativos exigidos pela LRF, de publicação quadrimestral (ou semestral) e anual.
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária: abrangendo um conjunto de demonstrativos exigidos pela LRF de publicação bimestral (ou semestral) e anual.

c) Utilidades e vantagens para os usuários

A produção de informações através dos painéis e seus gráficos torna-se relevante quando há uma comunicação e percepção de utilidade por parte dos usuários. Os usuários podem ser internos, tais como os gestores políticos e técnicos, ou externos, tais como pesquisadores, a comunidade e o próprio governo em outras esferas ou Poderes.

A utilidade visada para os diversos usuários é relativa aos aspectos financeiros (orçamentários e patrimoniais) e fiscais do município, dentro da delimitação adotada. No entanto, essa utilidade pode ser subjetiva, por depender em algum grau do nível

de conhecimento dos usuários, embora a proposta utilize recursos de simplificação e ilustração das informações.

Pode-se destacar algumas vantagens da utilização dos painéis propostos:

- São instrumentos de simplificação da grande quantidade de demonstrativos contábeis existentes, que não costumam receber trabalho estético e analítico que favoreça sua compreensão.
- Evidenciam de forma clara e objetiva o cumprimento ou não de diversos limites legais a que estão sujeitos os entes, no que tange a utilização dos recursos públicos.
- Permitem conhecer valores corrigidos monetariamente e comparativos de dois anos, o que não é oferecido nos demonstrativos contábeis legais.
- Permitem análises verticais e horizontais, dependendo do tipo de dado trabalhado.
- Oferecem um quadro flexível com diversos elementos relativos aos temas abordados, em uma única página por painel.
- São produzidos gráficos para ilustrar as informações de cada painel.
- A geração dos painéis e seus gráficos é automática, bastando-se a inserção dos dados requeridos, sendo o processamento dos dados efetuado computacionalmente.

Como a finalidade do conjunto de painéis é auxiliar também aos gestores públicos, que podem dispor de outros dados além dos publicados legalmente, algumas adaptações podem ser feitas. Para este fim, destaca-se o controle financeiro e fiscal com o acompanhamento de metas gerenciais e análises de desvios. Tal controle fica dificultado, ou mesmo inviabilizado, para usuários externos, caso o gestor público não estabeleça tais metas e ofereça publicidade. Outra opção seria utilizar metas alternativas, como o uso de médias e padrões regionais.

Neste sentido, o Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB) da UFSC desenvolve os Indicadores Contábeis Brasileiros (ICB's), que fundamentam o estabelecimento de faixas aceitáveis de realização dos indicadores e seus desvios. Ressalta-se a necessidade da busca de parâmetros de comparação adequados entre os municípios, considerando-se as múltiplas dimensões já mencionadas, no sentido de evitar-se metas prejudiciais ao perfil do município.

4.2 Metodologia de cálculo e interpretação dos painéis

O conjunto de painéis contempla a seguinte composição:

- Painel I – Indicadores da Receita.
- Painel II – Indicadores da Despesa Econômica.
- Painel III – Indicadores da Despesa por Funções de Governo.
- Painel IV – Indicadores do Patrimônio.
- Painel V – Indicadores Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais.
- Painel VI – Indicadores Fiscais.

A cerca de cada painel são expostos, quando forem cabíveis: objetivo geral, definições dos itens, fontes de dados, análises vertical e horizontal, desvio, gráficos e descrição dos itens.

Quando se trabalhou com valores monetários, procedeu-se o ajuste monetário dos mesmos pelo IGP-DI. Esta prática permite corrigir algumas distorções na análise, causadas pela desvalorização da moeda no período. Pode-se, no entanto, optar por outro índice de preços, substituindo-se apenas sua taxa nas definições iniciais do sistema em planilha eletrônica.

Segue um resumo do Índice Geral de Preços (IGP) da Fundação Getúlio Vargas (FGV), no Quadro 19.

PERIODICIDADE	Mensal para as três versões:
	IGP-DI - compreende o período entre o primeiro e o último dia do mês de referência.
	IGP-M - compreende o período entre o dia 21 do mês anterior ao de referência e o dia 20 do mês de referência.
	IGP-10 - compreende o período entre o dia 11 do mês anterior ao de referência e o dia 10 do mês de referência.
FINALIDADE	Registrar o ritmo evolutivo de preços como medida síntese da inflação nacional.
COMPOSIÇÃO	É composto pela média ponderada do IPA (60%), IPC (30%) e INCC (10%).
VERSÕES DISPONÍVEIS	IGP-DI, IGP-M e IGP-10.
METODOLOGIA	Método de cálculo idêntico para as três versões, diferindo apenas na periodicidade da pesquisa de preços e na estrutura de pesos de seus componentes.
INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS	Metodologia de cálculo, séries históricas de ponderações, números índices e variações percentuais mensais e acumuladas podem ser solicitadas por e-mail.

Fonte: FGV – FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Índice Geral de Preços**. Divisão de Gestão de Dados. Disponível em: <<http://www.fgv.br/ibre/CEP/>>. Acesso em: 23 setembro 2002.

Quadro 19 – Resumo do Índice Geral de Preços (IGP), da FGV

Destaca-se que tal procedimento de correção monetária nunca será perfeito. Isto porque os valores de bens móveis e imóveis historicamente não sofreram correções anteriores. Também devido à movimentação das contas de receitas e despesas ser apurada durante o exercício financeiro.

Na seção seguinte há um aprofundamento na metodologia de cálculo e interpretação dos indicadores constantes dos painéis V e VI.

a) Painel I – Indicadores da Receita

Objetivo do painel:

O Painel I tem o objetivo de apresentar um perfil da receita municipal através da observação do valor monetário das principais e/ou mais relevantes receitas orçamentárias do município, evidenciando sua composição no montante total e sua evolução no tempo.

Definição dos itens:

A composição da receita orçamentária municipal é apresentada de maneira simplificada através dos principais grupos da classificação econômica da receita e de outros grupos criados na fase de tratamento dos dados coletados. O número de itens de receita que forma este painel está estabelecido como sendo:

- no máximo dez itens; ou
- englobando no mínimo 80% da receita orçamentária, discriminados antes do item “demais receitas”, mesmo que abaixo de dez itens.

Busca-se, com isto, evitar sobrecarregar a atenção do usuário com informações de receitas pouco relevantes no contexto global. Para os interessados em um detalhamento completo, sugere-se a consulta aos Anexos 2 e 10 da Lei n.º 4.320/64, porém sem os benefícios da correção monetária e outros do painel.

É oferecida uma composição padrão, originada de estudos das principais receitas municipais brasileiras, adaptada a outras receitas relevantes nos municípios estudados. No entanto, é possível expandi-las ou eliminá-las em parte para atender a um município com diferente perfil nas receitas. Por exemplo, a partir do ponto em que o item “demais receitas” assumir um valor proporcionalmente muito significativo do perfil demonstrado, pode-se subdividi-lo, formando novos itens.

A escolha mencionada de determinadas receitas municipais como padrão para o Painel I utilizou-se da observação da relevância entre as receitas tributárias, e da

própria relevância das receitas tributárias no montante das receitas orçamentárias dos municípios estudados.

Deste modo, apresentam-se as receitas selecionadas para configurar o painel:

- 1.1 IPTU.
- 1.2 ISS.
- 1.3 Taxas.
- 1.4 Transferência do FPM.
- 1.5 Transferência do ICMS e IPVA.
- 1.6 Transferência do FUNDEF.
- 1.7 Demais Transferências Correntes.
- 1.8 Cobrança da Dívida Ativa.
- 1.9 Transferências de Capital.
- 1.10 Demais Receitas.

Nota-se, deste modo, um total de nove receitas selecionadas como relevantes ou principais e um item englobando as demais receitas, para possibilitar a totalização e não se perder esta informação.

Fontes de dados:

Os dados para o preenchimento do painel I têm origem nos Anexos 2, 10 e 13 da Lei n.º 4.320/64:

- Anexo 2 – Especificação da Receita.
- Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada.
- Anexo 13 - Balanço Financeiro.

Quanto à classificação legal da receita, procedeu-se, ainda, a comparação dos itens e códigos dos dados coletados, de maneira a permitir a completa convergência de dados diante da alteração do Anexo 3 da Lei n.º 4.320/64 pela Portaria Interministerial n.º 163/01. Com isso, evita-se perder a comparação entre os dados e informações para o próximo ano.

Análises vertical e horizontal e desvio:

Procedeu-se a análise vertical da receita de forma a apresentar a composição e participações relativas de cada um dos itens no total. Na análise horizontal observa-se a evolução da receita realizada entre os anos (crescimento ou redução).

Apresentam-se em destaque na tabela os valores realizados das receitas nos dois anos. Tais valores são analisados verticalmente no painel, com totalização em 100% da receita orçamentária.

Faz-se, ainda, a comparação entre a receita prevista (orçada ou estimada) e a realizada, com o auxílio do Desvio Aceitável da Previsão (DAP), definido com base gerencial e/ou estatística.

A partir da previsão orçamentária de cada um dos itens, oriundos da lei orçamentária anual e de um desvio aceitável da previsão, é gerada a interpretação básica do comportamento de cada item de receita selecionado. Deste modo, é possível saber se a prefeitura conseguiu atingir a previsão de cobrança de impostos e taxas ou se a União e o estado estão mantendo suas transferências conforme o esperado.

Foram utilizados símbolos para identificar o desvio da previsão em relação à arrecadação, conforme a legenda do Quadro 20:

Representação	Significado	Fórmula
☹	Arrecadou-se a mais que o previsto	se $R > (P + DAP)$
☺	Acerto na previsão	se $(P - DAP) \leq R \leq (P + DAP)$
☹	Arrecadou-se a menos que o previsto	se $R < (P - DAP)$

Quadro 20 – Legenda da Interpretação Básica do Desvio (IBD) da receita, no Painel I

Sendo que: IBD é a Interpretação Básica do Desvio da receita realizada (R) em relação à previsão (P), considerando-se o Desvio Aceitável da Previsão (DAP). A Ilustração 23 apresenta as faixas de realização da receita em relação ao desvio aceitável.

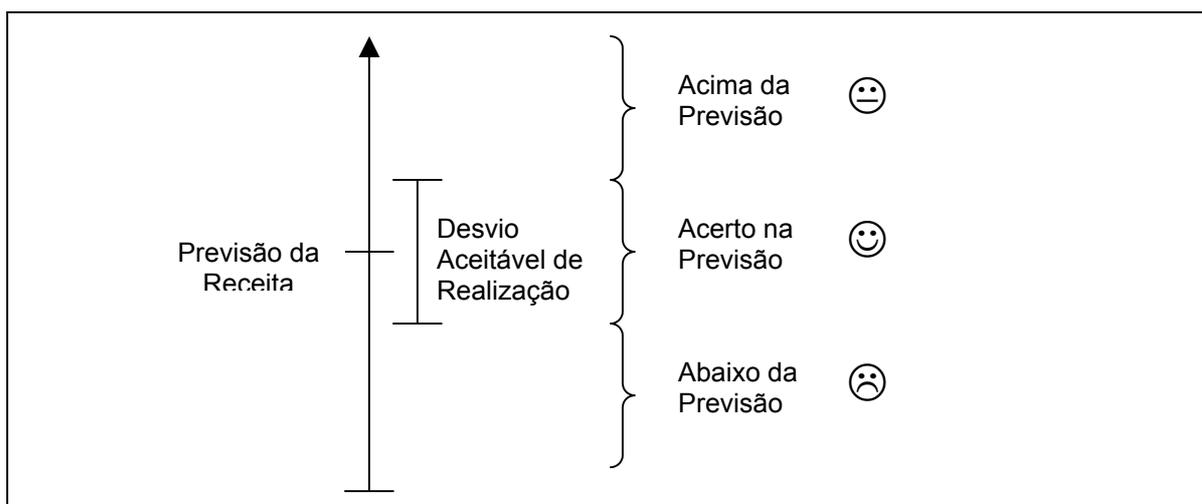


Ilustração 23 – Interpretação Básica do Desvio (IBD) da receita em relação à previsão, no Painel I

A linha de totalização apresenta a conferência do total da receita orçamentária, tanto da prevista como da realizada nos dois anos em análise, em termos monetários e percentuais.

Evolução da receita:

O elemento final do painel é a Interpretação Básica da Evolução (IBE), que, com base num Índice de Significância (IS) percentual, indica se a evolução (crescimento ou redução) foi significativa ou não, conforme a legenda a seguir:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	Se $E > IS$
↗	Crescimento moderado	Se $0 \leq E \leq IS$
↘	Redução moderada	Se $IS \leq E < 0$
↓	Redução significativa	Se $E < -IS$

Quadro 21 – Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) da receita, no Painel I

Sendo que: IBE é Interpretação Básica da Evolução (E) da receita entre os anos, considerando-se o Índice de Significância (IS). A Ilustração 24 apresenta os elementos vistos:

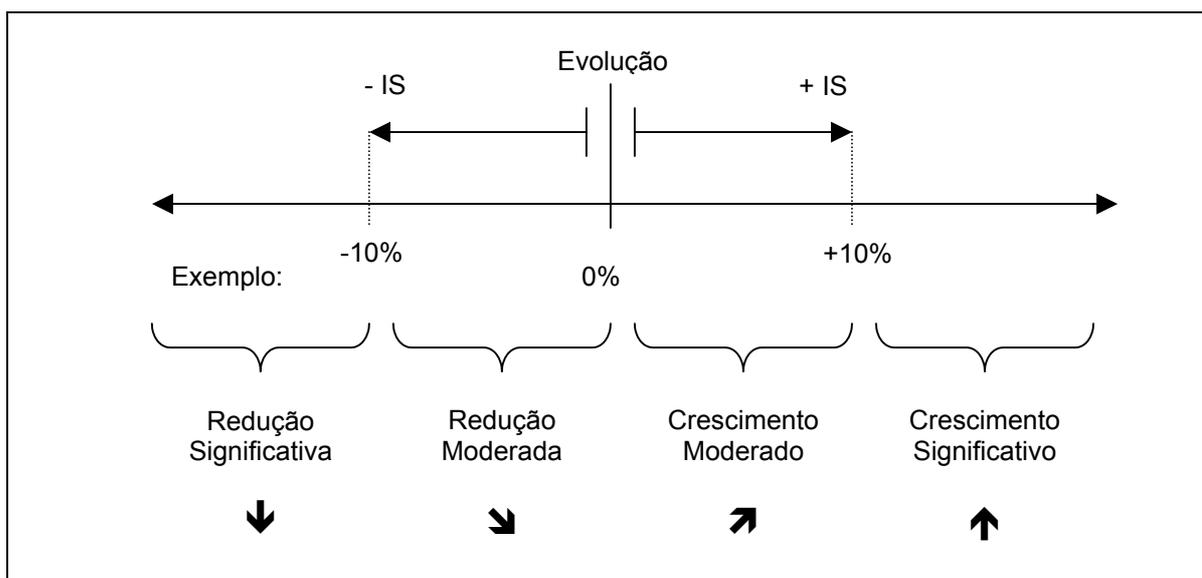


Ilustração 24 – Critério de significância para a evolução da receita, no Painel I

Gráficos:

São apresentados três gráficos para o painel de receitas:

- Evolução das Receitas Orçamentárias: que evidencia, através de colunas, os valores absolutos atualizados para cada um dos itens de receita, lado a lado para os dois anos.
- Variação das Receitas entre os Anos: que evidencia, em colunas, as variações percentuais de cada item de receita entre os anos, estando restrito para uma variação de no máximo 100%, para se evitar distorções no gráfico visualizado.
- Composição da Receita no último ano: que evidencia, numa torta, as fatias proporcionais das quatro principais receitas no 100% da receita orçamentária.

Descrição dos itens:

A seguir são explicados os significados e origens dos itens de receita deste painel, sabendo que todos são contas ou grupos de receitas municipais estabelecidos pela classificação econômica ou agrupamentos da mesma. Pode-se consultar o item 2.3.2 para uma verificação de estudos sobre o perfil da receita dos municípios brasileiros, que orientaram a escolha dos seguintes itens.

Item 1.1 – IPTU: É o Imposto Predial e Territorial Urbano. Constitui uma das principais receitas próprias dos municípios. Está previsto no art. 156, inciso I, da CF/88, e incide sobre a propriedade urbana.

Item 1.2 – ISSQN: É o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, também conhecido como ISS ou ISQN. Este imposto está previsto no art. 156, inciso III, da CF/88, e também é uma das principais receitas tributárias próprias dos municípios. É pago pelos munícipes que exercem atividades de prestação de serviços.

Item 1.3 – Taxas: Este item engloba todas as taxas que o município tem o poder de cobrar dos cidadãos e pessoas jurídicas. São receitas tributárias próprias oriundas da prestação de serviço público, como sistema de esgoto e coleta de lixo, ou poder de polícia, como concessão de licenças.

Item 1.4 – Transferência do FPM: cota-parte do Fundo de Participação dos Municípios. É uma receita de transferência da União, de caráter constitucional (art. 158, incisos I e II). Possui origem na receita federal do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza e no Imposto sobre Produtos Industrializados.

Item 1.5 – Transferência do ICMS e do IPVA: receitas de transferências provindas do estado, com caráter constitucional (cotas-partes), respectivamente do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores. Possui origem no art. 158, inciso III e IV, da CF/88. Do ICMS os municípios ficam com 25% da arrecadação. Do IPVA, 50% pertence ao município de registro do veículo.

Item 1.6 - Transferência do FUNDEF: transferência recebida do estado referente ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério.

Item 1.7 - Cobrança da Dívida Ativa: receita própria do recebimento da dívida ativa, ou seja, de direitos referentes a tributos municipais (e outros créditos, em menor volume) não recebidos em períodos anteriores.

Item 1.8 - Demais Transferências Correntes: demais transferências correntes não incluídas nas já discriminadas acima (1.4, 1.5 e 1.6).

Item 1.9 - Transferências de Capital: recursos recebidos de outros entes públicos, destinados a atender despesas de capital (investimentos, inversões e transferências).

Item 1.10 - Demais Receitas: demais receitas orçamentárias do município que não estejam incluídas nos itens anteriores.

- **Receita Extra-orçamentária Ajustada:** Segundo Silva (1996, p.86), receita extra-orçamentária é “a que não consta no orçamento e compreende as entradas de dinheiro ou créditos de terceiros, de que o Estado é devedor como simples depositário ou como agente passivo da obrigação”. Exemplos: depósitos e operações de crédito por antecipação da receita orçamentária. O ajuste se refere a exclusão dos valores de inscrição em restos a pagar e serviço da dívida não pagos no exercício, que são contrapartidas da despesa orçamentária.

b) Painel II – Indicadores da Despesa Econômica

Objetivo do painel:

O Painel II tem o objetivo de apresentar um perfil da despesa municipal, por sua classificação econômica, através da observação do valor monetário das principais e/ou mais relevantes despesas orçamentárias do município, evidenciando sua composição no montante total e sua evolução no tempo.

Definição dos itens:

A composição da despesa orçamentária municipal é apresentada de maneira simplificada através dos principais grupos da classificação econômica da despesa e de outros grupos criados na fase de tratamento dos dados coletados. O número de itens de despesa que formam este painel está estabelecido como sendo:

- no máximo dez itens; ou
- englobando no mínimo 80% da despesa orçamentária, discriminados antes do item “demais despesas”, mesmo que abaixo de dez itens.

Busca-se, com isto, evitar sobrecarregar a atenção do usuário com informações de despesas pouco relevantes no contexto global. Para os interessados em um detalhamento completo sugere-se a consulta aos Anexos 2 e 11 da Lei n.º 4.320/64, porém sem os benefícios da correção monetária e outros do painel.

É oferecida uma composição padrão, originada da observação das maiores despesas nos municípios estudados. No entanto, é possível expandi-las ou eliminá-las em parte para atender a um município com diferente de perfil de despesa. Por exemplo, a partir do ponto em que o item “demais despesas” assumir um valor proporcionalmente muito significativo do perfil demonstrado, pode-se subdividi-lo, formando novos itens.

A escolha mencionada de determinadas despesas municipais como padrão para o Painel II é oriunda da observação da relevância das despesas orçamentárias dos municípios estudados.

Deste modo, apresentam-se as despesas selecionadas para configurar o painel:

- 2.1 Pessoal.
- 2.2 Material de Consumo.
- 2.3 Serviços de Terceiros.
- 2.4 Transferências Governamentais.
- 2.5 Transferências a Pessoas.
- 2.6 Amortização e Encargos da Dívida.
- 2.7 Investimentos e Inversões.
- 2.8 Demais Transferências.
- 2.9 A definir de acordo com o município.
- 2.10 Demais Despesas.

Nota-se, deste modo, um total de oito despesas selecionadas como relevantes ou principais, e um item englobando as demais despesas para possibilitar a totalização.

Fontes de dados:

Os dados para o preenchimento do painel II têm origem nos Anexos 2, 11, 13 e 17 da Lei n.º 4.320/64:

- Anexo 2 – Especificação da Despesa.
- Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada.
- Anexo 13 – Balanço Financeiro.
- Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante.

Destaca-se uma deficiência constatada no Anexo 11, que não apresenta uma consolidação geral da despesa orçamentária entre autorização e realização, mas sim subdividida por órgãos. Tal fato torna a obtenção de dados de autorização difícil e demorada para os itens de despesa. Talvez os dados ideais seriam os dos créditos orçamentários originalmente autorizados, excluindo-se os suplementares, autorizados posteriormente.

Deste modo, preferiu-se adotar uma aproximação para os valores de autorização na proporção da despesa realizada de cada item. Assim, por exemplo, se as despesas com pessoal tiveram uma realização de R\$ 100 e a despesa total de

R\$1.000, a taxa de realização seria de 10% ($100/1000=0,1$). Deste modo, caso a autorização da despesa total fosse de R\$ 800, a autorização assumida para as despesas com pessoal seria de R\$ 80 (10% de R\$ 800).

Tendo em vista este critério assumido, a análise pode levar a algumas distorções, que podem ser corrigidas pelo conhecimento desta limitação e a obtenção de dados ajustados. Portanto, caso se observe uma despesa com valor realizado superior a autorização, não se pode fazer a afirmação que tal fato seja ilegal.

Quanto à classificação legal da despesa, alterada em 2001 pela Portaria Interministerial n.º 163/01, constatou-se dificuldade de convergir os dados diante da mudança estrutural ocorrida. Deste modo, não se ofereceu sugestão de códigos para as contas diante da nova discriminação de despesas. Assim, haverá uma quebra na continuidade do painel até sua adaptação à nova estrutura.

Análises vertical e horizontal e desvio:

Procedeu-se a análise vertical da despesa de forma a apresentar a composição e participações relativas de cada um dos itens no total. Na análise horizontal, observa-se a evolução da despesa realizada entre os anos (crescimento ou redução).

Apresenta-se em destaque na tabela os valores realizados das despesas nos dois anos. Tais valores são analisados verticalmente no painel, com totalização em 100% da despesa orçamentária.

Faz-se, ainda, a comparação entre a despesa autorizada (de créditos orçamentários e suplementares) e a realizada, com o auxílio do Desvio Aceitável da Autorização (DAA), definido com base gerencial e/ou estatística.

Com base na autorização orçamentária de cada um dos itens e de um desvio aceitável da autorização, é gerada a interpretação básica do comportamento de cada item de despesa selecionado. Deste modo, é possível saber se o município conseguiu atingir a autorização de despesas necessárias à realização dos serviços públicos.

Foram utilizados símbolos para identificar o desvio da autorização em relação à realização, conforme a legenda do Quadro 21:

Representação	Significado	Fórmula
☹️	Despesa abaixo da faixa de desvio	se $R < (A - DAA)$
😊	Acerto na previsão	se $(P - DAA) \leq R \leq A$
☹️	Despesa acima do autorizado	se $R > A$

Quadro 22 – Legenda de Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa, no Painel II

Sendo que: IBD é Interpretação Básica do Desvio da despesa realizada (R) em relação à autorização (A), considerando-se o Desvio Aceitável da Autorização (DAA). A Ilustração 25 evidencia as faixas de realização da despesa em relação ao desvio aceitável.

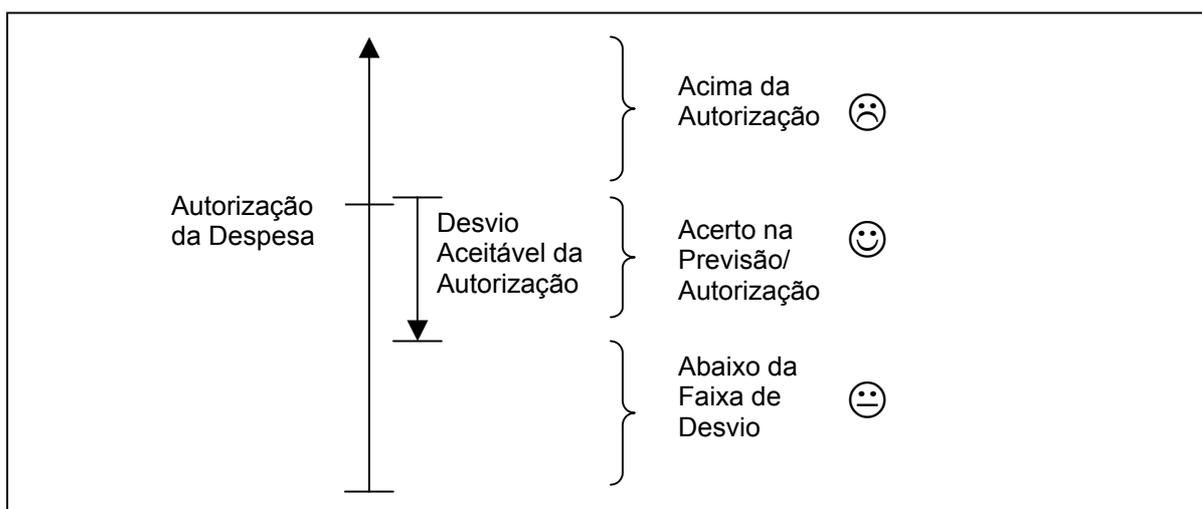


Ilustração 25 – Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa em relação à autorização, no Painel II

Observa-se, ainda, que a linha de totalização apresenta a conferência do total da despesa orçamentária, tanto da autorizada como da realizada nos dois anos em análise, em termos monetários e percentuais.

Evolução da despesa:

O elemento final do painel é a Interpretação Básica da Evolução (IBE) que, com base num Índice de Significância (IS) percentual, indica se a evolução (crescimento ou redução) foi significativa ou não.

As convenções e os símbolos são observados na legenda do Quadro 23:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	Se $E > IS$
↗	Crescimento moderado	Se $0 \leq E \leq IS$
↘	Redução moderada	Se $IS \leq E < 0$
↓	Redução significativa	Se $E < -IS$

Quadro 23 – Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) da despesa, no Painel II

Sendo que: IBE é a interpretação básica da evolução (E) da despesa entre os anos, considerando-se o Índice de Significância (IS). A Ilustração 26 apresenta os elementos mencionados:

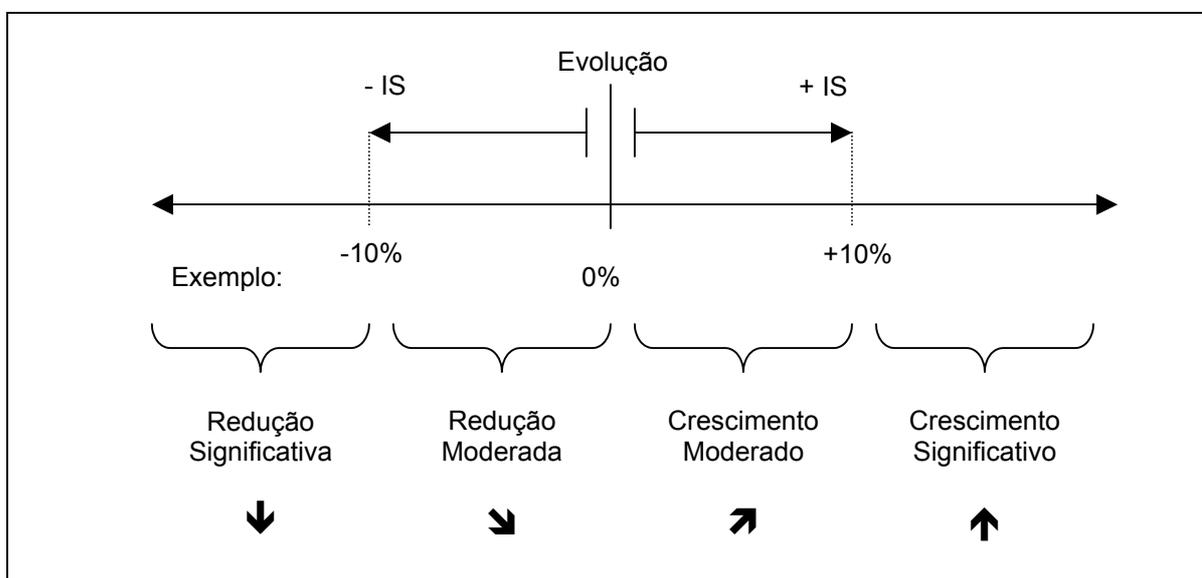


Ilustração 26 – Critério de significância para a evolução da despesa, no Painel II

Gráficos:

São apresentados três gráficos para as despesas:

- Evolução das Despesas Orçamentárias: que evidencia, através de colunas, os valores absolutos atualizados para cada um dos itens de despesa lado a lado para os dois anos.
- Variação das Despesas entre os Anos: que evidencia, em colunas, as variações percentuais de cada item de despesa entre os anos, estando restrito a uma variação de no máximo 100%, com o intuito de evitar possíveis distorções no gráfico visualizado.

- Composição da Despesa no último ano: que evidencia, numa torta, as fatias proporcionais das quatro principais despesas no 100% da receita orçamentária.

Descrição dos itens:

A seguir são explicados os significados e origens dos itens de despesa deste painel, tendo como base que todos são contas ou grupos de despesas municipais estabelecidos pela classificação econômica ou agrupamentos da mesma.

Item 2.1 – Pessoal: de acordo com o Adendo I da Portaria SOF n.º 8/85, abrange despesas relativas a vencimentos, diárias, gratificações, horas-extras e obrigações patronais referentes aos funcionários, entre outras.

Item 2.2 – Material de Consumo: de acordo com o Adendo I da Portaria SOF n.º 8/85, abrange despesas como compra de materiais diversos (matéria-prima, combustível, vestuário, móveis e material de escritório, entre outros).

Item 2.3 – Serviços de Terceiros: de acordo com o Adendo I da Portaria SOF n.º 8/85, abrange despesas com remuneração de pessoas sem vínculo empregatício referentes a serviços eventuais, além de assinaturas de periódicos, energia elétrica, aluguéis, entre outros.

Item 2.4 – Transferências Governamentais: abrange as transferências intragovernamentais e intergovernamentais. Nas primeiras estão incluídas as realizadas no âmbito do próprio governo, tais como as para autarquias, fundações e fundos. As intergovernamentais são as realizadas de um governo para o outro, seja este federal, estadual ou mesmo municipal.

Item 2.5 – Transferências a Pessoas: despesas com inativos, pensionistas, salário-família, benefícios e planos de assistência.

Item 2.6 - Amortização e Encargos da Dívida: despesas com juros, correção monetária, descontos, variações cambiais, amortização da dívida e resgate de títulos, tanto das despesas correntes como das despesas de capital.

Item 2.7 – Investimentos e Inversões: despesas de aquisição ou construção de obras, instalações e equipamentos móveis ou usados, constituição ou aumento do capital de empresas, entre outros.

Item 2.8 – Demais Transferências: demais transferências (correntes e de capital) não incluídas nas já discriminadas (2.4, 2.5 e 2.6), conforme classificação a seguir:

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

(Transferências Intragovernamentais)

(Transferências Intergovernamentais)

Transferências a Instituições Privadas

Transferências ao Exterior

(Transferências a Pessoas)

(Encargos da Dívida Interna)

(Encargos da Dívida Externa)

Contribuição para Formação do PASEP

Diversas Transferências Correntes

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

(Transferências Intragovernamentais)

(Transferências Intergovernamentais)

Transferências a Instituições Privadas

Transferências ao Exterior

(Amortização da Dívida Interna)

(Amortização da Dívida Externa)

(Diferenças de Câmbio)

Diversas Transferências de Capital

Regime de Execução Especial

Item 2.9 - Outro: a definir.

Item 2.10 - Demais Despesas: demais despesas orçamentárias do município que não estejam incluídas nas anteriores.

- **Inscrição em Restos a pagar:** despesa orçamentária empenhada e não paga até o dia 31 de dezembro de cada ano.

- **Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida):** despesa orçamentária que não foi paga até o dia 31 de dezembro de cada ano, referente a juros, encargos e amortizações da dívida fundada. Tem comportamento semelhante aos restos a pagar.

- **Despesa Extra-orçamentária:** Segundo Silva (1996, p.105),

é a despesa que não consta na lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamentos de Restos a Pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, bem como de quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receita extra-orçamentárias.

c) Painel III – Indicadores da Despesa por Funções de Governo

Objetivo do painel:

O Painel III tem o objetivo de apresentar um perfil da despesa municipal, pela classificação funcional, através da observação do valor monetário das principais e/ou mais relevantes despesas orçamentárias do município, evidenciando sua composição no montante total e sua evolução no tempo.

Definição dos itens:

A composição da despesa orçamentária municipal é apresentada de maneira simplificada através dos principais grupos da classificação funcional da despesa e de outros grupos criados na fase de tratamento dos dados coletados. O número de itens de despesa que formam este painel está estabelecido como sendo:

- no máximo dez itens; ou
- englobando no mínimo 80% da despesa orçamentária, discriminados antes do item “demais despesas”, mesmo que abaixo de dez itens.

Busca-se, com isto, evitar sobrecarregar a atenção do usuário com informações de despesas pouco relevantes no contexto global. Para os interessados em um detalhamento completo sugere-se a consulta aos Anexos 7 e 8 da Lei n.º 4.320/64, porém sem os benefícios da correção monetária e outros do painel.

É oferecida uma composição padrão, originada da observação das maiores despesas nos municípios estudados. No entanto, é possível expandi-las ou eliminá-las em parte para atender a um município com diferente perfil de despesa. Por exemplo, a partir do ponto em que o item “demais despesas” assumir um valor proporcionalmente muito significativo do perfil demonstrado, pode-se subdividi-lo, formando novos itens.

A escolha mencionada de determinadas despesas municipais como padrões para o Painel III é oriunda da observação da relevância das despesas orçamentárias dos municípios estudados.

Deste modo, apresentam-se as despesas selecionadas para configurar o painel:

- 3.1 Legislativo.
- 3.2 Administração e Planejamento.
- 3.3 Educação e Cultura.

- 3.4 Habitação e Urbanismo.
- 3.5 Trabalho, Indústria, Comércio e Serviços.
- 3.6 Saúde.
- 3.7 Saneamento e Meio-Ambiente.
- 3.8 Assistência e Previdência.
- 3.9 Transporte.
- 3.10 Demais Despesas.

Nota-se, deste modo, um total de nove despesas selecionadas como relevantes ou principais e um item englobando as demais despesas para possibilitar a totalização.

Fontes de dados:

Os dados para o preenchimento do painel III têm origem nos Anexos 8, 11, 13 e 17 da Lei n.º 4.320/64:

- Anexo 8 – Demonstrativo da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas Conforme o Vínculo com os Recursos.
- Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada.
- Anexo 13 – Balanço Financeiro.
- Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante.

Destaca-se a não existência de relatório contábil que apresente uma comparação da despesa autorizada com a realizada pela classificação funcional. Deste modo, optou-se por adotar uma aproximação para os valores de autorização na proporção da despesa realizada de cada item. Assim, por exemplo, se as despesas com o legislativo tiveram uma realização de R\$ 100 e a despesa total de R\$1000, a taxa de realização seria de 10% ($100/1000=0,1$). De modo que se a autorização da despesa total fosse de R\$ 800, a autorização assumida para as despesas com o legislativo seria de R\$ 80 (10% de R\$ 800).

Tendo em vista este critério assumido, a análise pode levar a algumas distorções, que podem ser corrigidas pelo conhecimento desta limitação e a obtenção de dados ajustados.

Quanto à classificação legal da despesa, alterada em 1999 pela Portaria n.º 42/99, realizou-se uma compatibilização quase completa das 16 funções de governo anteriores às 28 funções atuais. Tal alteração vigora a partir de 2002 para os municípios, com seus efeitos minimizados no painel.

Análises vertical e horizontal e desvio:

Procedeu-se a análise vertical da despesa de forma a apresentar a composição e participações relativas de cada um dos itens no total. Na análise horizontal, observa-se a evolução da despesa realizada entre os anos (crescimento ou redução).

Apresentam-se em destaque na tabela os valores realizados das despesas nos dois anos. Tais valores são analisados verticalmente no painel, com totalização em 100% da despesa orçamentária.

Faz-se, ainda, a comparação entre a despesa autorizada (de créditos orçamentários e suplementares) e a realizada, com o auxílio do Desvio Aceitável da Autorização (DAA), definido com base gerencial e/ou estatística.

Com base na autorização orçamentária de cada um dos itens, e de um desvio aceitável da previsão, é gerada a interpretação básica do comportamento de cada item de despesa selecionado. Deste modo, é possível saber se o município conseguiu atingir a previsão/autorização de despesas necessárias à realização dos serviços públicos.

Utilizaram-se símbolos para identificar o desvio da autorização em relação à realização, conforme a legenda do Quadro 24:

Representação	Significado	Fórmula
☹	Despesa abaixo da faixa de desvio	se $R < (A - DAP)$
😊	Acerto na previsão	se $(P - DAP) \leq R \leq A$
☹	Despesa acima do autorizado	se $R > A$

Quadro 24 – Legenda de Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa, no Painel III

Sendo que: IBD é Interpretação Básica do Desvio da despesa realizada (R) em relação à autorização (A), considerando-se o Desvio Aceitável da Previsão (DAP). A Ilustração 27 apresenta as faixas de realização da despesa em relação ao desvio aceitável.

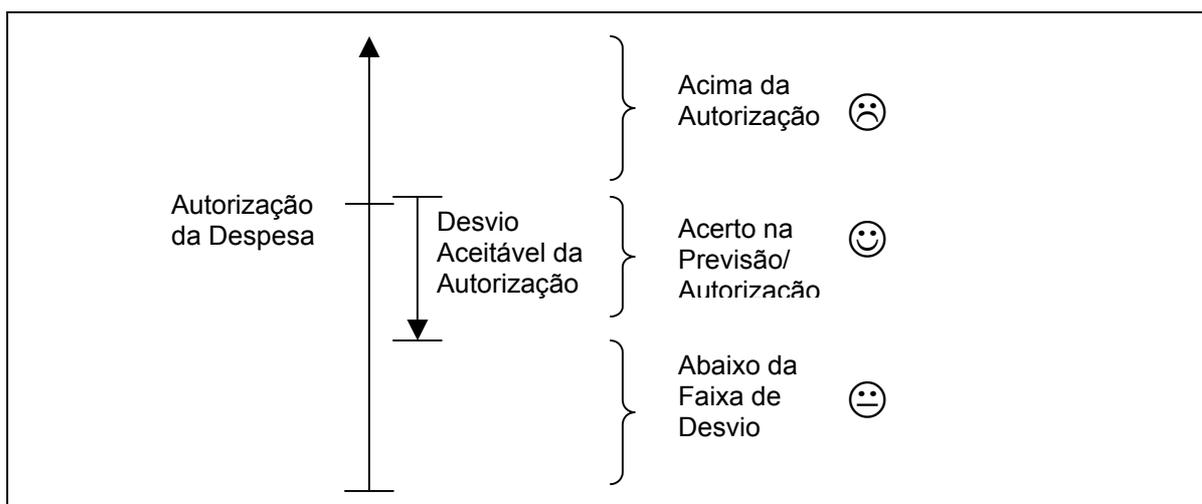


Ilustração 27 – Interpretação Básica do Desvio (IBD) da despesa em relação à autorização, no Painel III

Observa-se, ainda, que a linha de totalização apresenta a conferência do total da despesa orçamentária, tanto da autorizada como da realizada nos dois anos em análise, em termos monetários e percentuais.

Evolução da despesa:

O elemento final do painel é a Interpretação Básica da Evolução (IBE), que, com base num Índice de Significância (IS) percentual, indica se a evolução (crescimento ou redução) foi significativa ou não.

As convenções e os símbolos são observados na legenda do Quadro 25:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	Se $E > IS$
↗	Crescimento moderado	Se $0 \leq E \leq IS$
↘	Redução moderada	Se $IS \leq E < 0$
↓	Redução significativa	Se $E < -IS$

Quadro 25 – Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) da despesa, no Painel III

Sendo que: IBE é a Interpretação básica da evolução (E) da despesa entre os anos, considerando-se o Índice de Significância (IS). A Ilustração 28 esquematiza os elementos vistos.

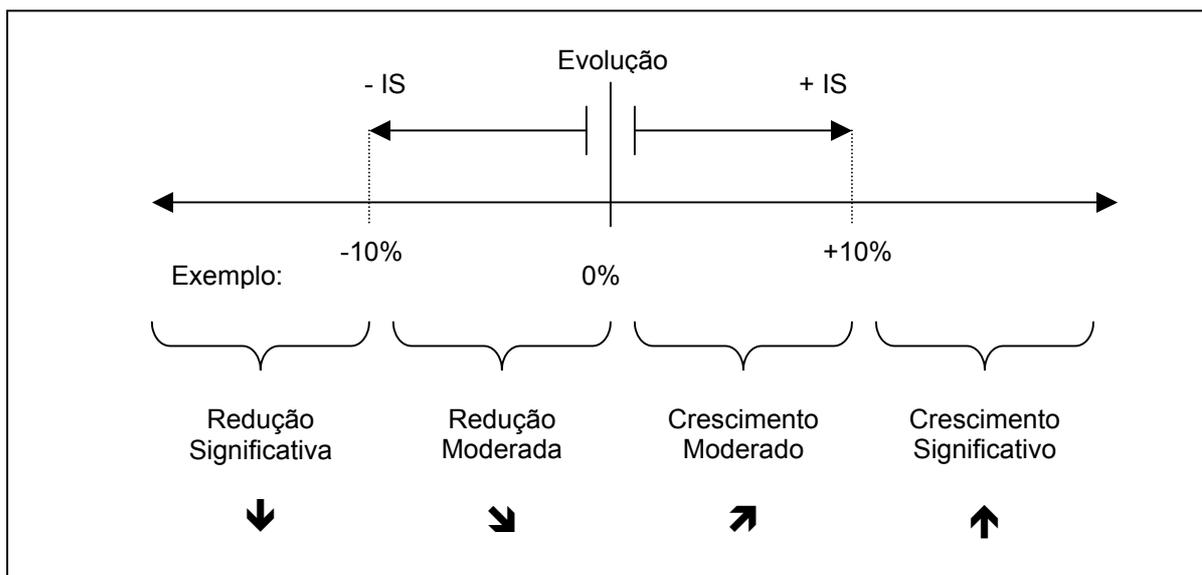


Ilustração 28 – Critério de significância para a evolução da despesa, no Painel III

Gráficos:

São apresentados três gráficos para as despesas:

- Evolução das Despesas Orçamentárias: que evidencia, através de colunas, os valores absolutos atualizados para cada um dos itens de despesa, lado a lado, para os dois anos.
- Variação das Despesas entre os Anos: que evidencia, em colunas, as variações percentuais de cada item de despesa entre os anos, estando restrito para uma variação de no máximo 100%, com o intuito de evitar-se possíveis distorções no gráfico visualizado.
- Composição da Despesa no último ano: que evidencia, numa torta, as fatias proporcionais das quatro principais despesas no 100% da receita orçamentária.

Descrição dos itens:

A seguir são explicados os significados e origens dos itens de despesa deste painel, tendo como base que todos são contas ou grupos de despesas municipais estabelecidos pela classificação funcional ou agrupamentos da mesma. Recomenda-se a consulta ao Anexo 4 da lei n.º 4.320/64 e à Portaria n.º 42/99, para uma verificação das subfunções que compõe tipicamente cada função de governo.

Item 3.1 – Legislativo: segundo a Portaria SOF n.º 36/89, “corresponde ao nível máximo de agregação das ações com vista à defesa do Estado, da Ordem

Econômica e Social, dos Costumes, da Família, das Pessoas e dos Bens, através do Processo Legislativo”. Envolve a ação legislativa e o controle externo.

Item 3.2 – Administração e Planejamento: segundo a Portaria SOF n.º 36/89, “corresponde ao nível máximo de agregação das ações visando à tomada de decisão na administração pública face aos objetivos nacionais”. Abrange administração, planejamento, controle interno, amortização e juros da dívida, entre outras.

Item 3.3 – Educação e Cultura: segundo Portaria SOF n.º 36/89,

Corresponde ao nível máximo de agregação das ações do governo voltadas à formação intelectual, moral, social, cívica e profissional do homem, visando sua preparação para o exercício consciente da cidadania, assim como sua habilitação para a participação eficaz no processo de desenvolvimento econômico e social e à difusão e preservação da cultura.

Abrange os níveis de ensino atendidos pelo município, além de atividades culturais e assistenciais relacionadas à formação.

Item 3.4 – Habitação e Urbanismo: de acordo com a Portaria SOF n.º 36/89, “corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a consecução dos objetivos do Governo, visando proporcionar melhores condições às concentrações urbanas e proporcionar moradia à população”. Abrange a construção de casas populares, obras e planejamentos urbanísticos, limpeza e iluminação pública, entre outros.

Item 3.5 – Trabalho, Indústria, Comércio e Serviços: a primeira função, trabalho, segundo a Portaria SOF n.º 36/89, “corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a consecução dos objetivos do Governo, ligadas ao desenvolvimento sócio econômico, nos aspectos relacionados à força de trabalho e interesses profissionais do trabalhador”. Indústria, comércio e serviços, segundo a mesma portaria, “corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a consecução dos objetivos do Governo, no tocante ao desenvolvimento das atividades industriais, comerciais e de prestação de serviços”. Abrange a promoção das atividades industriais, comerciais, de serviços e estímulo à criação de emprego e renda, normalização, entre outros.

Item 3.6 – Saúde: segundo a Portaria n.º 36/89,

Corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a consecução dos objetivos do Governo que visam a melhoria do nível de saúde da população (...) Conjunto de ações desenvolvidas no sentido da promoção, recuperação e reabilitação da saúde.

Abrange assistência médica, nutrição, controle de doenças, medicamentos, inspeção sanitária, entre outras.

Item 3.7 – Saneamento e Meio-Ambiente: de acordo com a Portaria n.º 36/89,

Corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a consecução dos objetivos do Governo que visam (...) a preservação, controle e uso adequado dos elementos naturais. (...) Conjunto de ações que visam o abastecimento d'água de boa qualidade às populações, o destino final dos esgotos domésticos e despejos industriais e a melhoria das condições sanitárias das comunidades.

Abrange abastecimento d'água, saneamento, sistemas de esgoto, controle da poluição, erosão, inundações, recuperação do meio-ambiente, preservação de recursos naturais, reflorestamento, entre outros;

Item 3.8 – Assistência e Previdência: segundo a Portaria SOF n.º 36/89, “corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a consecução dos objetivos do Governo ligados ao desenvolvimento social do homem, nos aspectos relacionados com o seu amparo e proteção”. Abrange assistência ao menor, ao silvícola, ao idoso, à comunidade em geral, previdência geral, do servidor público e de inativos e pensionistas.

Item 3.9 – Transporte: segundo a Portaria SOF n.º 36/89, “corresponde ao nível máximo de agregação das ações desenvolvidas para a consecução dos objetivos do governo, que diz respeito a infra-estrutura e emprego dos diversos meios de transporte”. Abrange planejamento e construção de vias e meios de transporte rodoviários, ferroviários, aéreos e hidroviários, entre outras ações;

Item 3.10 – Outras Despesas: demais despesas orçamentárias do município que não estejam incluídas nas funções de governo anteriormente descritas.

- **Inscrição em Restos a pagar:** despesa orçamentária empenhada e não paga até o dia 31 de dezembro de cada ano.

- **Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida):** despesa orçamentária que não foi paga até o dia 31 de dezembro de cada ano, referente a juros, encargos e amortizações da dívida fundada. Tem comportamento semelhante aos restos a pagar.

- **Despesa Extra-orçamentária:** segundo Silva (1996, p.105),

é a despesa que não consta na lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamentos de Restos a Pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, bem como de quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receita extra-orçamentárias.

d) Painel IV – Indicadores do Patrimônio

Objetivo do painel:

O Painel IV tem o objetivo de apresentar um perfil do patrimônio contábil do município através da observação do valor monetário dos principais e/ou mais relevantes bens, direitos e obrigações constantes no balanço patrimonial, evidenciando sua composição no montante total e evolução no tempo.

Definição dos itens:

A composição do patrimônio municipal é apresentada de maneira simplificada através dos principais grupos da estrutura do balanço patrimonial e de contas originais ou agrupadas na fase de tratamento dos dados coletados. Tal painel seguiu a estrutura básica do balanço patrimonial público, que o divide em:

- Ativo Financeiro.
- Ativo Permanente.
- Passivo Financeiro.
- Passivo Permanente.
- Saldo Patrimonial.

Preferiu-se omitir os grupos de ativo e passivo compensados, devido à baixa utilização dos mesmos na esfera municipal. Porém, tal grupo e respectivos itens podem vir a ser acrescentados caso seja de interesse dos usuários da informação.

Busca-se, também, evitar sobrecarregar a atenção do usuário com informações de ativos e passivos pouco relevantes no contexto global. Para os interessados em um detalhamento completo sugere-se a consulta ao balanço patrimonial, Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64, porém sem os benefícios da correção monetária, entre outros do painel.

É oferecida uma composição padrão, originada da observação dos maiores itens patrimoniais nos municípios estudados. No entanto, é possível expandi-las ou eliminá-las em parte para atender a um município com diferente de perfil de patrimônio.

Deste modo, apresentam-se os itens patrimoniais selecionadas para configurar o painel, devidamente classificados e ordenados:

- 1. Ativo Financeiro.
- 1.1 Caixa e Bancos.

- 1.2 Vinculados.
- 1.3 Realizáveis.
- 2. Ativo Permanente.
- 2.1 Bens Móveis.
- 2.2 Bens Imóveis.
- 2.3 Créditos da Dívida Ativa.
- 2.4 Demais Permanentes.
- 3. Passivo Financeiro.
- 3.1 Restos a Pagar.
- 3.2 Serviço da Dívida a Pagar.
- 3.3 Depósitos e Outros.
- 4. Passivo Permanente.
- 4.1 Dívida Fundada.
- 4.2 Demais Permanentes.
- 5. Saldo Patrimonial.
- 5.1 Ativo Real Líquido ou Passivo Real Descoberto.

Nota-se, deste modo, um total de cinco grupos e dez contas consideradas relevantes ou principais, possibilitando a totalização do ativo e do passivo.

Fontes de dados:

Os dados para o preenchimento do painel IV têm origem no balanço patrimonial, Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64.

Destacam-se algumas deficiências encontradas neste demonstrativo:

- Ausência de correção monetária dos ativos e passivos;
- Ausência de depreciação dos imobilizados.
- Não estarem contabilizados os bens de uso comum do povo, tais como praças e ruas.

Análises vertical e horizontal e desvio:

Procedeu-se a análise vertical do patrimônio de forma a apresentar a composição e participações relativas de cada um dos itens no total. Na análise horizontal observa-se a evolução dos itens entre os anos (crescimento ou redução).

Os valores dos itens patrimoniais são analisados verticalmente no painel. No ativo há totalização com 100% no ativo real. No passivo a totalização é em 100% no

passivo real. A análise horizontal evidencia percentualmente a evolução, crescimento ou diminuição dos itens, do primeiro para o segundo ano.

Observam-se as convenções e os símbolos na legenda do Quadro 26:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	Se $E > IS$
↗	Crescimento moderado	Se $0 \leq E \leq IS$
↘	Redução moderada	Se $IS \leq E < 0$
↓	Redução significativa	Se $E < -IS$

Quadro 26 – Legenda de Interpretação Básica da Evolução (IBE) do patrimônio, no painel IV

Sendo que: IBE é a Interpretação básica da evolução (E) do patrimônio entre os anos, considerando-se o Índice de Significância (IS). A Ilustração 29 apresenta os elementos vistos.

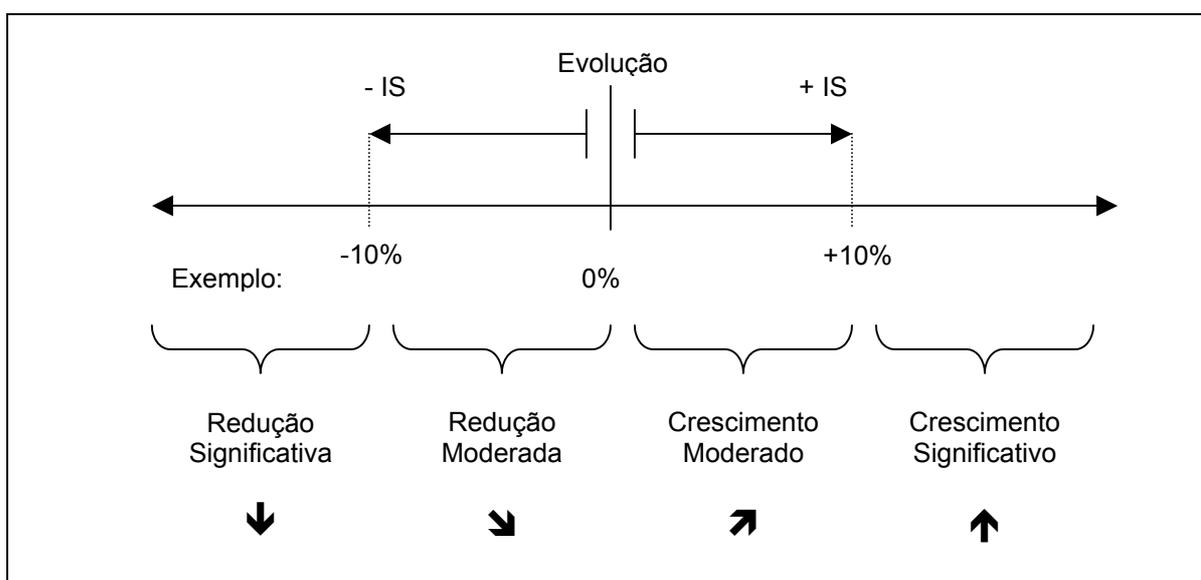


Ilustração 29 – Critério de significância para a evolução do patrimônio, no painel IV

Gráficos:

São apresentados quatro gráficos para o patrimônio, todos apenas para o último ano, que poderiam também ser feitos para o outro ano:

- Perfil do Ativo: que apresenta, numa torta, a composição do ativo real e saldo patrimonial.

- Perfil do Passivo: que apresenta, numa torta, a composição do passivo real e saldo patrimonial.
- Perfil do Ativo Financeiro: que apresenta, numa torta, apenas os itens do grupo ativo financeiro.
- Perfil do Passivo Financeiro: que apresenta, numa torta, apenas os itens do grupo passivo financeiro.

Explicação dos itens:

A seguir são explicados os significados e origens dos itens de patrimônio deste painel, tendo como base que todos são contas ou grupos de contas baseados no modelo do balanço patrimonial público.

Item 1.1 Caixa e Bancos: são contas do disponível relativas a valores numerários pertencentes ao município na data de levantamento do balanço.

Item 1.2 Vinculados: os recursos vinculados em conta corrente bancária, segundo Kohama (1999, p.89) representam “os valores numerários depositados em contas correntes bancárias, cuja movimentação depende de disposições contratuais ou legais”.

Item 1.3 Realizáveis: inclui créditos de devedores diversos e aplicações financeiras, entre outros.

Item 2.1 Bens Móveis: segundo Kohama (1999, p.92), representam “aqueles bens que tem característica de caráter permanente, ou seja, os materiais que, em seu uso normal, possuem duração superior a dois anos”, adquiridos por compra, doação ou permuta. Exemplos: utensílios e veículos.

Item 2.2 Bens Imóveis: são os bens que se vendem apenas por escritura e, segundo Kohama (1999, p.96), “não podem ser transportados de um lugar para o outro sem alterar a sua forma ou substância”, adquiridos por compra, doação ou permuta. Exemplos: terrenos, edifícios e construções.

Item 2.3 Créditos da Dívida Ativa: segundo Kohama (1999, p.104), “referem-se aos créditos por fornecimentos e serviços prestados, provenientes de responsabilidades não financeiras e não inscritos ou não registrados em contas financeiras e os créditos inscritos para cobrança executiva, relativos a cobrança da dívida ativa”. A dívida ativa representa direitos líquidos e certos da fazenda pública. Divide-se em dívida ativa tributária e dívida ativa não-tributária (art. 39 da Lei n.º 4.320/64). A primeira, segundo Angélico (1985) se refere a créditos de tributos lançados e não arrecadados; a segunda engloba os demais créditos.

Item 2.4 Demais Permanentes: abrange os valores e os bens de natureza industrial do ativo permanente. No grupo valores, conforme Kohama (1999, p.105), encontram-se “os valores relativos a ações, outros títulos e documentos representativos de valores, jóias, moedas e outros recolhidos à Caixa de Valores”.

Bens de natureza industrial, segundo Kohama (1999, p.104), “representa os valores relativos a bens móveis e imóveis, de natureza industrial, adquiridos por compra, doação ou permuta, ou ainda, os havidos por recuperação em virtude da extinção de órgãos da administração pública”. Exemplos: móveis e utensílios, veículos e terrenos.

Item 3.1 Restos a Pagar: de acordo com o art. 36 da Lei n.º 4.320/64, representa “as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro”. Equivalente a contas a pagar ou fornecedores.

Item 3.2 Serviço da Dívida a Pagar: segundo Kohama (1999, p.116), “representa o montante da amortização, juros, prêmios e títulos a resgatar, constituindo-se no serviço da dívida fundada ou consolidada”.

Item 3.3 Depósitos e Outros: depósitos, conforme Kohama (1999, p.118), “representa o montante do débito relativo a recebimentos feitos a título de depósitos, consignações em folhas, fianças, cauções e outras”. Débitos em tesouraria, segundo Kohama (1999, p.119), “representa o compromisso financeiro proveniente de recebimentos efetuados e relativos às operações de crédito por antecipação da receita orçamentária, que devem ser liquidados em até dez dias antes do encerramento do exercício em que foram contratadas”.

Item 4.1 Dívida Fundada: também conhecida como dívida consolidada, de acordo com o art. 98 da Lei n.º 4.320/64, “compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamentos de obras e serviços públicos”. É dividida em dívida fundada interna e externa, de acordo com seu lançamento dentro ou fora do país.

Item 4.2 Demais Permanentes: abrange o grupo diversos, que, de acordo com Kohama (1999, p.121), representa:

os saldos passivos provenientes da incorporação dos balanços das entidades autárquicas e oficiais. Assim, no final do exercício, as entidades autárquicas e oficiais apresentam os balanços, onde ficam demonstrados os resultados obtidos por meio da gestão administrativa no período.

Item 5.1 Ativo Real Líquido ou Passivo Real Descoberto: representa a diferença entre o ativo real (soma do ativo financeiro com o ativo permanente) e o

passivo real (soma do passivo financeiro com o passivo permanente). Se for positivo gera o ativo real líquido, se negativo, gera o passivo real descoberto.

e) Painel V – Indicadores Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais

Objetivo do painel:

O Painel V tem o objetivo de apresentar indicadores diversos envolvendo elementos orçamentários, financeiros e patrimoniais com base em vários demonstrativos contábeis, visando apresentar aspectos como liquidez, endividamento, comprometimento de receitas e dependência de recursos.

Definição dos itens:

Foram escolhidos dez indicadores originados de fontes diversas com base nos tipos de dados disponibilizados por todos os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/64. Levou-se em consideração que os detalhamentos das receitas, despesas e patrimônio já haviam sido abordados nos painéis anteriores, e que o Painel VI apresenta outros indicadores com enfoque fiscal. Evitou-se também sobrecarregar a atenção do usuário com outros indicadores possíveis mas pouco relevantes.

É oferecida uma composição padrão de indicadores com base na experiência do autor sobre os elementos financeiros relevantes nos municípios, abordados numa seção anterior. No entanto, é possível criar novos indicadores ou elimina-los para atender usuários com interesses diferenciados.

Deste modo, foram selecionados os seguintes indicadores para configurar o painel:

- 5.1 Liquidez.
- 5.2 Recursos Vinculados no Ativo Financeiro.
- 5.3 Imobilização do Ativo Real Ajustado.
- 5.4 Endividamento Global no Ativo Real Ajustado.
- 5.5 Resultado da Execução Orçamentária.
- 5.6 Dívida Ativa sobre o Ativo Real.
- 5.7 Tributos sobre as Transferências Correntes.
- 5.8 Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária.
- 5.9 Operações de Crédito na Receita.

- 5.10 Serviço da Dívida na Receita Corrente.

Fontes de dados:

Os dados para o preenchimento do painel V têm origem nos Anexos 2, 14 e 15 da Lei n.º 4.320/64:

- Anexo 2 – Especificação da Receita.
- Anexo 2 – Especificação da Despesa.
- Anexo 14 – Balanço Patrimonial.
- Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais.

As metodologias de cálculo dos indicadores são apresentadas na seção seguinte em detalhe.

Análise horizontal e desvio:

Os indicadores permitem apenas a análise horizontal, que evidencia percentualmente a evolução, crescimento ou redução, dos indicadores do primeiro para o segundo ano.

Faz-se, ainda, a comparação de cada indicador com uma faixa aceitável de realização, com mínimo e máximo, de forma a permitir acompanhar o desempenho dos indicadores em relação a algum parâmetro. Tal faixa aceitável pode ser definida com base em metas gerenciais ou estatísticas dentro do município ou com base no comportamento de outros municípios. A partir dessa faixa aceitável é gerada a interpretação básica do comportamento de cada indicador.

Gráficos:

São apresentados gráficos para alguns dos indicadores, cuja escolha se deu aleatoriamente. Cada gráfico compara o indicador nos dois anos a seus limites mínimo e máximo, para uma visualização da faixa aceitável e do comportamento desenvolvido.

f) Painel VI – Indicadores Fiscais

Objetivo do painel:

O Painel VI tem o objetivo de apresentar um conjunto de indicadores que permite um diagnóstico da situação fiscal do município nos dois anos. Com base em limites legais e de alerta, são feitas comparações entre os indicadores e padrões adequados legalmente para cada um. São, portanto, indicadores que envolvem elementos orçamentários, financeiros e patrimoniais que sofrem controle e limitações legais.

Definição dos itens:

Foram escolhidos quinze indicadores reunidos em oito grupos com dados originados nos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária).

Deste modo, alguns indicadores foram desconsiderados por não terem seus dados originados nos relatórios mencionados. No entanto, é possível para o usuário, principalmente o interno, a utilização de outros indicadores para os quais se tenha acesso à informação.

Foram selecionados os seguintes indicadores para configurar o painel:

- 6.1 Despesas com Pessoal na RCL.
 - 1 Executivo.
 - 2 Legislativo.
 - 3 Município.
- 6.2 Despesas com Inativos e Pensionistas na RCL.
- 6.3 Despesas com Serviços de Terceiros na RCL.
 - 1 Executivo.
 - 2 Legislativo.
- 6.4 Dívida Consolidada Líquida na RCL.
- 6.5 Operações de Crédito.
 - 1 Sobre as Despesas de Capital Líquidas.
 - 2 Sobre a RCL.
 - 3 ARO sobre a RCL.
- 6.6 Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência de Caixa antes da

Inscrição

1 Executivo.

2 Legislativo.

- 6.7 Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência de Caixa antes da Inscrição.

1 Executivo.

2 Legislativo.

- 6.8 Aplicações Mínimas Constitucionais.

1 Aplicação em Educação na Receita de Impostos.

2 Aplicação em Saúde na Receita de Impostos.

Fontes de dados:

Os dados para o preenchimento do painel VI têm origem nos demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

As metodologias de cálculo dos indicadores e seus relatórios específicos são apresentados na seção seguinte em detalhe.

Análise horizontal e desvio:

Os indicadores permitem a análise da evolução em pontos percentuais, que demonstra a diferença entre o indicador do último ano e o do primeiro ano.

Faz-se, ainda, a comparação de cada indicador com uma faixa aceitável de realização, com limite de alerta e limite legal, quando existirem, de forma a permitir o acompanhamento do desempenho dos indicadores em relação a algum parâmetro.

Gráficos:

São apresentados gráficos para indicadores selecionados. Cada gráfico compara o indicador nos dois anos e seus limites de alerta e legal, para uma visualização da faixa aceitável e do comportamento desenvolvido.

4.3 Metodologia de cálculo e interpretação dos indicadores

Os indicadores apresentados nesta seção estão contidos nos painéis V e VI, e requerem maior detalhamento para sua perfeita elucidação. Tais indicadores foram divididos em dois grupos: financeiros e fiscais. Os primeiros não guardam relação direta com fontes legais, nem estão sujeitos a limites, mas podem ser controlados gerencialmente. Já os indicadores fiscais são abordados com base em sua fonte legal, no sentido de orientar o gestor público no atendimento às leis.

a) Indicadores financeiros

Os indicadores intitulados genericamente de financeiros, englobam indicadores orçamentários, financeiros e patrimoniais, devido às características próprias da Contabilidade Pública e sua relação com o orçamento.

Os quadros a seguir evidenciam as seguintes informações sobre os indicadores:

- código e nome: identificação do indicador;
- fórmula básica: cálculo do indicador;
- significado: o que ele representa ou indica;
- fonte contábil: origem dos dados para cálculo;
- periodicidade: alocação temporal dos dados disponíveis;

Destaca-se que a interpretação dos indicadores dependerá de uma faixa aceitável de resultado, com valores mínimos e máximos. Esta deve ser estabelecida gerencialmente e/ou com base em estudos estatísticos do comportamento do município e/ou de outros municípios com algum grau de semelhança. Deste modo, não cabem interpretações do tipo “quanto maior melhor” ou “quanto menor melhor”.

Quanto à interpretação, elaborou-se a seguinte legenda para facilitar a identificação dos resultados:

😊 Nível satisfatório: dentro da faixa aceitável.

😐 Nível indiferente.

😞 Nível insatisfatório.

Destaca-se, todavia, que o nível tido como indiferente pode na prática tornar-se insatisfatório, caso atinja valores excessivos, derivados de falhas no planejamento ou da má utilização dos recursos.

Seguem os quadros com as metodologias de cálculos dos indicadores:

Código e nome:	5.1 – Liquidez Financeira.
Fórmula básica:	Ativo financeiro dividido pelo passivo financeiro.
Significado:	Representa a relação entre as disponibilidades e outros recebíveis de curto prazo e as exigibilidades também de curto prazo, evidenciando a liquidez do município.
Fonte contábil:	Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64 – Balanço Patrimonial.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Observação:	Pode indicar risco de insolvência ou excesso de liquidez, dentro de uma faixa aceitável para o município.

Quadro 27 - Metodologia do indicador: Liquidez Financeira

Código e nome:	5.2 – Recursos Vinculados no Ativo Financeiro.
Fórmula básica:	Recursos vinculados em conta corrente bancária sobre o total do ativo financeiro.
Significado:	Representa o quanto dos recursos e recebíveis de curto prazo do município estão comprometidos com valores numéricos depositados em contas bancárias cuja movimentação depende de disposições contratuais ou legais.
Fonte contábil:	Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64 – Balanço Patrimonial.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Observação:	Indica a flexibilidade gerencial para uso dos recursos financeiros.

Quadro 28 - Metodologia do indicador: Recursos Vinculados no Ativo Financeiro

Código e nome:	5.3 – Imobilização do Ativo Real Ajustado.
Fórmula básica:	Bens móveis, imóveis e de natureza industrial (do ativo permanente), dividido pelo total do ativo real (financeiro e permanente), excluídos os créditos da dívida ativa.
Significado:	Representa o quanto dos ativos do município está imobilizado em bens, excluindo-se do total do ativo os créditos da dívida ativa.
Fonte contábil:	Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64 – Balanço Patrimonial.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.

Quadro 29 - Metodologia do indicador: Imobilização do Ativo Real Ajustado

Código e nome:	5.4 – Endividamento Global no Ativo Real Ajustado.
Fórmula básica:	Soma do passivo financeiro e do passivo permanente, dividida pelo total do ativo real (financeiro e permanente) excluídos os créditos da dívida ativa.
Significado:	Representa o quanto as dívidas do município comprometem os ativos do município, excluídos destes os créditos da dívida ativa, para evitar possíveis distorções pelo excesso da mesma.
Fonte contábil:	Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64 – Balanço Patrimonial.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.

Quadro 30 - Metodologia do indicador: Endividamento Global no Ativo Real Ajustado

Código e nome:	5.5 – Resultado da Execução Orçamentária.
Fórmula básica:	Receita orçamentária menos a despesa orçamentária, dividido pela primeira.
Significado:	Representa o superávit ou déficit orçamentário em relação ao total da receita orçamentária.
Fonte contábil:	Anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 – Especificação da Receita. Anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 – Especificação da Despesa.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Obs.:	Indica se o município gasta mais ou menos do que arrecada.

Quadro 31 - Metodologia do indicador: Resultado da Execução Orçamentária

Código e nome:	5.6 – Dívida Ativa no Ativo Real.
Fórmula básica:	Divisão dos créditos (dívida ativa) pelo ativo real (financeiro e permanente).
Significado:	Apresenta o quanto os créditos da dívida ativa representam do ativo real do município
Fonte contábil:	Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64 – Balanço Patrimonial.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Obs.:	Evidencia a eficiência na arrecadação dos créditos da dívida ativa.

Quadro 32 - Metodologia do indicador: Dívida Ativa no Ativo Real

Código e nome:	5.7 – Tributos sobre as Transferências Correntes.
Fórmula básica:	Receita tributária dividida pelas receitas de transferências correntes.
Significado:	Apresenta o quanto os tributos representam em relação às transferências correntes recebidas pelo município.
Fonte contábil:	Anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 – Especificação da Receita.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Obs.:	Evidenciando o grau de dependência de repasses das esferas federal e estadual.

Quadro 33 - Metodologia do indicador: Tributos sobre as Transferências Correntes

Código e nome:	5.8 – Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária.
Fórmula básica:	Inscrição na dívida ativa, menos cobrança da dívida ativa, menos cancelamento da dívida ativa, tudo dividido pela receita tributária
Significado:	Representa o quanto a dívida ativa flutuou (aumentou ou diminuiu) em relação à receita tributária do ano.
Fonte contábil:	Anexo 15 da Lei n.º 4.320/64 – Demonstrativo das Variações Patrimoniais. Anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 – Especificação da Receita.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Obs.:	Evidencia a eficiência na arrecadação dos créditos da dívida ativa.

Quadro 34 - Metodologia do indicador: Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária

Código e nome:	5.9 – Operações de Crédito na Receita.
Fórmula básica:	Receita de operações de crédito dividido pela receita orçamentária.
Significado:	Representa o quanto as receitas de operações de crédito representam do total da receita orçamentária.
Fonte contábil:	Anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 – Especificação da Receita.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Obs.:	Evidencia a necessidade de recorrer a recursos de terceiros para financiar as despesas públicas.

Quadro 35 - Metodologia do indicador: Operações de Crédito na Receita

Código e nome:	5.10 – Serviço da Dívida na Receita Corrente.
Fórmula básica:	Serviço da dívida dividido pela receita corrente.
Significado:	Representa o quanto as despesas com serviço da dívida (juros, encargos e amortizações) comprometeram da receita corrente do município.
Fonte contábil:	Anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 – Especificação da Receita. Anexo 2 da Lei n.º 4.320/64 – Especificação da Despesa.
Periodicidade:	Anual, com a publicação do Balanço Geral do Município.
Obs.:	Evidencia o comprometimento da receita corrente com encargos financeiros.

Quadro 36 - Metodologia do indicador: Serviço da Dívida na Receita Corrente

b) Indicadores fiscais

Os quadros de cada indicador a seguir evidenciam as seguintes informações:

- código e nome: identificação do indicador;
- fórmula básica: cálculo do indicador;
- significado: o que ele representa ou indica;
- origem legal: indicando a lei que estabelece as variáveis e/ou limites do indicador;
- fonte contábil: origem dos dados para cálculo;
- periodicidade: alocação temporal dos dados disponíveis; e
- faixa aceitável, indicando os limites legais existentes para o indicador.

Quanto à interpretação, elaborou-se a seguinte legenda para facilitar a identificação dos resultados:

😊 Situação adequada: antes do limite de alerta.

😐 Situação de alerta: entre o limite de alerta e o limite legal.

😞 Situação inadequada: ultrapassado o limite legal.

Destaca-se a existência do limite prudencial para as despesas com pessoal, quando as mesmas chegarem a 95% do limite legal, o que ocasiona determinadas penalidades ao município. Adotou-se, no entanto, o limite de alerta de 90% do limite legal, situação na qual o Tribunal de Contas tem a atribuição de alertar o ente da aproximação ao limite legal.

Código e nome:	6.1 – Despesas com Pessoal na RCL
Fórmula básica:	Despesas com pessoal divididas pela receita corrente líquida do município, para cada Poder e para o município como um todo.
Significado:	Apresenta o quanto da RCL do município está comprometida com despesas com pessoal, como forma de evidenciar o cumprimento ou não do limite legal.
Origem legal:	Art. 19, inciso III e Art. 20, inciso III, alíneas “a” e “b” da LRF.
Fonte contábil:	Demonstrativo do RGF: Anexo I - Demonstrativo da Despesa de Pessoal (Portaria STN n.º 559/01). Anexo XII - Demonstrativo da Despesa de Pessoal em Relação à Receita Corrente Líquida (Portaria n.º 471/00)
Periodicidade:	Apuração quadrimestral. Municípios de pequeno porte (menos de 50 mil habitantes) podem optar pela apuração semestral (art. 63, incisos I e II da LRF).
Limites:	Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (art. 59, § 1º, inciso III) o município será alertado pelo Tribunal de Contas. Limite Legal: quando as despesas do Executivo atingirem 54%, as do Legislativo atingirem 6% ou as do município atingirem 60% da RCL, sujeitando o ente a penalidades e obrigando-o a reduzir as despesas para reenquadramento.

Quadro 37 - Metodologia do indicador: Despesas com Pessoal na RCL: Executivo, Legislativo e Município

Código e nome:	6.2 – Despesas com Inativos e Pensionistas na RCL
Fórmula básica:	Despesas com pessoal inativo e pensionista divididas pela receita corrente líquida do município.
Significado:	Apresenta o quanto da RCL do município está comprometida com o pagamento de despesas com inativos e pensionistas, como forma de evidenciar o cumprimento ou não do limite legal.
Origem legal:	Art. 2º, §§ 1º e 2º da Lei n.º 9.717/98. Postergada pela Medida Provisória n.º 2.043/00.
Fonte contábil:	Demonstrativo do RGF: Anexo I - Demonstrativo da Despesa de Pessoal (Portaria STN n.º 559/01). Anexo XII - Demonstrativo da Despesa de Pessoal em Relação à Receita Corrente Líquida (Portaria n.º 471/00)
Periodicidade:	Apuração quadrimestral. Municípios de pequeno porte (menos de 50 mil habitantes) podem optar pela apuração semestral (art. 63, incisos I e II da LRF).
Faixa aceitável:	Limite Legal: quando as despesas atingirem 12% da RCL. Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (sem fonte legal).

Quadro 38 - Metodologia do indicador: Despesas com Inativos e Pensionistas na RCL

Código e nome:	6.3 – Despesas com Serviços de Terceiros na RCL
Fórmula básica:	Despesas com serviços de terceiros divididas pela receita corrente líquida, para cada Poder.
Significado:	Verificação do cumprimento do seguinte disposto: "a despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte".
Origem legal:	Art. 72 da LRF.
Fonte contábil:	Demonstrativos do RGF: Anexo VII – Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros (Portaria STN n.º 559/01). Anexo XVIII – Demonstrativo das Despesas de Serviços de Terceiros em Relação à Receita Corrente Líquida (Portaria n.º 471/00).
Periodicidade:	Apuração anual (3º quadrimestre ou 2º semestre).
Faixa aceitável:	Limite Legal: percentual apurado no exercício de 1999. Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (sem fonte legal).

Quadro 39 - Metodologia do indicador: Despesas com Serviços de Terceiros na RCL: Executivo e Legislativo

Código e nome:	6.4 – Dívida Consolidada Líquida na RCL
Fórmula básica:	Dívida consolidada líquida dividida pela receita corrente líquida do município.
Significado:	Indica o quanto a dívida consolidada líquida representa da receita corrente líquida, como forma de verificar o cumprimento do limite legal.
Origem legal:	Art. 3º da Resolução n.º 40/01 do Senado Federal.
Fonte contábil:	Demonstrativos do RGF: Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada (Portaria STN n.º 559/01). Anexo XIII – Demonstração da Dívida Consolidada e Mobiliária (Portaria n.º 471/00).
Periodicidade:	Apuração quadrimestral. Municípios de pequeno porte (menos de 50 mil habitantes) podem optar pela apuração semestral (art. 63, incisos I e II da LRF).
Faixa aceitável:	A dívida consolidada líquida não poderá, ao final do 15º ano, iniciado em 2001, exceder 1,2 vez a RCL anual no caso de Municípios. Limite Legal: quando a dívida consolidada líquida atingir 120% da RCL. Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (sem fonte legal).

Quadro 40 - Metodologia do indicador: Dívida Consolidada Líquida na RCL

Código e nome:	6.5.1 – Operações de Crédito sobre as Despesas de Capital Líquidas
Fórmula básica:	Receitas de operações de crédito divididas pelas despesas de capital líquidas.
Significado:	Indica se o município está realizando ou não operações de crédito em valor superior às despesas de capital, como forma de verificar o cumprimento da limitação constitucional.
Origem legal:	Art. 32, inciso V (conforme o art. 167, inciso III da CF/88).
Fonte contábil:	Demonstrativo do RREO: Anexo XI do RREO - Demonstrativo das Receitas e Operações de Crédito e Despesas de Capital (Portaria STN n.º 559/01). Anexo IX - Demonstrativo das Receitas e Operações de Crédito e Despesa de Capital (Portaria n.º 471/00).
Periodicidade:	Apuração anual (6º bimestre ou 2º semestre).
Faixa aceitável:	É vedada a "realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovada pelo Poder Legislativo por maioria absoluta" (art. 167, III da CF/88). Limite Legal: quando as operações de crédito atingirem 100% das despesas de capital. Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (sem fonte legal).

Quadro 41 - Metodologia do indicador: Operações de Crédito sobre as Despesas de Capital Líquidas

Código e nome:	6.5.2 – Operações de Crédito sobre a RCL
Fórmula básica:	Receita de operações de crédito dividida pela receita corrente líquida.
Significado:	Indica o quanto as receitas de operações de crédito representam da RCL do município, como forma de verificar o cumprimento do limite legal.
Origem legal:	Art. 7º, inciso I da Resolução n.º 43/01 do Senado Federal.
Fonte contábil:	Demonstrativo do RGF: Anexo XV - Demonstrativo das Operações de Crédito, Inclusive ARO (Portaria n.º 471/00). Anexo IV - Demonstrativo das Operações de Crédito (Portaria STN n.º 559/01).
Periodicidade:	Apuração quadrimestral. Municípios de pequeno porte (menos de 50 mil habitantes) podem optar pela apuração semestral (art. 63, incisos I e II da LRF) no que se refere aos dados de operações de crédito. Bimestral (ou semestral) para os dados das despesas de capital.
Faixa aceitável:	O montante global das operações de crédito realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% (dezesseis por cento) da receita corrente líquida. Limite Legal: quando as operações de crédito atingirem 16% da RCL. Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (sem fonte legal).

Quadro 42 - Metodologia do indicador: Operações de Crédito sobre a RCL

Código e nome:	6.5.3 – Operações de Crédito de ARO sobre a RCL
Fórmula básica:	Receita de operações de crédito do tipo antecipação da receita orçamentária dividida pelas receita corrente líquida.
Significado:	Indica o quanto as receitas de operações de crédito de ARO representam da RCL do municípios, como forma de verificar o cumprimento do limite legal.
Origem legal:	Art. 10º da Resolução n.º 43/01 do Senado Federal.
Fonte contábil:	Demonstrativo do RGF: Anexo XV - Demonstrativo das Operações de Crédito, Inclusive ARO (Portaria n.º 471/00). Anexo IV - Demonstrativo das Operações de Crédito (Portaria STN n.º 559/01).
Periodicidade:	Apuração quadrimestral. Municípios de pequeno porte (menos de 50 mil habitantes) podem optar pela apuração semestral (art. 63, incisos I e II da LRF), no que se refere aos dados de operações de crédito. Bimestral ou semestral para os dados das despesas de capital.
Faixa aceitável:	O saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária não poderá exceder, no exercício em que estiver sendo apurado, a 7% (sete por cento) da receita corrente líquida. Limite Legal: quando as operações de crédito atingirem 7% da RCL. Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (sem fonte legal).

Quadro 43 - Metodologia do indicador: Operações de Crédito de ARO sobre a RCL

Código e nome:	6.6 - Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição
Fórmula básica:	Restos a pagar inscritos (processados ou não) divididos pela suficiência financeira antes da inscrição, em cada Poder.
Significado:	Indica o quanto o Poder conseguiu inscrever em restos a pagar dentro das suas disponibilidades financeiras, observando o cumprimento da LRF.
Origem legal:	Art. 42 da LRF.
Fonte contábil:	Demonstrativos do RGF: Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar (Portaria STN n.º 559/01). Anexo XVII – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (Portaria n.º 471/00).
Periodicidade:	Apuração anual (3º quadrimestre ou 2º semestre).
Faixa aceitável:	É proibido ao titular do Poder ou órgão contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dos últimos dois quadrimestres, ou que as parcelas a serem pagas no exercício seguinte não possuam suficiente disponibilidade de caixa para este fim. Limite Legal: quando as inscrições em restos a pagar atingirem 100% das disponibilidades, no último ano de mandato. Limite de Alerta: quando o indicador atingir 90% do limite legal (sem fonte legal).

Quadro 44 - Metodologia do indicador: Inscrição em Restos a Pagar sobre Suficiência Financeira Antes da Inscrição: Executivo e Legislativo

Código e nome:	6.7 - Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição
Fórmula básica:	Restos a pagar não inscritos por insuficiência financeira divididos pela suficiência financeira, cada Poder, antes da inscrição.
Significado:	Indica o quanto o Poder não conseguiu inscrever em restos a pagar por insuficiência de recursos financeiros, em relação a estes.
Origem legal:	Art. 42 da LRF.
Fonte contábil:	Demonstrativos do RGF: Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar (Portaria STN n.º 559/01) Anexo XVII – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (Portaria n.º 471/00)
Periodicidade:	Apuração anual (3º quadrimestre ou 2º semestre).
Faixa aceitável:	0%, demonstrando que houve condições financeiras para inscrever os restos a pagar do exercício, no último ano de mandato.

Quadro 45 - Metodologia do indicador: Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição: Executivo e Legislativo

Código e nome:	6.8.1 – Aplicação Mínima Constitucional em Educação
Fórmula básica:	Aplicações em educação divididas pela receita de impostos definida.
Significado:	Verificação do cumprimento do disposto constitucional de aplicação mínima de 25% da receita de impostos em educação.
Origem legal:	Art. 212 da CF/88, conforme Emenda Constitucional n.º 14/96
Fonte contábil:	Balanço Geral, se apresentado e, a partir de 2002, Demonstrativo do RREO: Anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (Portaria STN n.º 560/01).
Periodicidade:	Apuração bimestral. Municípios de pequeno porte (menos de 50 mil habitantes) podem optar pela apuração semestral (art. 63, incisos I e II da LRF).
Faixa aceitável:	Limite legal: mínimo de 25%. Limite de Alerta: inexistente.

Quadro 46 - Metodologia do indicador: Aplicação Mínima Constitucional: Aplicação em Educação na Receita de Impostos

Código e nome:	6.8.2 – Aplicação Mínima Constitucional em Saúde
Fórmula básica:	Aplicações em saúde divididas pela receita de impostos definida.
Significado:	Verificação do cumprimento do disposto constitucional de aplicação mínima de 15% da receita de impostos em saúde.
Origem legal:	Art. 77 do ADCT, conforme a Emenda Constitucional n.º 29/00.
Fonte contábil:	Balanço Geral, se apresentado demonstrativo específico e, a partir de 2002, demonstrativo do RREO: Anexo XVII – Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde (Portaria STN n.º 560/01).
Periodicidade:	Apuração bimestral. Municípios de pequeno porte (menos de 50 mil habitantes) podem optar pela apuração semestral (art. 63, incisos I e II da LRF).
Faixa aceitável:	Os municípios deverão aplicar pelo menos 15% da receita de impostos em saúde até o exercício financeiro de 2004. No ano de 2000, a aplicação mínima deverá ser de 7%, sendo que a diferença até 15% deverá ser sempre reduzida na proporção mínima de 1/5 por ano. A diferença deverá ser recalculada a cada ano (interpretação do autor). Limite Legal: mínimo de 15%. Limite de Alerta: 7% (simplificação).

Quadro 47 - Metodologia do indicador: Aplicação Mínima Constitucional: Aplicação em Saúde na Receita de Impostos

Uma observação sobre os detalhes metodológicos dos indicadores apresentados evidencia diversidade quanto à periodicidade de publicação. Tal fato marca a impossibilidade de edição de razoável parte dos indicadores em bases bimestrais, quadrimestrais ou semestrais. Por este motivo, optou-se pelo período

anual, também sendo compatível com todas as publicações dos demonstrativos contábeis.

Destaca-se, ainda, que todos os indicadores fiscais são tratados na forma percentual. Deste modo, as fórmulas identificadas são multiplicadas por 100. Do mesmo modo, todos os limites estão na forma percentual. Dependendo da natureza do indicador, é possível gerar um valor percentual negativo ou positivo abaixo ou acima de 100%.

4.4 Sistematização em planilha eletrônica e resumo metodológico

Consta como objetivo específico desta dissertação a sistematização dos painéis de indicadores financeiros e fiscais, como forma de facilitar a entrada de dados, os cálculos dos indicadores e a geração dos painéis. A seguir é descrita esta sistematização dos painéis propostos, que foi realizada com o uso de planilha eletrônica *Microsoft Excel*.

O fluxo existente entre a entrada de dados e a emissão dos painéis e gráficos pode ser descrito resumidamente na Ilustração 30:

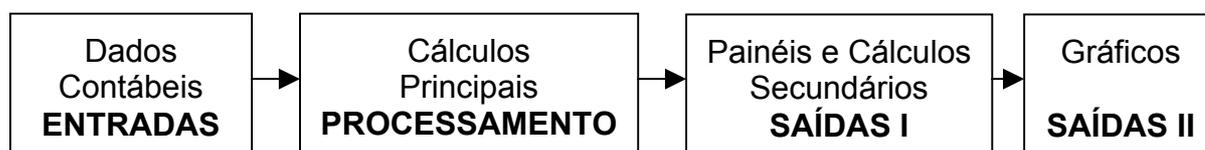


Ilustração 30 – Sistematização geral proposta para a produção dos painéis

De maneira mais específica, tem-se as seguintes etapas, apresentadas na Ilustração 31, do fluxo de dados no sistema elaborado:

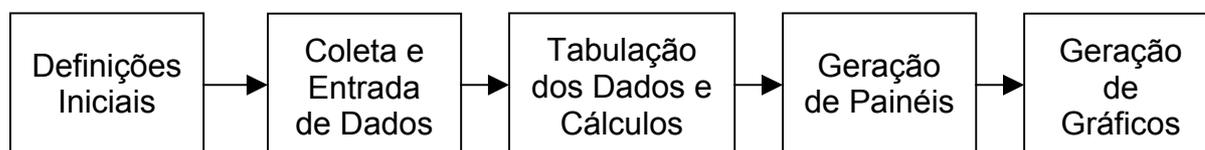


Ilustração 31 – Sistematização específica proposta para a produção dos painéis

Na primeira etapa (Definições Iniciais), são inseridos no sistema os seguintes dados: nome do município, anos abrangidos e o índice de preços para a correção monetária. Esta etapa é única para todos os painéis. As etapas seguintes são individuais para cada painel.

Na segunda etapa (Coleta e Entrada de Dados), são inseridos no sistema os dados contábeis necessários para o cálculo dos indicadores. Constam instruções sobre a coleta de dados e sobre as mudanças nas classificações e codificações legais.

Na terceira etapa (Tabulação dos Dados e Cálculos), o sistema está programado para fazer automaticamente os cálculos dos indicadores, correção monetária e outros ajustes dos valores.

Na quarta etapa (Geração de Painéis), o sistema gera automaticamente todos os painéis de indicadores contábeis conforme o modelo proposto, não havendo necessidade de preenchimento de quaisquer dados.

Na quinta e última etapa (Geração de Gráficos), o sistema gera os gráficos pré-definidos de maneira automática, sendo necessários apenas ajustes relativos ao posicionamento dos rótulos.

Em termos de planilha eletrônica, foi utilizada uma estrutura como a demonstrada na Ilustração 32, para as definições de entradas e saídas do sistema, que pode estar contida em um ou mais arquivos eletrônicos.

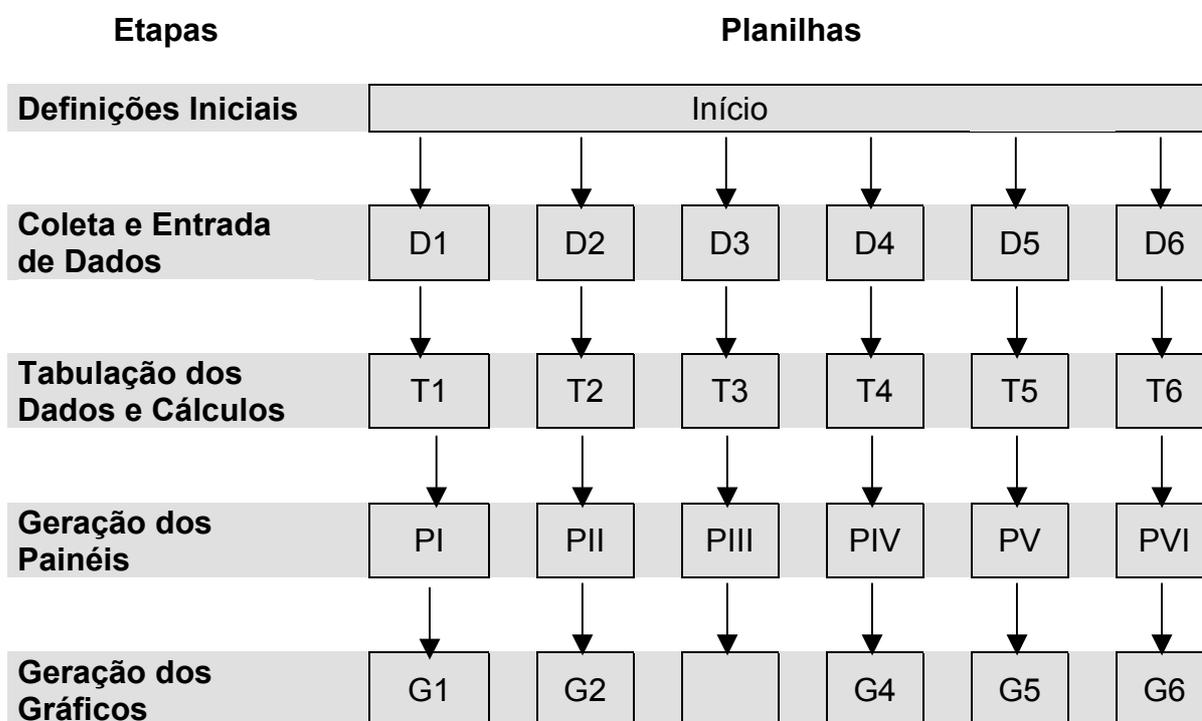


Ilustração 32 – Estrutura de fluxo de dados do sistema em planilha eletrônica

Segue uma legenda para os códigos utilizados na ilustração acima:

- Início** Planilha destinada à inserção de dados gerais utilizados em todos os painéis.
- Dn** Planilhas das entradas de dados, que orientam a coleta de dados para cada um dos seis painéis.
- Tn** Planilhas de tabulação dos dados coletados, na qual os dados são organizados e corrigidos monetariamente. São procedidos os cálculos dos

itens e dos indicadores para alimentação dos painéis. São também estabelecidas definições para a geração dos gráficos.

Pn Planilhas dos Painéis de Indicadores Financeiros e Fiscais. Totalmente automáticas.

Gn Planilhas de geração dos gráficos complementares aos painéis. Automáticas, só demandando atenção em caso de mudanças estruturais nos painéis ou acabamentos visuais.

No Anexo A deste relatório constam as planilhas de coleta dos dados utilizadas no Município de Florianópolis.

Destaca-se a intenção de simplicidade para a operação do sistema em planilha eletrônica. Neste sentido, utilizaram-se cores para auxílio no preenchimento das células, conforme sua natureza, com instruções detalhadas nas próprias planilhas. Deste modo, pretende-se que uma pessoa com conhecimentos básicos em Contabilidade Pública tenha condições de gerar os painéis e gráficos propostos.

Adicionalmente, foram elaborados resumos metodológicos dos painéis. Estes têm a finalidade de facilitar a leitura dos painéis e serem de fácil localização, sintéticos e em linguagem acessível a usuários ainda pouco familiarizados com os termos da contabilidade e do orçamento público. Cada resumo é dividido nas seguintes partes:

- Objetivo e descrição geral do painel.
- Legendas de interpretação.
- Glossário simplificado dos itens ou resumo dos indicadores.

Os resumos encontram-se no anexo B do relatório.

5 VALIDAÇÃO PRÁTICA DO ESTUDO

O presente capítulo apresenta a aplicação prática da proposta de painéis de indicadores financeiros e fiscais em municípios selecionados. Este capítulo é dividido em três subcapítulos: “Escolha dos municípios e obtenção dos dados”, “Aplicação no Município de Florianópolis” e “Aplicação no Município de Joinville”.

Ressalta-se que não é intenção deste relatório fazer julgamento de mérito das receitas, despesas e demais resultados apontados pelos painéis, tendo em vista que tais considerações extrapolam a amplitude da pesquisa. Além disso, eventuais divergências com as informações apuradas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina podem ser encontradas. Tal fato pode se dever a correções nas demonstrações publicadas ou a eventuais ajustes feitos nas fórmulas de cálculos pelo Tribunal na verificação do cumprimento das leis.

5.1 Municípios selecionados e obtenção dos dados

a) Seleção dos municípios

A seleção dos municípios se restringiu ao conjunto de 293 municípios do Estado de Santa Catarina. Optou-se por este Estado devido à proximidade física do pesquisador em relação aos municípios e a sua entidade fiscalizadora.

Tendo em vista que a proposta de painéis contábeis pretende auxiliar o diagnóstico fiscal dos municípios, optou-se por um mesmo Estado devido às interpretações feitas pelo Tribunal de Contas, que realizam o processo de controle externo dos municípios. Deste modo, evitou-se divergências de procedimentos de fiscalização que estivessem fora do foco da pesquisa.

Foram selecionados intencionalmente os seguintes municípios:

- Florianópolis.
- Joinville.

Deste modo, optou-se pelos dois maiores municípios do Estado de Santa Catarina em população. Esta escolha se deveu ao autor acreditar que municípios de maior porte devem apresentar uma melhor organização contábil. No entanto, a

proposta de painéis se aplica também a municípios de pequeno porte, desde que estejam disponíveis os dados mínimos exigidos.

Foi realizado contato com os encarregados dos setores de contabilidade e finanças dos dois municípios com a finalidade de obter a colaboração na obtenção de dados. Embora os dados utilizados, conforme proposta, sejam de livre acesso público, o pesquisador percebeu a necessidade de assegurar sua utilização para fins acadêmicos.

b) Relatórios e dados requeridos

Buscou-se os seguintes conjuntos de demonstrações contábeis junto aos municípios:

- **Balanco Geral:** contendo os balanços públicos, demonstrativos e comparativos exigidos pela Lei n.º 4.320/64. Contendo ainda os demonstrativos das aplicações mínimas em educação e saúde. Para a administração direta.
- **Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal:** contendo os demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal. Para as administrações direta e indireta.

c) Verificação dos dados na internet

Realizou-se uma verificação final na internet no dia 20 de agosto de 2002, no sentido de observar a disponibilidade desses dados na rede, e também da situação dos dados. As páginas dos municípios são:

- Florianópolis: <http://www.pmf.sc.gov.br>
- Joinville: <http://www.joinville.sc.gov.br>

No endereço eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis, o usuário se depara com duas opções iniciais: “contas públicas” e “relatório da lei de gestão fiscal”. Na primeira, é feita uma transferência para a Betha Sistemas (<http://www.betha.com.br/pmflorianopolis/principal.htm>), que disponibiliza as seguintes opções:

- Tributos Arrecadados

- Compras
- Contratos e seus Aditivos
- Execução dos Orçamentos
- Orçamentos Anuais
- Balanços Orçamentários
- Demonstrativo de Receitas e Despesas
- Lei de Responsabilidade Fiscal

Para cada um destes itens havia dados referentes aos anos de 1999 a 2002. Este último ano em curso. Destaca-se que no último item (LRF), todos os *links* estavam inacessíveis (*fora do ar*), para todos os períodos.

Na seção “relatório da lei de gestão fiscal”, do Município de Florianópolis, estavam presentes dados referentes apenas ao ano de 2002, tanto o Relatório Resumido da Execução Orçamentária quanto do Relatório de Gestão Fiscal. Embora os dados estivessem legíveis, eram de período diferente do pretendido para a pesquisa.

Na página do Município de Joinville encontraram-se apenas os Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal referentes ao exercício de 2002, em curso. Não estavam disponíveis quaisquer dos relatórios referentes aos anos anteriores, tanto da LRF quanto da Lei n.º 4.320/64.

d) Obtenção dos dados junto aos municípios

Como os dados disponibilizados pela internet nos dois municípios inexistiam ou estavam limitados, recorreu-se aos órgãos técnicos de contabilidade e finanças dos municípios estudados. São os seguintes órgãos:

- Em Florianópolis: Secretaria de Finanças, em seu Departamento Financeiro / Divisão de Contabilidade.
- Em Joinville: Secretaria da Fazenda, em sua Divisão de Controle Interno e Gestão Fiscal.

No Município de Florianópolis, houve uma pronta disponibilização dos dados e esclarecimento sobre os mesmos. Os encarregados cederam cópias encadernadas dos balanços gerais referentes aos anos de 2000 e 2001 e cópias das planilhas eletrônicas dos relatórios da LRF.

No Município de Joinville, houve demora no fornecimento dos dados. Porém, após o reforço contínuo das solicitações, obteve-se a maior parcela dos dados. Destaca-se a ausência dos seguintes dados: variações passivas na Demonstração das Variações Patrimoniais e aplicações mínimas constitucionais em educação e saúde.

e) Apresentação dos municípios

• Município de Florianópolis

Florianópolis é a capital do Estado de Santa Catarina. É o segundo maior município do Estado em população, atrás apenas de Joinville.

O trecho a seguir foi extraído da página do município na internet, apresentando um histórico do município.

Os primeiros habitantes da região de Florianópolis foram os índios tupis-guaranis. Praticavam a agricultura, mas tinham na pesca e coleta de moluscos as atividades básicas para sua subsistência.

Os indícios de sua presença encontram-se nos sambaquis e sítios arqueológicos cujos registros mais antigos datam de 4.800 A.C.

Já no início do século XVI, embarcações que demandavam à Bacia do Prata aportavam na Ilha de Santa Catarina para abastecerem-se de água e víveres. Entretanto, somente por volta de 1675 é que Francisco Dias Velho, junto com sua família e agregados, dá início a povoação da ilha com a fundação de Nossa Senhora do Desterro (atual Florianópolis) - segundo núcleo de povoamento mais antigo do Estado, ainda fazendo parte da vila de Laguna - desempenhando importante papel político na colonização da região.

A partir desta data intensifica-se o fluxo de paulistas e vicentistas que ocupam vários outros pontos do litoral. Em 1726, Nossa Senhora do Desterro é elevada a categoria de vila, a partir de seu desmembramento de Laguna.

A ilha de Santa Catarina, por sua invejável posição estratégica como vanguarda dos domínios portugueses no Brasil meridional, passa a ser ocupada militarmente a partir de 1737, quando começam a ser erigidas as fortalezas necessárias à defesa do seu território. Esse fato resultou num importante passo na ocupação da ilha.

Com a ocupação, tiveram prosperidade a agricultura e a indústria manufatureira de algodão e linho, permanecendo, ainda hoje, resquícios desse passado no que se refere à confecção artesanal da farinha de mandioca e das rendas de bilro.

Nesta época, meados do século XVIII, verifica-se a implantação das "armações" para pesca da baleia, em Armação da Piedade (Governador Celso Ramos) e Armação do Pântano do Sul (Florianópolis), cujo óleo era comercializado pela Coroa fora de Santa Catarina, não trazendo benefício econômico à região.

No século XIX, Desterro foi elevada à categoria de cidade; tornou-se Capital da Província de Santa Catarina em 1823 e inaugurou um período de prosperidade, com o investimento de recursos federais. Projetou-se a melhoria do porto e a construção de edifícios públicos, entre outras obras urbanas. A modernização política e a organização de atividades culturais

também se destacaram, marcando inclusive os preparativos para a recepção ao Imperador D. Pedro II (1845).

Com o advento da República (1889), as resistências locais ao novo governo provocaram um distanciamento do governo central e a diminuição dos seus investimentos. A vitória das forças comandadas pelo Marechal Floriano Peixoto determinaram em 1894 a mudança do nome da cidade para Florianópolis, em homenagem a este oficial.

A cidade, ao entrar no século XX, passou por profundas transformações, sendo que a construção civil foi um dos seus principais suportes econômicos. A implantação das redes básicas de energia elétrica e do sistema de fornecimento de água e captação de esgotos somaram-se à construção da Ponte Governador Hercílio Luz, como marcos do processo de desenvolvimento urbano.

Hoje, a área do município, compreendendo a parte continental e a ilha, encampa 436,5 km², com uma população de 341.781 habitantes em 2000/IBGE. Fazem parte do Município de Florianópolis os seguintes distritos: Sede, Barra da Lagoa, Cachoeira do Bom Jesus, Campeche, Canasvieiras, Ingleses do Rio Vermelho, Lagoa da Conceição, Pântano do Sul, Ratonas, Ribeirão da Ilha, Santo Antônio de Lisboa e São João do Rio Vermelho.

Florianópolis tem sua economia alicerçada nas atividades do comércio, prestação de serviços públicos, indústria de transformação e turismo. Recentemente a indústria do vestuário e a informática vem se tornando também setores de grande desenvolvimento.

Dentre os atrativos turísticos da capital salientam-se hoje, além das magníficas praias, as localidades onde se instalaram as primeiras comunidades de imigrantes açorianos, como o Ribeirão da Ilha, a Lagoa da Conceição, Santo Antônio de Lisboa e o próprio centro histórico da cidade de Florianópolis.

Fonte: Guia de Florianópolis - IPUF, 1993

Guia Turístico Florianópolis - Outras Palavras, Editora Ltda., 1995

• Município de Joinville

Joinville é município mais populoso do Estado de Santa Catarina.

Na página do município na internet foi encontrado o seguinte perfil histórico:

Joinville foi criada mediante o contrato ratificado em 28 de maio de 1849 pelo príncipe D. Francisco Fernando e a princesa Dona Francisca Carolina, determinando a colonização das terras dotais, uma área de 165 km², cedida em alienação perpétua. A Sociedade Colonizadora de Hamburgo foi a executora da Colônia Dona Francisca. Portanto, juridicamente, a fundação de Joinville ocorreu em 28 de maio de 1849. Em maio de 1850, começaram os preparativos para receber os primeiros contingentes de imigrantes, em sua maioria, suíços e também alemães. Quando chegaram, em março de 1851, aconteceu a instalação definitiva da colônia.

Eles vieram da Europa fugindo dos problemas sociais, econômicos e políticos que castigavam a Europa naquela época. Muitos, sem perspectivas de futuro e atraídos pelas propagandas sedutoras das sociedades colonizadoras, decidiram emigrar.

Os primeiros colonos que desembarcaram na antiga colônia Dona Francisca (mais tarde Joinville) pertenciam às classes empobrecidas, mas, em obediência às exigências do contrato de colonização, eram pessoas de bons costumes e boa moral. A Sociedade Colonizadora de Hamburgo trouxe, num período de 5 anos, cerca de 1500 imigrantes europeus.

Quando os primeiros imigrantes chegaram à região, encontraram nada mais do que brejos, lodaçais, desconforto, calor excessivo e doenças tropicais. Relatos históricos e documentos originais revelam que em março de 1851, após a chegada dos colonos, choveu ininterruptamente por 5 semanas.

A maior parte dos recém-chegados ficou doente por não suportar as precárias condições. Muitos acabaram morrendo. Outros fugiram para diversas regiões e localidades, principalmente para o planalto de Curitiba, maldizendo o estado de miséria. A colônia Dona Francisca era, naquela época, denominada pelos descontentes de 'poço e brejo'.

Foi com muita luta, muito sacrifício, decepções e mortes, que a colônia superou todos os obstáculos, graças à persistência, ao esforço e à fibra dos que aqui permaneceram. Os primeiros imigrantes venceram as penúrias com suor, lágrimas e muito trabalho. Com isso, a comunidade foi se firmando, se fortalecendo e se organizando econômica, social e culturalmente.

f) Dados comparativos dos municípios

Os seguintes dados foram obtidos no Sistema Nacional de Indicadores Urbanos, da Secretaria de Desenvolvimento Urbano, do Palácio do Planalto, referentes aos dois municípios.

Município	Área do município (km ²)	Altitude da sede do município (metros)	do município (graus)	Latitude da sede do município (graus)
Florianópolis	436,5	3	-48,549	-27,597
Joinville	1.081,7	3	-48,846	-26,304

Município	Ano de instalação do município	Densidade demográfica, 2000 (hab./km ²)	Mesorregião à que pertence o município	Microrregião à que pertence o município
Florianópolis	1726	760,1	Grande Florianópolis	Florianópolis
Joinville	1860	396,6	Norte Catarinense	Joinville

Fonte: SEDU – SECRETARIA ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO URBANO. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

Tabela 11 – Caracterização geral dos municípios estudados

Observa-se na Tabela 11, que o Município de Joinville apresenta mais que o dobro da área do Município de Florianópolis, enquanto que a densidade demográfica é consideravelmente superior neste último.

Município	População total			
	1970	1980	1991	2000
Florianópolis	138.337	187.871	255.390	342.315
Joinville	126.058	235.812	347.151	429.604

Fonte: SEDU – SECRETARIA ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO URBANO. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

Tabela 12 – Evolução da população total dos municípios estudados

Município	População total, 2000	População total urbana, 2000	População total rural, 2000	Taxa de urbanização, 2000 (%)	1991 a 2000 (%)
Florianópolis	342.315	332.185	10.130	97,04	2,70
Joinville	429.604	414.972	14.632	96,59	1,96

Fonte: SEDU – SECRETARIA ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO URBANO. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

Tabela 13 – Síntese populacional dos municípios estudados

Conforme apresentado na Tabela 12, em 1970 o Município de Florianópolis apresentou população maior do que o de Joinville. Porém, nos anos seguintes o Município de Joinville passou a ser o mais populoso do Estado. No ano de 2000 Joinville contava com 430 mil habitantes, contra 342 mil de Florianópolis.

Ambos os municípios apresentam alta taxa de urbanização (96,54% e 97,04%), o que resulta numa população rural próxima de 3% em ambos.

Município	Produto Interno Bruto 1970 (US\$1000 de 1998)	Produto Interno Bruto 1975 (US\$1000 de 1998)	Produto Interno Bruto 1980 (US\$1000 de 1998)	Produto Interno Bruto 1985 (US\$1000 de 1998)
Florianópolis	389410	618125	1125615	1548071
Joinville	703491	1421347	2822890	2597009

Município	Produto Interno Bruto 1990 (US\$1000 de 1998)	Produto Interno Bruto 1993 (US\$1000 de 1998)	Produto Interno Bruto 1996 (US\$1000 de 1998)	Produto Interno Bruto per capita 1996 (US\$ de 1998)
Florianópolis	3293281	3164996	3476829	12816
Joinville	2569173	2557540	2295245	5768

Fonte: SEDU – SECRETARIA ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO URBANO. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

Tabela 14 – Produto Interno Bruto (PIB) dos municípios estudados

O Município de Florianópolis apresentou um PIB de 3,5 bilhões de dólares no 1996, último dado disponível na base consultada, contra 2,3 bilhões do Município de Joinville. Isto representa um PIB 51,5% maior no Município de Florianópolis, em relação a Joinville.

Município	Indústria (%)	Comércio (%)	Serviços (%)	(%)
Florianópolis	19,8	3	25,2	51,9
Joinville	75,5	3,7	10,7	10,1

Fonte: SEDU – SECRETARIA ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO URBANO. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

Tabela 15 – Composição Setorial do PIB dos municípios estudados

Quanto à composição do PIB, observa-se no Município de Florianópolis a predominância dos setores de agropecuária (51,9%) e serviços (25,2%). Já no Município de Joinville há forte predominância do setor industrial (75,5% do PIB).

Município	1970	1980	1991
Geral			
Florianópolis	0,641	0,765	0,833
Joinville	0,583	0,760	0,808
Longevidade			
Florianópolis	0,531	0,566	0,710
Joinville	0,492	0,608	0,707
Educação			
Florianópolis	0,672	0,760	0,820
Joinville	0,683	0,718	0,764
Renda			
Florianópolis	0,721	0,970	0,970
Joinville	0,573	0,955	0,954

Fonte: SEDU – SECRETARIA ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO URBANO. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

Tabela 16 – Índice de Desenvolvimento Humano dos municípios estudados

Quanto ao Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), observa-se uma certa proximidade no índice geral nos dois municípios. No entanto, os índices de renda, educação e longevidade são praticamente todos maiores em Florianópolis.

g) Verificações do Tribunal de Contas relativas aos municípios

Os quadros seguintes foram obtidos junto ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (via internet) e são relativas ao cumprimento das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destaca-se que tais quadros representam as verificações da gestão fiscal abordadas no item 2.3.3, sobre os diversos pontos de controle.

Município / Poder	Remessa das informações ao Tribunal de Contas	Publicidade - Relatório de Gestão Fiscal - atendimento ao art. 55 § 2º LRF	Despesa com pessoal - atendimento aos arts. 19, III; 20, III, "A" e "B" LRF	Limite da dívida pública até 170% da receita líquida real (art. 6º, III, da Res. 78/98 Senado)	Meta fiscal da dívida pública estabelecida LDO
FLORIANÓPOLIS					
Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	49,77 % - Cumpriu	Não aplicável	Não aplicável
Legislativo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	4,09 % - Cumpriu	Não aplicável	Não aplicável
Município	Não aplicável	Não aplicável	53,86 % - Cumpriu	20,97 % - Cumpriu	Não aplicável
JOINVILLE					
Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	40,11 % - Cumpriu	Não aplicável	Não aplicável
Legislativo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	2,66 % - Cumpriu	Não aplicável	Não aplicável
Município	Não aplicável	Não aplicável	42,78 % - Cumpriu	27,21 % - Cumpriu	Não aplicável

TCE/SC - Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Relatórios de verificação da lei de responsabilidade fiscal dos municípios, referentes a 2000 e 2001.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 30 janeiro 2002.

Quadro 48 – Pontos de controle verificados no 3º quadrimestre de 2001 pelo TCE/SC nos municípios estudados – Grupo 1

Município / Poder	Remessa das informações ao Tribunal de Contas	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Limite da despesa total com o Legislativo com base no número de habitantes	Limite da despesa com folha de pagamento do Legislativo - até 70% da receita	Limite de gastos com a remuneração de Vereadores - atendimento ao art. 29, VI CF em relação à remuneração de Deputado Estadual	
FLORIANÓPOLIS						
Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	
Legislativo	Remeteu no prazo	Não aplicável	7,06 % -Descumpriu	73,64 % -Descumpriu	Novembro: 48,64% Cumpriu Dezembro: 48,64% Cumpriu	
Município	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	
JOINVILLE						
Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	
Legislativo	Remeteu no prazo	Não aplicável	5,92 % -Cumpriu	68,70 % -Cumpriu	Novembro: 54,55% Cumpriu Dezembro: 54,55% Cumpriu	
Município	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	
Município / Poder	Limite de gastos com a remuneração de Vereadores - atendimento ao art. 29, VII CF até 5% da receita do município	Meta bimestral de arrecadação	Meta fiscal da receita estabelecida na LDO	Meta fiscal da despesa estabelecida na LDO	primário estabelecido na LDO	Resultado nominal estabelecido na LDO
FLORIANÓPOLIS						
Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
Legislativo	0,42 % -Cumpriu	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
Município	Não aplicável	Atingida	Não atingida	Atingida	Item não informado	Item não informado
JOINVILLE						
Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
Legislativo	0,34 % -Cumpriu	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
Município	Não aplicável	Não atingida	Item não informado	Item não informado	Item não informado	Item não informado

Fonte: TCE/SC - Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Relatórios de verificação da lei de responsabilidade fiscal dos municípios, referentes a 2000 e 2001.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 30 janeiro 2002.

Quadro 49 – Pontos de controle verificados no 3º quadrimestre de 2001 pelo TCE/SC nos municípios estudados – Grupo 2

5.2 Aplicação no Município de Florianópolis

5.2.1 Painéis e gráficos gerados

Seguem os painéis e gráficos gerados para o Município de Florianópolis referentes aos anos de 2000 e 2001. Todos estão ordenados na seqüência numérica dos painéis, seguidos de seus respectivos gráficos.

Município de Florianópolis

PAINEL I - INDICADORES DA RECEITA

Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.

Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	DAP ¹ (%)	2000 (em mil reais)		2001 (em mil reais)		Análise Vertical (%)		Evolução da Receita		
			Previsão	Realizado	IBD ²	Previsão	Realizado	IBD ²	2000	2001	%
1.1	IPTU	5	21.587	23.640	☺	24.304	26.036	10	10	10,1	↑
1.2	ISQN	5	33.042	40.022	☺	39.600	41.312	17	17	3,2	↗
1.3	Taxas	5	31.119	36.218	☺	39.518	34.479	15	14	-4,8	↘
1.4	Transferência do FPM	10	22.689	22.334	☺	21.652	25.566	9	10	14,5	↑
1.5	Transferências de ICMS e IPVA	10	34.143	40.452	☺	39.354	41.976	17	17	3,8	↗
1.6	Transferência do FUNDEF	10	7.490	9.179	☺	8.112	9.871	4	4	7,5	↗
1.7	Cobrança da Dívida Ativa	10	13.310	8.397	☹	15.420	7.895	4	3	-6,0	↘
1.8	Demais Transferências Correntes	20	14.869	14.230	☺	16.740	14.433	6	6	1,4	↗
1.9	Transferências de Capital	20	24.816	10.401	☹	29.425	10.324	4	4	-0,7	↘
1.10	Demais Receitas	20	20.677	33.506	☺	23.803	36.310	14	15	8,4	↗
Total da Receita Orçamentária			223.742	238.379	☺	257.928	248.202	100	100	4,1	↗
(+)			Receita Extra-orçamentária Ajustada ⁴			312.271		131	209	66,2	↑
(=) Total de Recebimentos				550.650			767.076	231	309	39,3	↑
							Índice de Significância - IS (%)		10		

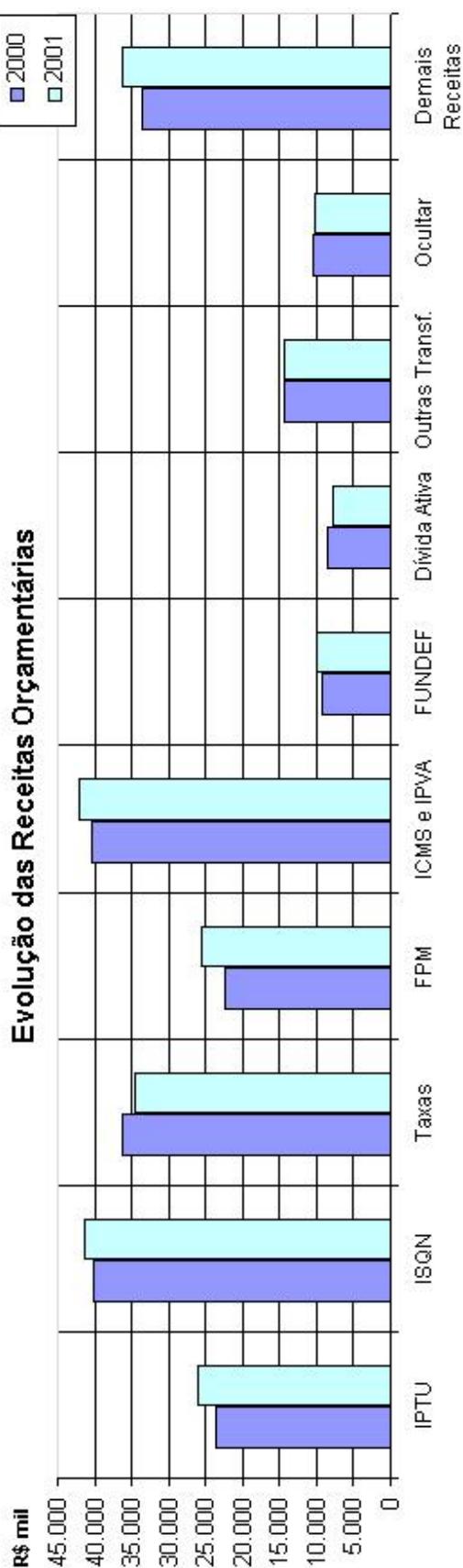
Notas: **1 - DAP - Desvio Aceitável da Previsão** da receita (margem normal de erro do orçamento, para cima ou para baixo); **2 - IBD - Interpretação Básica do Desvio** (ver legenda); **3 - IBE - Interpretação Básica da Evolução** (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no **IS - Índice de Significância**; **4 - Ajuste** da Receita Extra-Orçamentária, excluindo-se a inscrição em Restos a Pagar e a contrapartida do Serviços da Dívida, que não representam entradas.

Legendas:

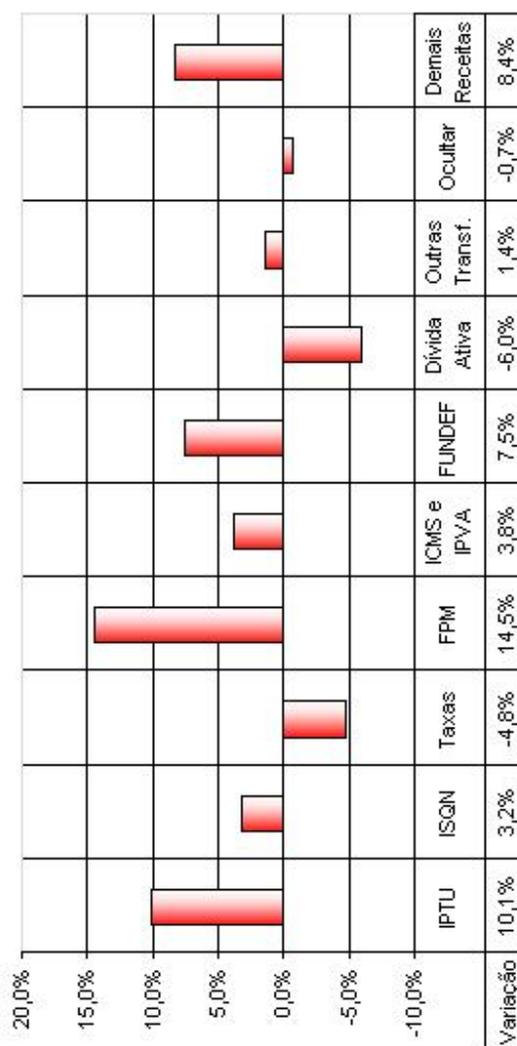
- ☺ Arrecadou-se a mais que o previsto.
 ☺ Acerto na previsão.
 ☹ Arrecadou-se a menos que o previsto.

- ↑ Crescimento significativo.
 ↗ Crescimento moderado.
 ↘ Redução moderada.
 ↓ Redução significativa.

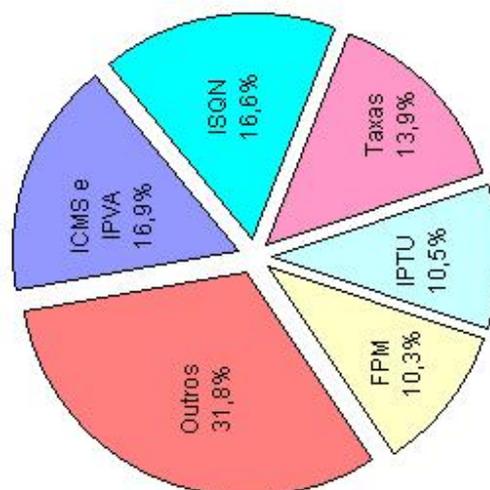
Município de Florianópolis
Gráficos Complementares ao PAINEL I - INDICADORES DA RECEITA



Varição das Receitas entre os Anos



Composição da Receita em 2001



Município de Florianópolis

PAINEL II - INDICADORES DA DESPESA ECONÔMICA

Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.

Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	DAA ¹ (%)	2000 (em mil reais)		2001 (em mil reais)		Análise Vertical (%)		Evolução da Despesa		
			Autorizado	Realizado	IBD ²	Autorizado	Realizado	IBD ²	2000	2001	%
2.1	Pessoal	-5	92.303	75.060	☹️	93.741	78.145	35	34	4,1	↗️
2.2	Material de Consumo	-5	5.558	4.519	☹️	8.928	7.442	2	3	64,7	↗️
2.3	Serviços de Terceiros	-5	69.080	56.175	☹️	49.988	41.672	26	18	-25,8	↘️
2.4	Transferências Governamentais	-10	28.022	22.787	☹️	30.957	25.807	11	11	13,3	↗️
2.5	Transferências a Pessoas	-10	14.153	11.509	☹️	14.743	12.290	5	5	6,8	↗️
2.6	Amortização e Encargos da Dívida	-5	6.620	5.383	☹️	9.236	7.700	2	3	43,0	↗️
2.7	Investimentos e Inversões	-10	47.958	38.999	☹️	35.200	29.344	18	13	-24,8	↘️
2.8	Demais Transferências	-20	1.216	988	☺️	36.662	30.562	0	13	2991,8	↗️
2.10	Demais Despesas	-20	228	185	☺️	300	250	0	0	34,6	↗️
Total da Despesa Orçamentária			265.138	215.607	☹️	279.754	233.212	100	100	8,2	↗️
(-) Inscritões em Restos a Pagar				22.609			26.883	10	12	18,9	↗️
(-) Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida)				7.206			7.700	3	3	6,9	↗️
(=) Desembolsos Orçamentários				185.792			198.630	86	85	6,9	↗️
(+) Despesa Extra-orçamentária				346.247			549.282	161	236	58,6	↗️
(=) Total de Desembolsos				532.040			747.912	247	321	40,6	↗️
								Índice de Significância - IS (%):		10	

Notas: 1 - DAA - Desvio Aceitável da Autorização da despesa (margem normal de erro do orçamento, apenas para baixo); 2 - IBD - Interpretação Básica do Desvio (ver legenda); 3 - IBE - Interpretação Básica da Evolução (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no IS - Índice de Significância.

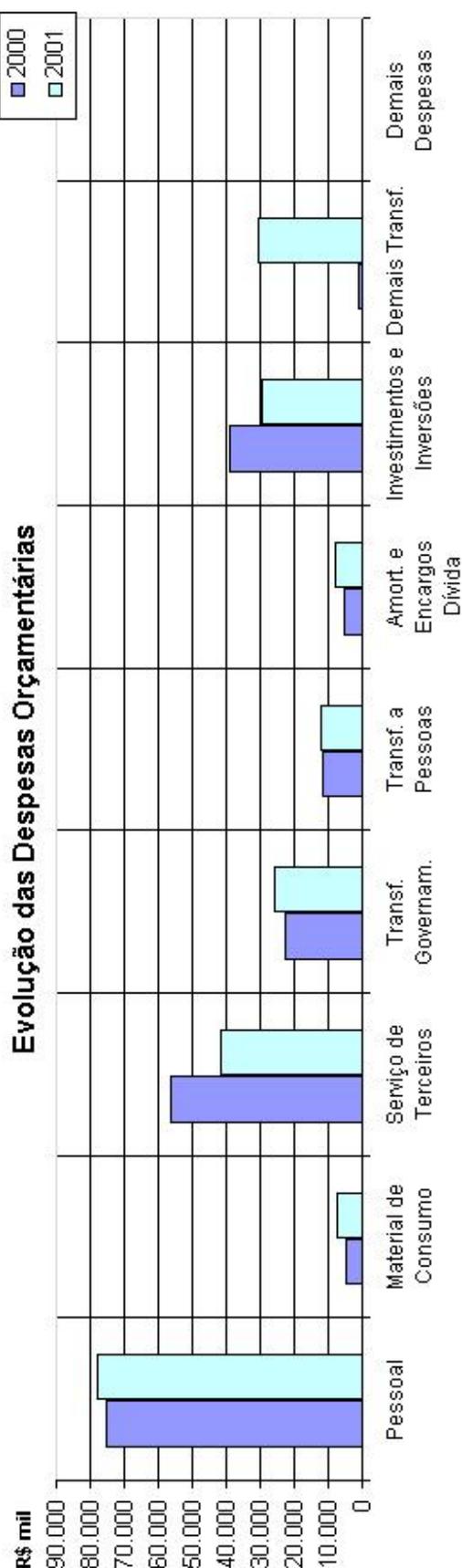
Legendas:

☹️ Despesa abaixo da faixa de desvio.
 ☺️ Acerto na previsão.
 ☹️ Despesa acima do autorizado/previsto.

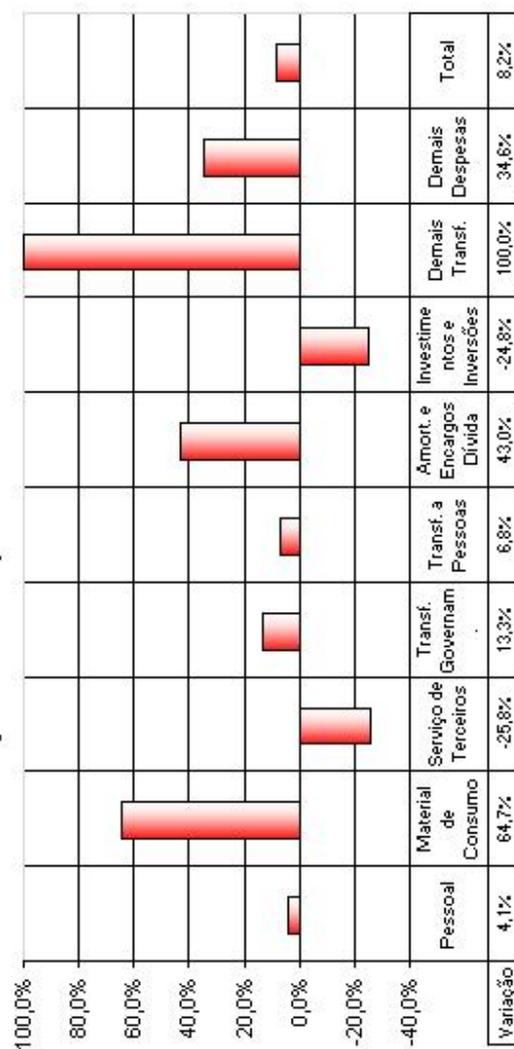
↗️ Crescimento significativo.
 ↗️ Crescimento moderado.
 ↘️ Redução moderada.
 ↘️ Redução significativa.

Município de Florianópolis

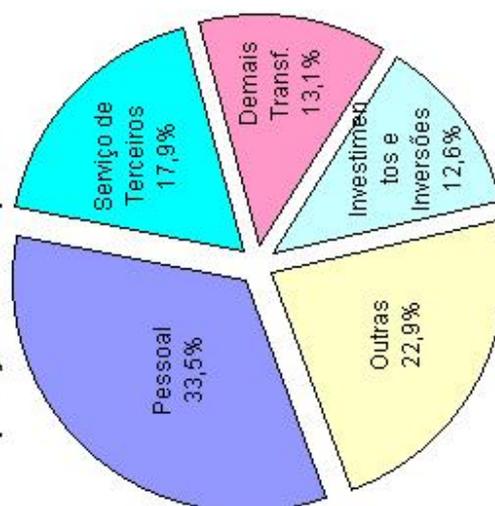
Gráficos Complementares ao PAINEL II - INDICADORES DA DESPESA ECONÔMICA



Variação das Despesas entre os Anos



Composição da Despesa em 2001



Município de Florianópolis

PAINEL III - INDICADORES DA DESPESA POR FUNÇÕES DE GOVERNO

Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.

Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	DAA ¹ (%)	2000 (em mil reais)		2001 (em mil reais)		Análise Vertical (%)		Evolução da Despesa		
			Autorizado	Realizado	IBD ²	Autorizado	Realizado	IBD ²	2000	2001	%
3.1	Legislativo	-5	15.690	12.758	☺	15.051	12.547	6	5	-1,7	↘
3.2	Administração e Planejamento	-5	70.076	56.985	☺	73.612	61.365	26	26	7,7	↗
3.3	Educação e Cultura	-5	66.919	54.418	☺	71.359	59.487	25	26	9,3	↗
3.4	Habituação e Urbanismo	-5	29.798	24.231	☺	48.275	37.495	11	16	54,7	↗
3.5	Trabalho, Ind., Com. e Serviços	-5	6.106	4.965	☺	4.228	3.525	2	2	-29,0	↘
3.6	Saúde	-5	12.532	10.191	☺	20.967	17.479	5	7	71,5	↗
3.7	Saneamento e Meio-Ambiente	-5	2.485	2.021	☺	3.975	3.314	1	1	64,0	↗
3.8	Assistência e Previdência	-5	20.248	16.466	☺	21.574	17.985	8	8	9,2	↗
3.9	Transporte	-5	38.109	30.990	☺	20.355	16.969	14	7	-45,2	↘
3.10	Demais Despesas	-20	3.175	2.582	☺	358	3.047	1	1	18,0	↗
Total da Despesa Orçamentária			265.138	215.607	☺	279.754	233.212	100	100	8,2	↗
(-) Inscritões em Restos a Pagar				22.609			26.883	10	12	18,9	↗
(-) Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida)				7.206			7.700	3	3	6,9	↗
(=) Desembolsos Orçamentários				185.792			198.630	86	85	6,9	↗
(+ Despesa Extra-orçamentária				346.247			549.282	161	236	58,6	↗
(=) Total de Desembolsos				532.040			747.912	247	321	40,6	↗
								Índice de Significância - IS (%):		10	

Notas: 1 - DAA - Desvio Aceitável da Autorização da despesa (margem normal de erro do orçamento, apenas para baixo); 2 - IBD - Interpretação Básica do Desvio (ver legenda); 3 - IBE - Interpretação Básica da Evolução (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no IS - Índice de Significância.

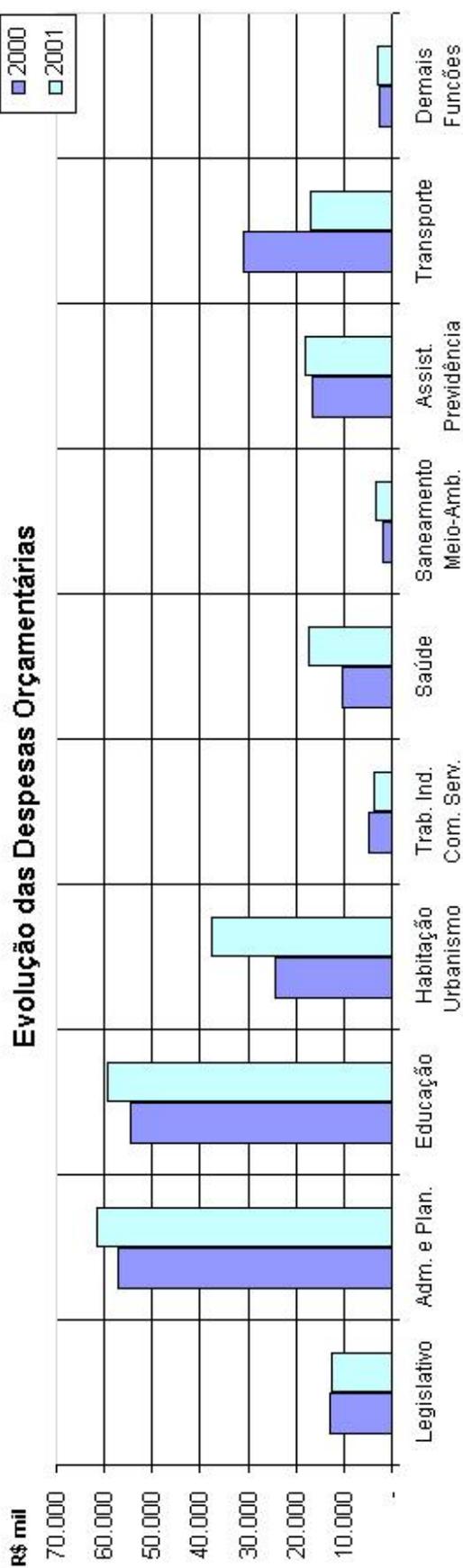
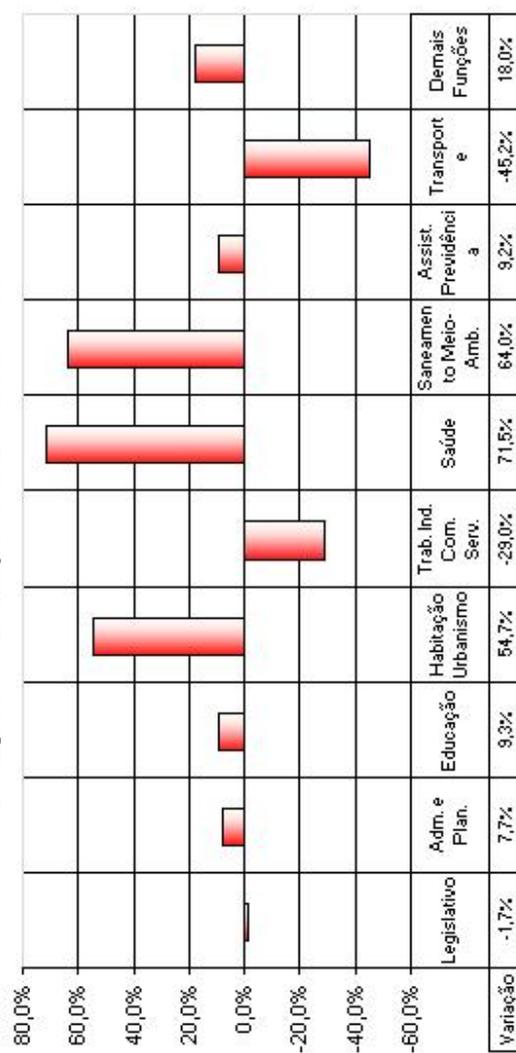
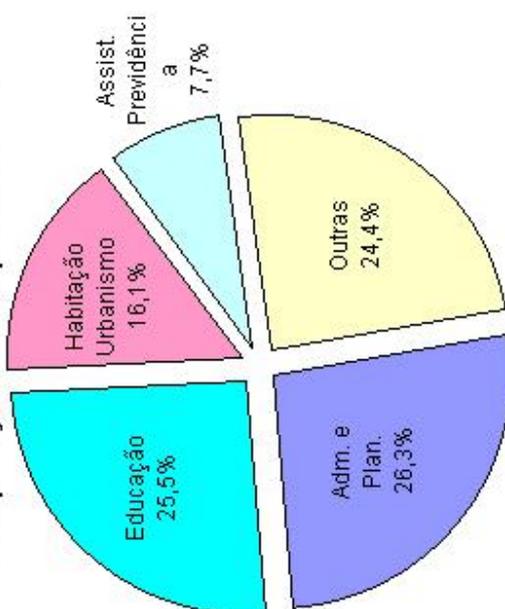
Legendas:

☺ Despesa abaixo da faixa de desvio.
 ☺ Acerto na previsão.
 ☹ Despesa acima do autorizado/previsto.

↗ Crescimento significativo.
 ↗ Crescimento moderado.
 ↘ Redução moderada.
 ↘ Redução significativa.

Município de Florianópolis

Gráficos Complementares ao PAINEL III - INDICADORES DA DESPESA POR FUNÇÕES DE GOVERNO

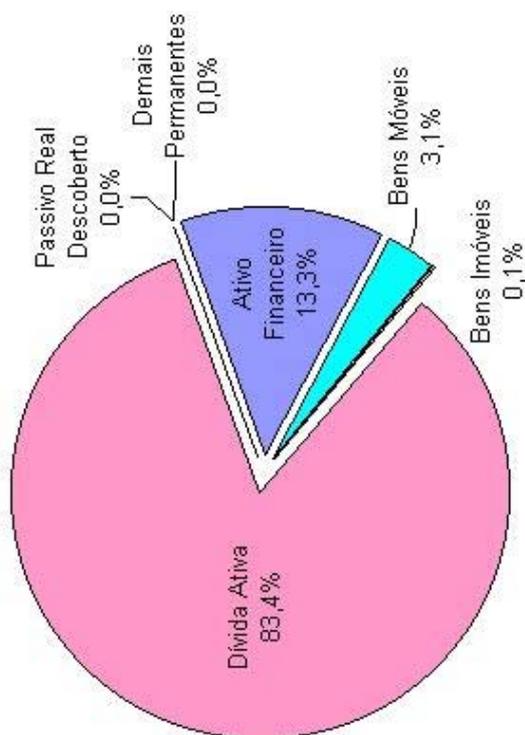
**Varição das Despesas entre os Anos****Composição da Despesa em 2001**

Município de Florianópolis															
PAINEL IV - INDICADORES DO PATRIMÔNIO															
Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.															
Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	2000 (em mil reais)	2001 (em mil reais)	Análise Vertical		Evolução do Patrimônio									
				2000	2001	%	IBE ¹								
ATIVO															
1	ATIVO FINANCEIRO (AF)	27.735	48.180	9	13	73,7	↑								
1.1	Caixa e Bancos	9.665	23.909	3	7	147,4	↑								
1.2	Vinculados	9.329	14.250	3	4	52,7	↑								
1.3	Realizável	8.741	10.022	3	3	14,6	↑								
2	ATIVO PERMANENTE (AP)	297.577	315.023	91	87	5,9	↗								
2.1	Bens Móveis	7.743	11.394	2	3	47,2	↑								
2.2	Bens Imóveis	450	521	0	0	15,9	↑								
2.3	Créditos da Dívida Ativa	289.323	303.047	89	83	4,7	↗								
2.4	Demais Permanentes	61	61	0	0	0,0	↘								
Total do Ativo Real (AR = AF + AP)		325.312	363.203	100	100	11,6	↑								
PASSIVO															
3	PASSIVO FINANCEIRO (PF)	35.913	41.368	43	49	15,2	↑								
3.1	Restos a Pagar	24.432	29.290	29	30	19,9	↑								
3.2	Serviço da Dívida a Pagar	1	27	0	0	3293,7	↑								
3.3	Depósitos e Outros	11.480	12.052	14	13	5,0	↗								
4	PASSIVO PERMANENTE (PP)	48.453	54.866	57	57	13,2	↑								
4.1	Dívida Fundada	48.451	54.865	57	57	13,2	↑								
4.2	Demais Permanentes	2	2	0	0	0,0	↘								
Total do Passivo Real (PR=PF + PP)		84.366	96.234	100	100	14,1	↑								
SALDO PATRIMONIAL²															
5.1	Ativo Real Líquido	240.946	266.969			10,8	↑								
						Índice de Significância - IS (%):	10								
<p>Notas: 1- IBE - Interpretação Básica da Evolução (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no IS - Índice de Significância; 2 - O Saldo Patrimonial pode se configurar como Ativo Real Líquido (se AR>PR) ou como Passivo Real Descoberto (se AR<PR), sendo a diferença entre o Ativo Real e o Passivo Real.</p> <p>Legenda:</p> <table border="1"> <tr> <td>↑</td> <td>Crescimento significativo.</td> </tr> <tr> <td>↗</td> <td>Crescimento moderado.</td> </tr> <tr> <td>↘</td> <td>Redução moderada.</td> </tr> <tr> <td>↓</td> <td>Redução significativa.</td> </tr> </table>								↑	Crescimento significativo.	↗	Crescimento moderado.	↘	Redução moderada.	↓	Redução significativa.
↑	Crescimento significativo.														
↗	Crescimento moderado.														
↘	Redução moderada.														
↓	Redução significativa.														

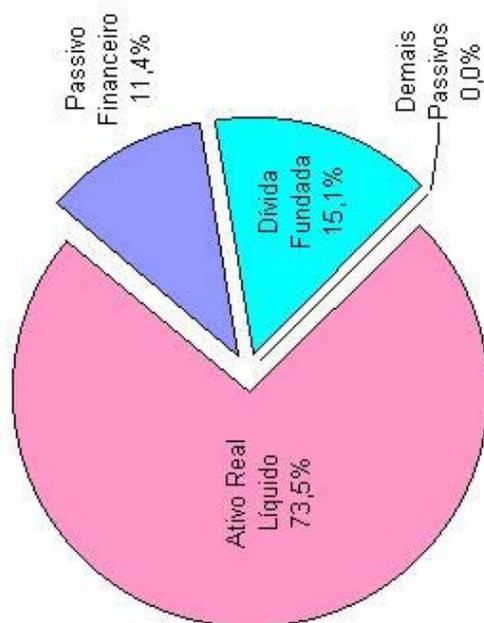
Município de Florianópolis

Gráficos Complementares ao PAINEL IV - INDICADORES DO PATRIMÔNIO

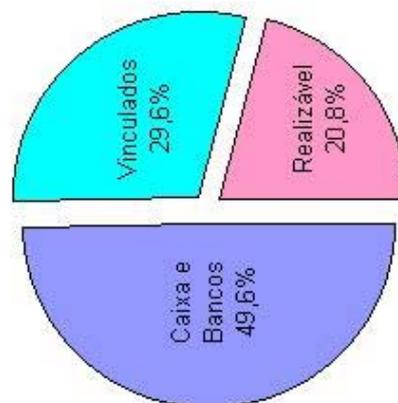
Perfil do Ativo em 2001



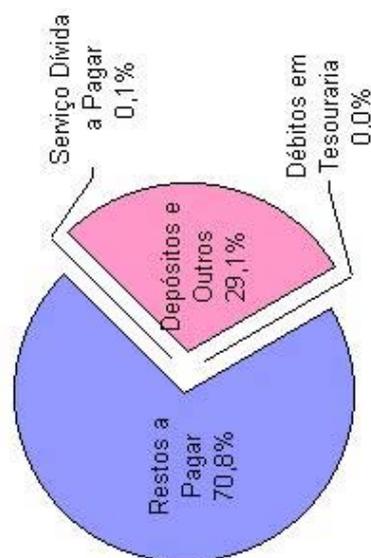
Perfil do Passivo em 2001



Perfil do Ativo Financeiro em 2001



Perfil do Passivo Financeiro em 2001



Município de Florianópolis

PAINEL V - INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS

Cód.	Indicadores	Faixa Aceitável ¹		2000		2001		Evolução dos Indicadores
		Mínimo	Máximo	Realizado	IBI ²	Realizado	IBI ²	
5.1	Liquidez	0,70	1,50	0,77		1,16		50,8%
5.2	Recursos Vinculados no Ativo Financeiro	0,05	0,50	0,34		0,30		-12,1%
5.3	Imobilização do Ativo Real Ajustado	0,10	0,50	0,23		0,20		-13,0%
5.4	Endividamento Global no Ativo Real Ajustado	0,00	0,40	0,43		0,63		46,5%
5.5	Resultado da Execução Orçamentária	0,05	0,15	0,10		0,06		-36,8%
5.6	Dívida Ativa sobre o Ativo Real	0,00	0,50	0,89		0,83		-6,2%
5.7	Tributos sobre as Transferências Correntes	0,50	2,00	1,37		1,32		-3,8%
5.8	Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária	-1,00	0,30	0,63		0,11		-83,0%
5.9	Operações de Crédito na Receita	0,00	0,20	0,00		0,04		971,8%
5.10	Serviço da Dívida na Receita Corrente	0,00	0,10	0,02		0,03		42,9%

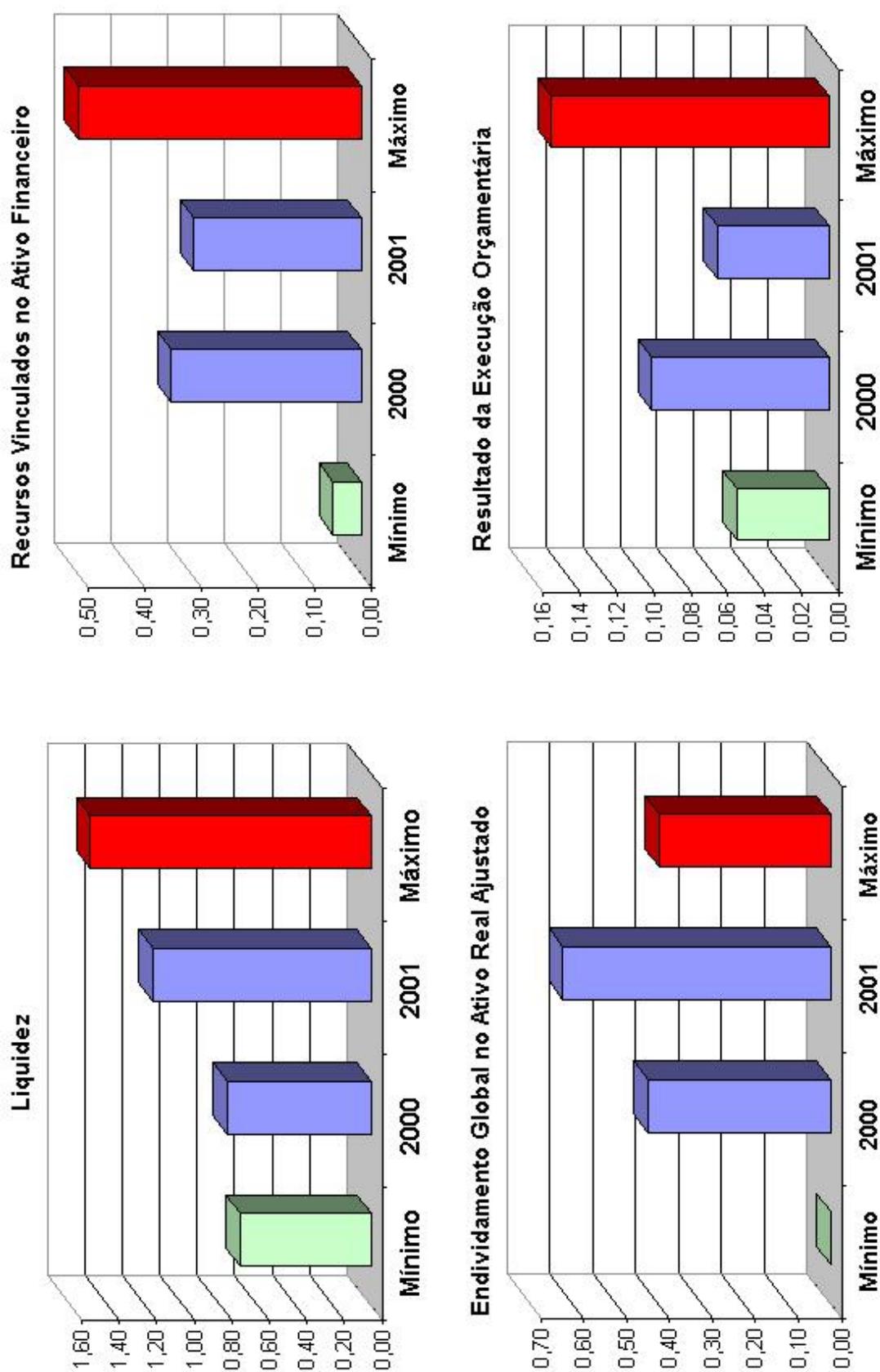
Notas: **1 - Faixa Aceitável** - limites máximo e mínimo para realização dos indicadores, com base em parâmetros gerenciais e/ou estatísticos; **2 - IBI - Interpretação Básica do Indicador** (ver legenda).

Legenda:

- Nível satisfatório: dentro da faixa aceitável.
- Nível indiferente.
- Nível insatisfatório.

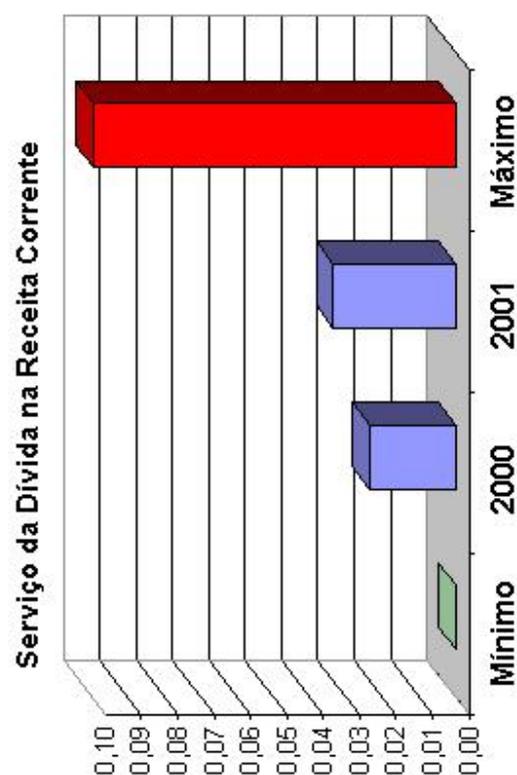
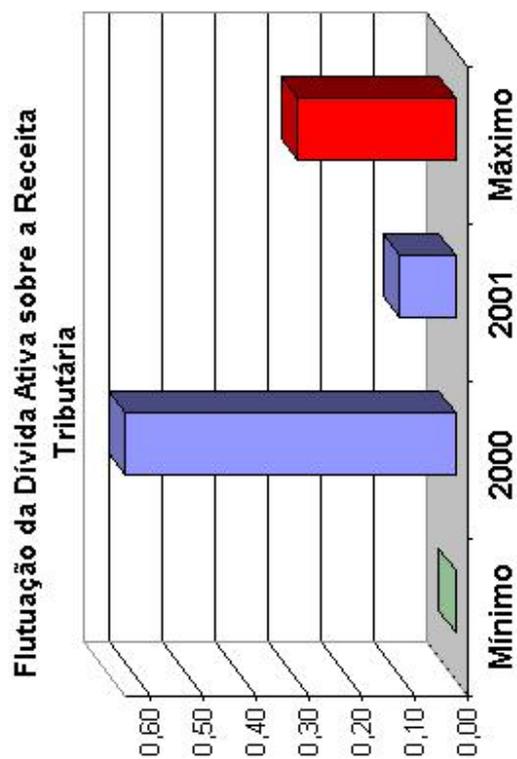
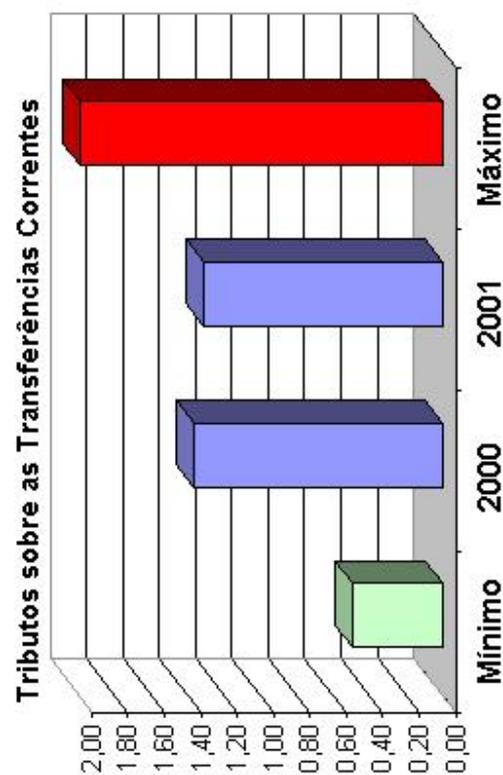
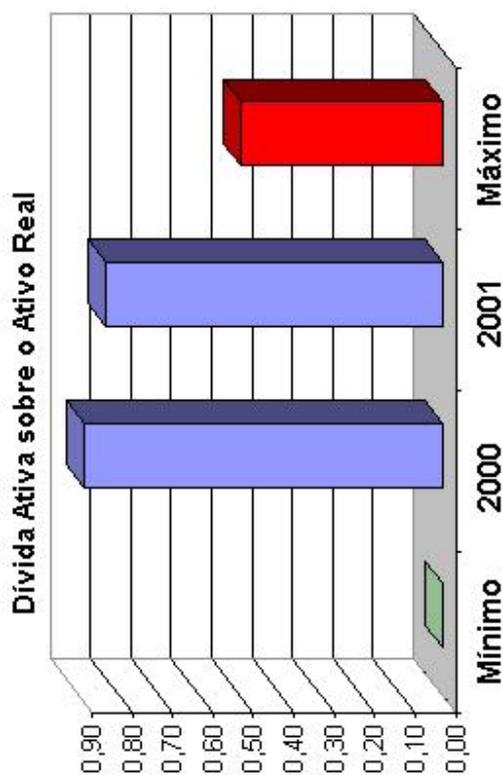
Município de Florianópolis

Gráficos Complementares ao PAINEL V - INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS



Município de Florianópolis

Gráficos Complementares ao PAINEL V - INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS



Município de Florianópolis							
PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS							
Nome e Estrutura do Indicador	Limites (%)		Exercício de 2000 (%)		Exercício de 2001 (%)		Evolução Pontos % (p.p.)
	Alerta ¹	Legal	Indicador	IBI ²	Indicador	IBI ²	
6.1 Despesas com Pessoal na RCL							
1 Executivo	48,6	54,0	48,5	😊	49,3	😞	0,8
2 Legislativo	5,40	6,00	4,88	😊	4,28	😊	(0,6)
3 Município	54,0	60,0	53,4	😊	53,6	😊	0,2
6.2 Desp. com Inativos e Pensionistas na RCL	10,80	12,00	5,12	😊	4,86	😊	(0,3)
6.3 Desp. com Serviços de Terceiros na RCL							
1 Executivo	30,3	33,7	28,5	😊	21,0	😊	(7,5)
2 Legislativo	0,63	0,69	0,59	😊	0,73	😞	0,1
6.4 Dívida Consolidada Líquida na RCL	108,0	120,0	-5,7	😊	-0,1	😊	5,6
6.5 Operações de Crédito							
1 Sobre as Despesas de Capital Líquidas	90,0	100,0	3,1	😊	41,4	😊	38,3
2 Sobre a RCL	14,4	16,0	0,4	😊	4,3	😊	3,9
3 ARO sobre a RCL	6,3	7,0	0,0	😊	0,0	😊	0,0
6.6 Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição							
1 Executivo	90,0	100,0	97,3	😞	78,9	😊	(18,4)
2 Legislativo	90,0	100,0	0,2	😊	91,9	😞	91,7
6.7 Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição							
1 Executivo	-	-	0,0	😊	0,0	😊	0,0
2 Legislativo	-	-	0,0	😊	0,0	😊	0,0
6.8 Aplicações Mínimas Constitucionais							
1 Aplicação em Educação na Receita de Impostos	25,0	25,0	25,7	😊	33,4	😊	7,7
2 Aplicação em Saúde na Receita de Impostos	7,0	15,0	8,2	😞	9,4	😞	1,2

Notas: 1 - **Limite de Alerta** - limite inferior ou superior ao limite legal, estabelecido com bases legais ou gerenciais, geralmente 10% a menos que o limite legal; 2 - **IBI - Interpretação Básica do Indicador** (ver legenda).

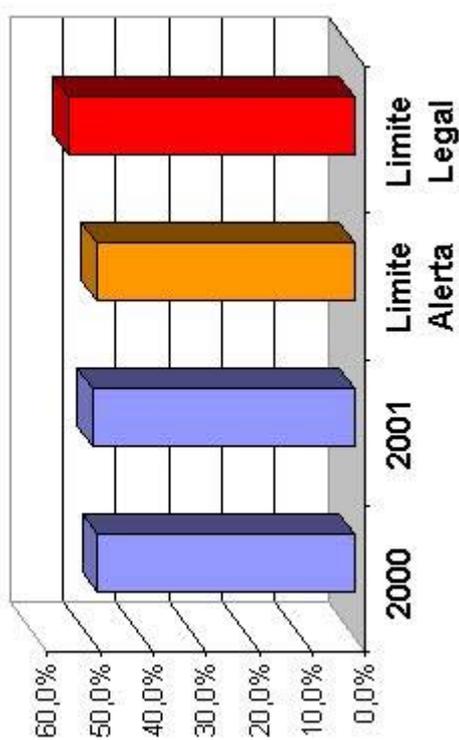
Legenda:

😊	Situação adequada: antes do limite de alerta.
😞	Situação de alerta: entre o limite de alerta e o limite legal.
😡	Situação inadequada: ultrapassado o limite legal.

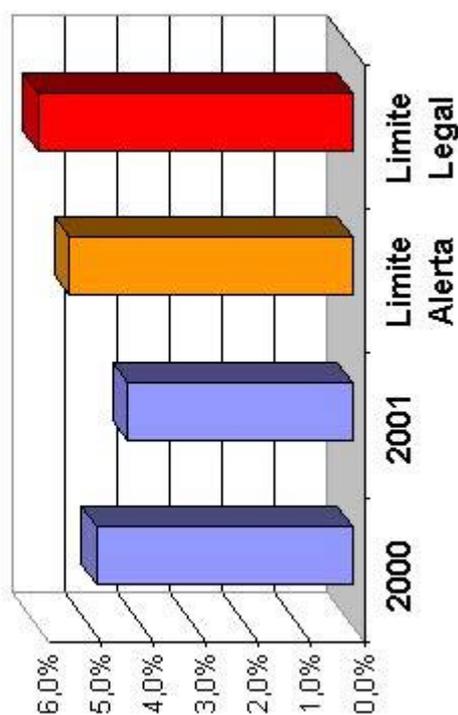
Município de Florianópolis

Gráficos Complementares ao PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS

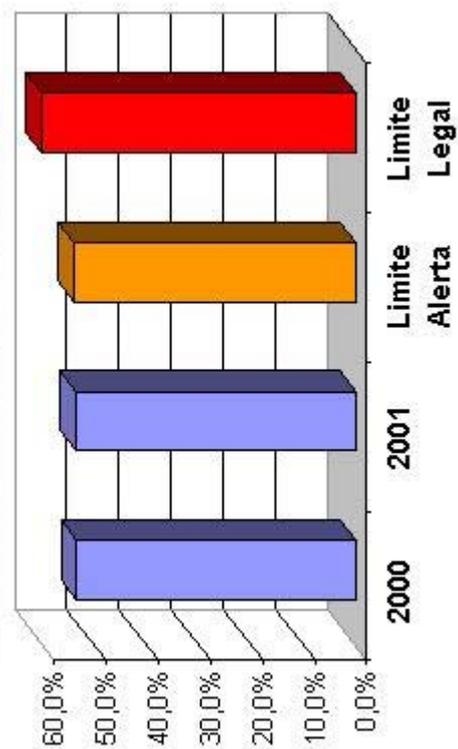
Desp. com Pessoal na RCL - Executivo



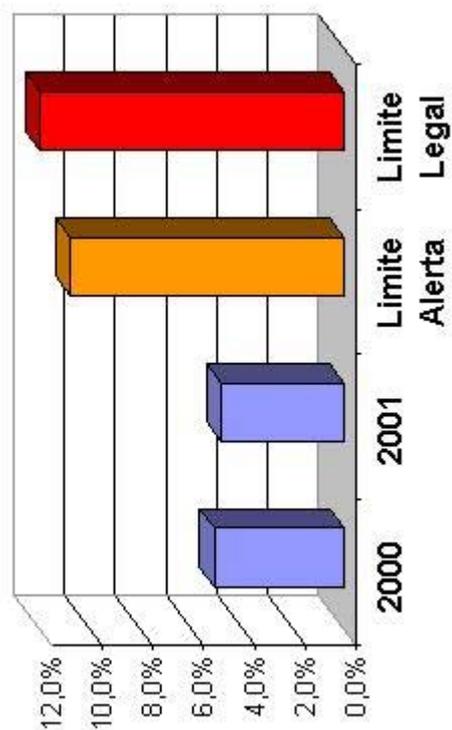
Desp. com Pessoal na RCL - Legislativo



Desp. com Pessoal na RCL - Município

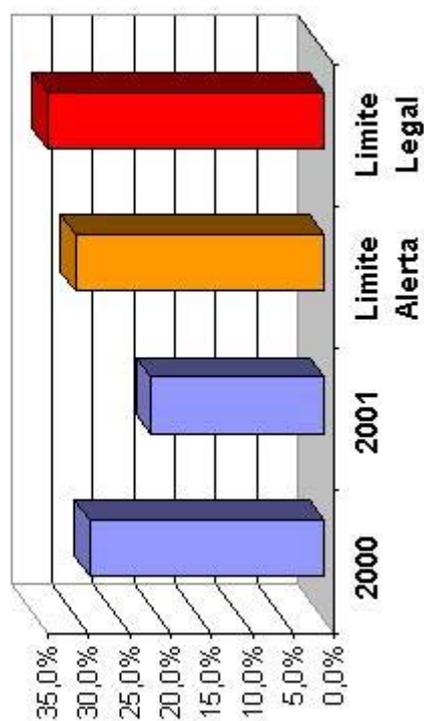
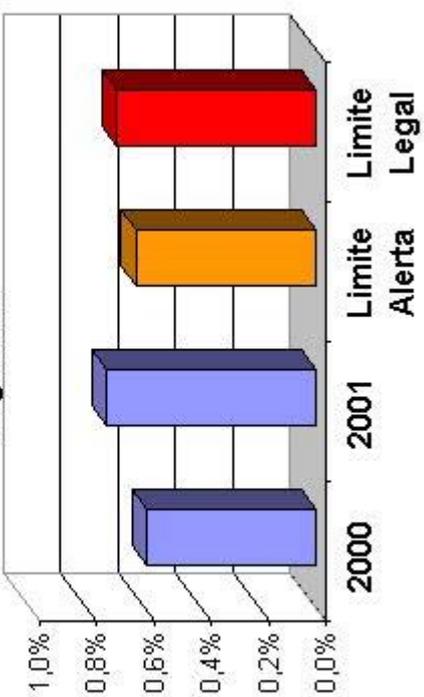


Desp. com Inativos e Pensionistas na RCL

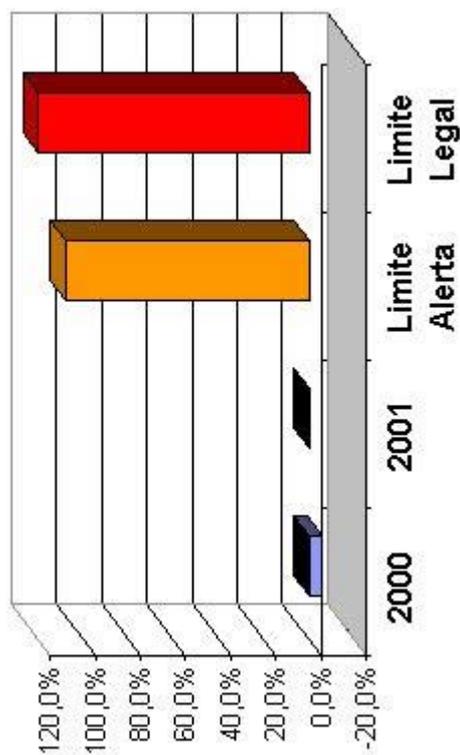
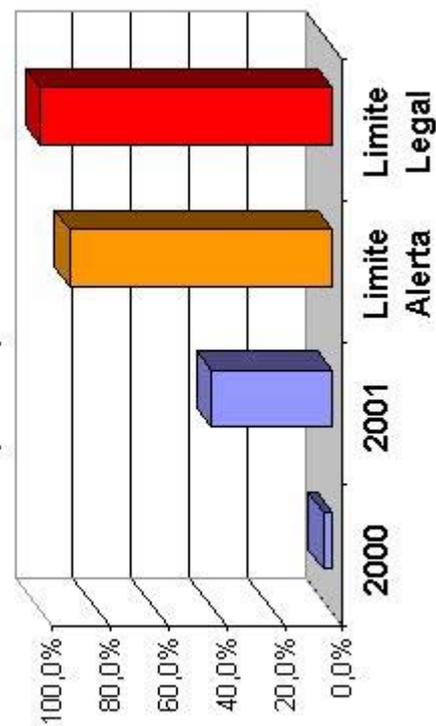


Município de Florianópolis

Gráficos Complementares ao PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS

Desp. com Serviços de Terceiros na RCL -
ExecutivoDesp. com Serviços de Terceiros na RCL -
Legislativo

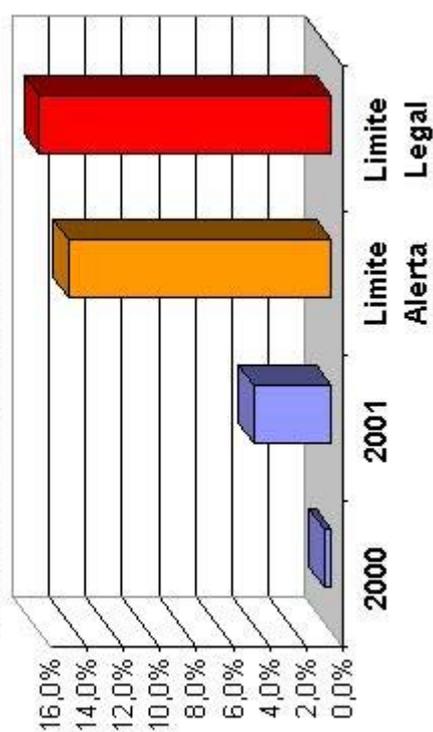
Dívida Consolidada Líquida na RCL

Operações de Crédito sobre as Desp. de
Capital Líquidas

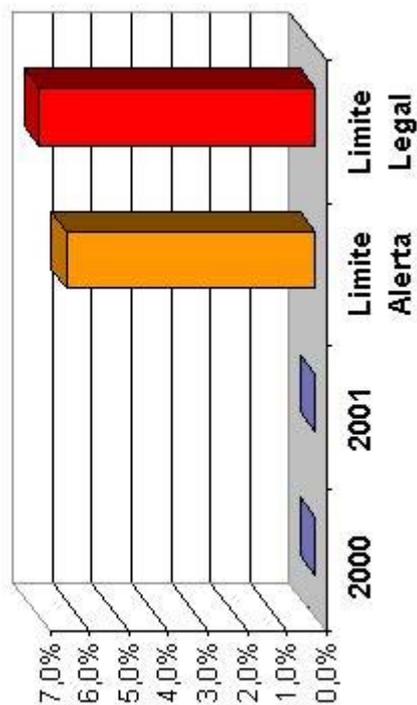
Município de Florianópolis

Gráficos Complementares ao PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS

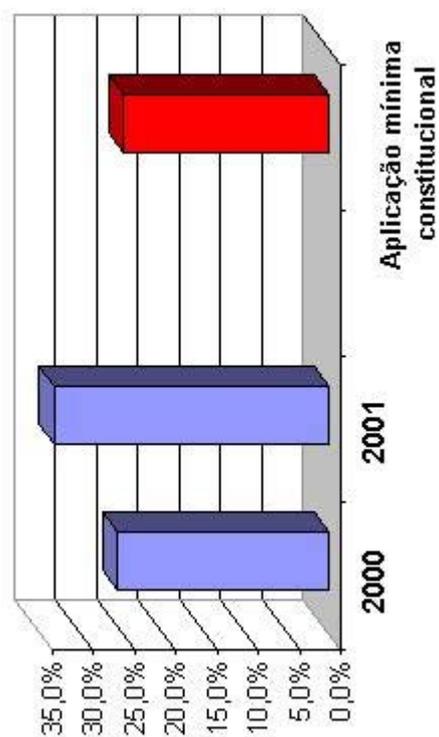
Operações de Crédito sobre a RCL



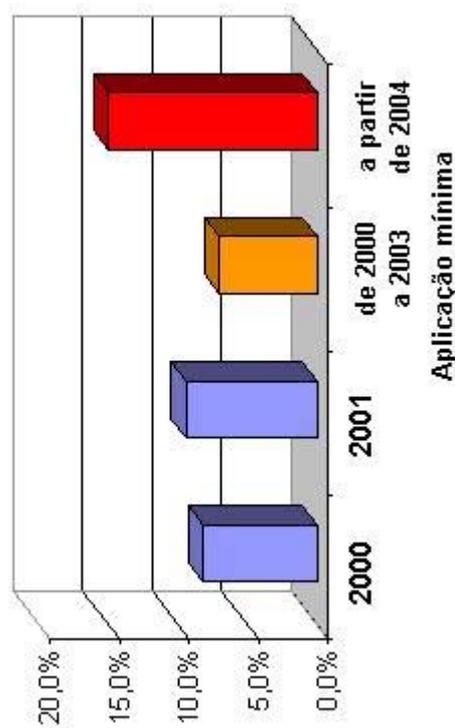
Operações de Crédito de ARO sobre a RCL



Aplicação em Educação na Receita de Impostos



Aplicação em Saúde na Receita de Impostos



5.2.2 Considerações sobre os resultados gerados

A seguir estão estruturados alguns comentários sobre os resultados gerados nos painéis de indicadores financeiros e fiscais para o Município de Florianópolis. Trata-se de um modelo resumido de leitura localizada para cada painel.

As seguintes interpretações são referentes ao período de 2000 a 2001. Destaca-se que todos os valores estão corrigidos pelo IGP-DI para a moeda de 31 de dezembro de 2001. Deste modo, os resultados da análise horizontal estão livres, em parte, das distorções da inflação.

• PAINEL I – INDICADORES DA RECEITA

a) Composição da receita:

As cinco maiores receitas do município em 2001 foram: transferências do ICMS e IPVA (R\$ 42,0 milhões), ISQN (R\$ 41,3 milhões), taxas (R\$ 34,5 milhões), IPTU (R\$ 26,0 milhões) e FPM (R\$ 25,6 milhões). No conjunto, estas receitas representaram 68% do total da receita orçamentária nos dois anos. Observa-se que as receitas de transferências representaram, em parcela da receita total, 40,5% em 2000 e 41,2% em 2001.

b) Evolução da receita:

A receita orçamentária do município cresceu 4,1% de 2000 para 2001. O FPM teve o maior crescimento (14,5%), seguido do IPTU (10,1%) e pelas transferências do FUNDEF (7,5%). As taxas e a cobrança da dívida ativa apresentaram reduções de 4,8% e 6,0%, respectivamente.

c) Desvio da previsão:

Arrecadou-se mais que o previsto em 2000, considerando-se o desvio aceitável de 5%, e houve acerto na previsão de 2001. Destaca-se, em 2000, a arrecadação superior à previsão do IPTU, ISQN e taxas. Houve razoável acerto na previsão do FPM em 2000 e das taxas, do ICMS e IPVA em 2001. A dívida ativa teve arrecadação inferior ao previsto nos dois anos, considerando-se margem de desvio de 10%.

- **PAINEL II – INDICADORES DA DESPESA ECONÔMICA**

- a) Composição da despesa:

As quatro maiores despesas do município em 2001 foram: pessoal (R\$ 78,1 milhões), serviços de terceiros (R\$ 41,7 milhões), investimentos e inversões (R\$ 29,3 milhões) e transferências governamentais (R\$ 25,8 milhões). No conjunto, estas despesas representaram 90% do total da despesa orçamentária em 2000 e 76% em 2001.

- b) Evolução da despesa:

A despesa orçamentária do município cresceu 8,2% de 2000 para 2001. material de consumo teve um crescimento de 64,7%, amortização e encargos da dívida cresceram 43,0% e as despesas com pessoal cresceram 4,1%. Os serviços de terceiros e os investimentos e inversões apresentaram reduções de 25,8% e 24,8%, respectivamente.

- c) Desvio da autorização:

A despesa orçamentária foi realizada abaixo da autorização legislativa nos dois anos. Em 2001, foram autorizados R\$ 280 milhões e realizados R\$ 233 milhões de despesas. Não se verificou nenhuma despesa realizada acima da autorização, sendo que por limitação dos dados disponíveis nos demonstrativos, esta afirmação não é precisa para os itens isolados do painel.

- **PAINEL III – INDICADORES DA DESPESA POR FUNÇÕES DE GOVERNO**

- a) Composição da despesa:

As quatro maiores despesas do município em 2001 foram: administração e planejamento (R\$ 61,4 milhões), educação e cultura (R\$ 59,5 milhões), habitação e urbanismo (R\$ 37,5 milhões) e assistência e previdência (R\$ 18,0 milhões). No conjunto, estas despesas representaram 71% do total da despesa orçamentária em 2000 e 76% em 2001.

- b) Evolução da despesa:

A despesa orçamentária do município cresceu 8,2% de 2000 para 2001. Saúde teve um crescimento de 71,5%, saneamento e meio-ambiente cresceram 64,0% e habitação e urbanismo cresceram 54,7%. As despesas com transporte apresentaram redução de 45,2% e as com trabalho, indústria, comércio e serviços reduziram-se 29,0%.

c) Desvio da autorização:

A despesa orçamentária foi realizada abaixo da autorização legislativa nos dois anos. Não se verificou nenhuma despesa realizada acima da autorização, sendo que por limitação dos dados fornecidos pelos demonstrativos, esta afirmação não é precisa para os itens isolados do painel.

• **PAINEL IV – INDICADORES DO PATRIMÔNIO**

a) Composição e evolução do ativo:

O ativo real do município cresceu 11,6% no período. Em 2000, 89% do ativo real era representado por créditos da dívida ativa (R\$ 289 milhões no total de R\$ 325 milhões). Em 2001, tal percentual reduziu-se para 83%, enquanto o ativo financeiro cresceu 73,7%, passando de R\$ 27,7 milhões para R\$ 48,2 milhões. Destaca-se o crescimento da conta caixa e bancos (147,4%), passando de R\$ 9,7 milhões (2000) para R\$ 23,9 milhões (2001).

b) Composição e evolução do passivo:

O total do passivo real do município apresentou crescimento de 14,1% no período. Em 2000 e 2001, 57% do passivo era representado pela dívida fundada (R\$ 54,9 milhões em 2001). A conta restos a pagar representava 29% do passivo em 2000 e 30% em 2001, apresentando um crescimento de 19,9% no período.

c) Montante e evolução do Saldo Patrimonial:

O saldo patrimonial do município caracterizou um ativo real líquido de R\$ 241 milhões em 2000 e R\$ 267 milhões em 2001, demonstrando um crescimento de 10,8% no período.

• **PAINEL V – INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS**

Os seguintes indicadores foram analisados a partir de comparações com os padrões das faixas aceitáveis de mínimos e máximos. Tais dados devem ser estabelecidos com bases gerenciais e/ou estatísticas. Foram utilizados valores arbitrados nos painéis, com fins de exemplificação.

a) Liquidez:

A liquidez do município aumentou de 0,77 para 1,16 no período. Em 2001, há R\$ 1,16 de ativo financeiro para cada R\$ 1,00 de passivo financeiro. Deste modo, o indicador do município manteve-se dentro da faixa aceitável (0,70 a 1,50).

b) Recursos Vinculados no Ativo Financeiro:

Houve uma redução de 0,34 para 0,30 no período. Em 2001, há 30% de recursos vinculados em conta corrente bancária no ativo financeiro do município. Deste modo, o indicador do município manteve-se dentro da faixa aceitável (0,05 a 0,50).

c) Imobilização do Ativo Real Ajustado:

Houve uma redução de 0,23 para 0,20 no período. Em 2001, 20% do ativo real ajustado (excluindo-se a dívida ativa) do município é representado por bens móveis e imóveis. Deste modo, o indicador do município manteve-se dentro da faixa aceitável (0,10 a 0,50).

d) Endividamento Global no Ativo Real Ajustado:

Houve um aumento do endividamento global do município de 0,43 para 0,63 no período. Isto indica que há R\$ 0,65 de dívidas para cada R\$ 1,00 de ativo real ajustado (exclui-se os créditos da dívida ativa). Deste modo, o indicador do município manteve-se acima da faixa aceitável (0,00 a 0,40).

e) Resultado da Execução Orçamentária:

Houve uma redução de 0,10 para 0,06 no período. Em 2001, para cada R\$ 1,00 de receita orçamentária, há R\$ 0,06 de superávit na execução orçamentária. Deste modo, o indicador do município manteve-se dentro da faixa aceitável (0,05 a 0,15).

f) Dívida Ativa sobre o Ativo Real:

Houve uma redução de 0,89 para 0,83 no período. Em 2001, para cada R\$ 1,00 de ativo real do município, R\$ 0,83 são créditos da dívida ativa. Tais valores estão acima da faixa aceitável (0,00 a 0,50).

g) Tributos sobre as Transferências Correntes:

Houve uma redução de 1,37 para 1,32 no período. Em 2001, para cada R\$ 1,00 de receitas de transferências correntes, há R\$ 1,32 de receitas tributárias próprias. Deste modo, o indicador do município manteve-se dentro da faixa aceitável (0,50 a 2,00).

h) Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária:

Houve uma redução significativa de 0,63 para 0,11 no período. Em 2001, houve um aumento de R\$ 0,11 da dívida ativa para cada R\$ 1,00 de receita tributária arrecadada. A flutuação é resultado da inscrição menos a cobrança e o cancelamento da dívida ativa. O indicador do município entrou na faixa aceitável (-1,00 a 0,30) em 2001.

i) Operações de Crédito na Receita:

Em 2000 não ocorreram operações de crédito significativas, enquanto que em 2001 estas representaram 4% da receita orçamentária. O indicador manteve-se na faixa aceitável (0,00 a 0,20) nos dois anos.

j) Serviço da Dívida na Receita Corrente:

Houve um crescimento de 0,02 para 0,03 no período. Em 2001, as despesas com serviço da dívida representaram 3% das receitas correntes do município. Serviço da dívida são as despesas com juros, encargos e amortizações da dívida. O indicador manteve-se dentro da faixa aceitável (0,00 a 0,10) nos dois anos.

• **PAINEL VI – INDICADORES FISCAIS**

Os seguintes indicadores foram analisados a partir de comparações com os limites legal e de alerta. Tais dados foram obtidos nas diversas leis e resoluções relacionadas, conforme apresentado na metodologia dos indicadores

a) Despesas com Pessoal na RCL:

As despesas com pessoal do município representaram 53,4% da RCL em 2000 e 53,6% em 2001, estando abaixo do limite de alerta (54,0%) e do limite legal (60%). O Poder Executivo ultrapassou o limite de alerta em 2001 (48,6%), com 49,3% da RCL. O Poder Legislativo manteve-se abaixo do limite de alerta (5,4%), reduzindo as despesas de 4,9% para 4,3% da RCL no período.

b) Despesas com Inativos e Pensionistas na RCL:

As despesas com inativos e pensionistas do município mantiveram-se abaixo do limite legal (12,0%) e do limite de alerta (10,8%), reduzindo-se de 5,1% para 4,9% da RCL.

c) Despesas com Serviços de Terceiros na RCL:

As despesas com serviços de terceiros reduziram-se no Poder Executivo de 28,5% para 21,0% da RCL de 2000 para 2001, enquanto o limite de alerta era de 30,3% e o limite legal de 33,7%. No Poder Legislativo, houve crescimento de 0,6% para 0,7% da RCL, ultrapassando o limite legal (0,7%) em 2001.

d) Dívida Consolidada Líquida na RCL:

A dívida consolidada líquida, como diferença entre a dívida consolidada e o ativo financeiro, foi negativa nos dois anos, resultando em -5,7% da RCL em 2000 e -0,1% em 2001. Tal fato evidencia dívidas abaixo dos 120% permitidos pelo Senado Federal.

e) Operações de Crédito:

As operações de crédito sobre as despesas de capital líquidas cresceram de 3,1% para 41,4% de 2000 para 2001, indicando que as operações de crédito não superaram as despesas de capital, conforme exigência legal. As operações de crédito sobre a RCL cresceram de 0,4% para 4,3%, estando abaixo dos 16% do limite legal. As operações de crédito por antecipação da receita orçamentária (ARO) inexistiram nos dois anos, de modo que não se atingiu o limite de 7% da RCL.

f) Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição:

Nos dois anos, o município respeitou os limites para inscrição em restos a pagar em relação à suficiência financeira. No Poder Executivo foram inscritos R\$ 78,9 para cada R\$ 100,0 de suficiência financeira, enquanto que no Legislativo foram inscritos R\$ 91,9 para cada R\$ 100,0 de disponibilidade do Poder.

g) Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição:

O município não deixou de inscrever restos a pagar por insuficiência financeira em nenhum dos dois anos observados.

h) Aplicações Mínimas Constitucionais:

O município ampliou sua aplicação em educação, em relação às receitas de impostos, de 25,7% para 33,4%, de 2000 para 2001. Tal resultado evidencia o cumprimento do limite constitucional de aplicação mínima daquelas receitas, de 25%. No que tange à aplicação constitucional mínima em saúde, não houve atingimento dos 15% da receita de impostos em nenhum dos anos: 8,2% em 2000 e 9,4% em 2001. Porém, o município encontra-se no período de adaptação ao limite, no qual o mínimo é 7%, com redução da diferença em pelo menos 1/5 ao ano, de 2000 a 2004.

5.3 Aplicação no Município de Joinville

5.3.1 Painéis e gráficos gerados

Seguem os painéis e gráficos gerados para o Município de Joinville referentes aos anos de 2000 e 2001. Todos estão ordenados na seqüência numérica dos painéis, seguidos de seus respectivos gráficos.

Município de Joinville

PAINEL I - INDICADORES DA RECEITA

Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.

Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	DAP ¹ (%)	2000 (em mil reais)		2001 (em mil reais)		Análise Vertical (%)		Evolução da Receita		
			Previsto	Realizado	IBD ²	Previsto	Realizado	IBD ²	2000	2001	%
1.1	IPTU	5	22.028	16.157	☹️	16.499	16.395	7	7	1,5	↗️
1.2	ISQIN	5	28.086	21.504	☹️	18.500	23.129	9	10	7,6	↗️
1.3	Taxas	5	20.156	17.629	☹️	17.710	15.538	7	7	-11,9	↘️
1.4	Transferência do FPM	10	16.521	12.313	☹️	15.000	13.372	5	6	8,6	↗️
1.5	Transferências de ICMS e IPVA	10	88.112	95.912	☺️	82.000	100.104	41	43	4,4	↗️
1.6	Transferência do FUNDEF	10	26.544	28.108	☺️	26.050	31.107	12	13	10,7	↗️
1.7	Cobrança da Dívida Ativa	10	18.294	17.828	☺️	15.222	16.496	8	7	-7,5	↘️
1.8	Demais Transferências Correntes	20	9.924	5.724	☹️	9.010	4.654	2	2	-18,7	↘️
1.9	Transferências de Capital	20	2.754	4.784	☺️	2.021	3.365	2	1	-29,6	↘️
1.10	Demais Receitas	20	28.064	15.541	☹️	17.704	9.931	7	4	-36,1	↘️
Total da Receita Orçamentária			260.481	235.499	☹️	219.716	234.092	100	100	-0,6	↘️
(+)			Receita Extra-orçamentária Ajustada ⁴				32.402	14	14	-1,5	↘️
(=) Total de Recebimentos				268.388			266.494	114	114	-0,7	↘️
							Índice de Significância - IS (%): 10				

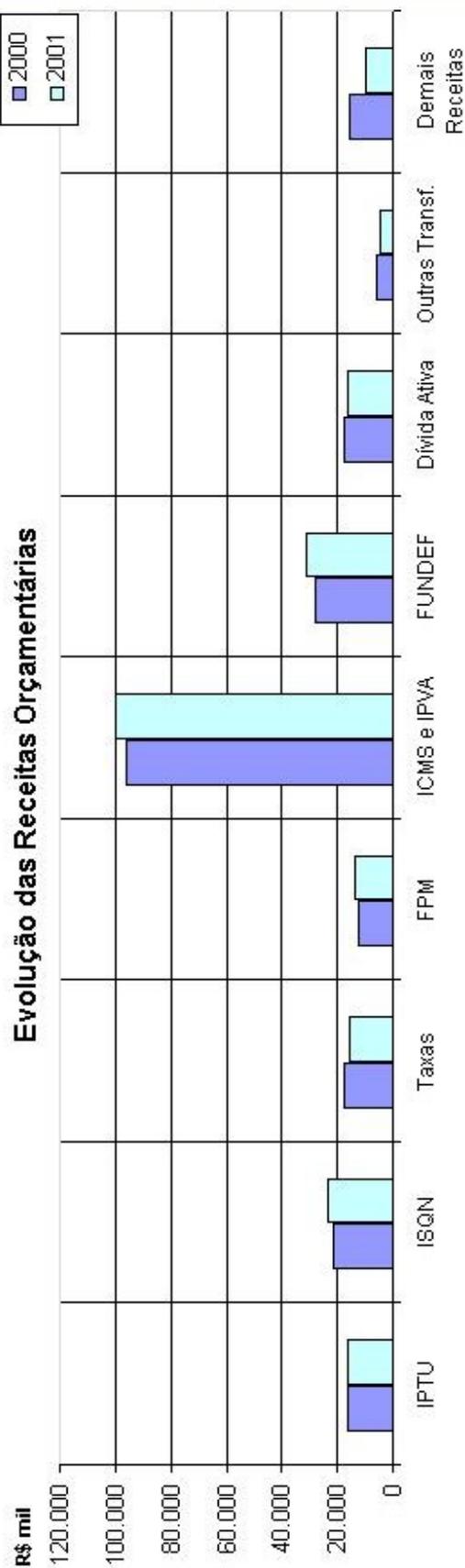
Notas: **1 - DAP - Desvio Aceitável da Previsão** da receita (margem normal de erro do orçamento, para cima ou para baixo); **2 - IBD - Interpretação Básica do Desvio** (ver legenda); **3 - IBE - Interpretação Básica da Evolução** (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no **IS - Índice de Significância**; **4 - Ajuste da Receita Extra-Orçamentária**, excluindo-se a Inscrição em Restos a Pagar e a contrapartida do Serviços da Dívida, que não representam entradas.

Legendas:

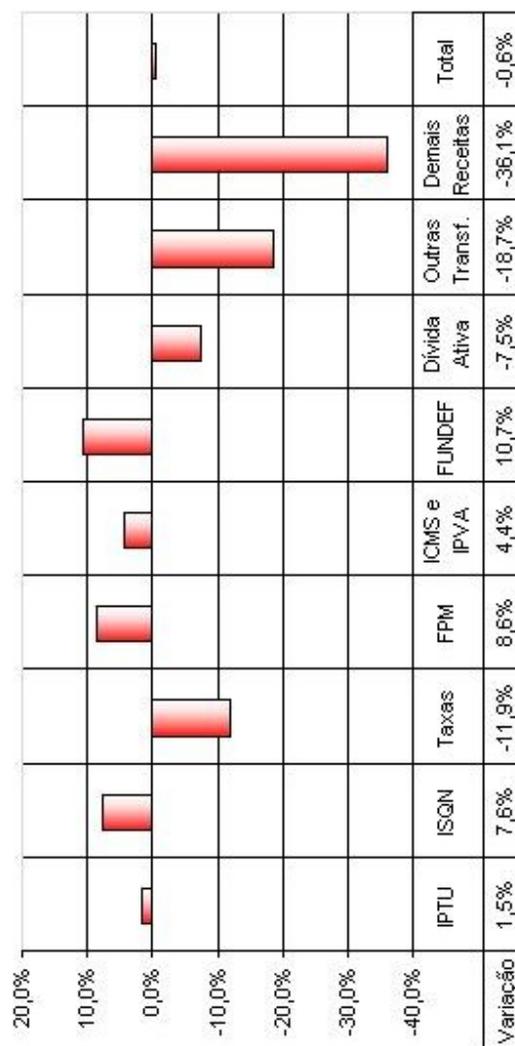
☹️ Arrecadou-se a mais que o previsto.
 ☺️ Acerto na previsão.
 ☹️ Arrecadou-se a menos que o previsto.

↗️ Crescimento significativo.
 ↗️ Crescimento moderado.
 ↘️ Redução moderada.
 ↘️ Redução significativa.

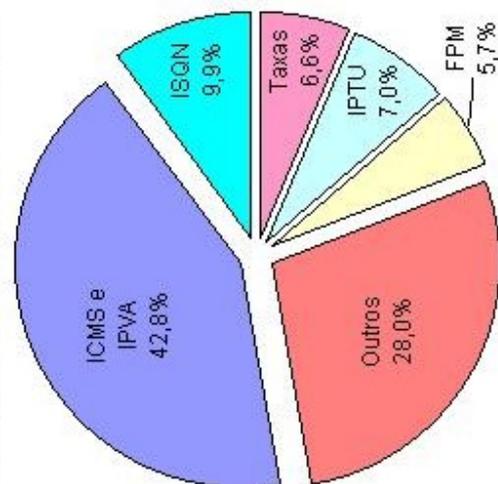
Município de Joinville
Gráficos Complementares ao PAINEL I - INDICADORES DA RECEITA



Varição das Receitas entre os Anos



Composição da Receita em 2001



Município de Joinville

PAINEL II - INDICADORES DA DESPESA ECONÔMICA

Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.

Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	DAA¹ (%)	2000 (em mil reais)		2001 (em mil reais)		Análise Vertical (%)		Evolução da Despesa		
			Autorizado	Realizado	IBD²	Autorizado	Realizado	IBD²	2000	2001	%
2.1	Pessoal	-5	117.398	96.407	☹️	105.427	102.792	45	44	6,6	↗️
2.2	Material de Consumo	-5	7.840	6.438	☹️	7.073	6.896	3	3	7,1	↗️
2.3	Serviços de Terceiros	-5	51.417	42.224	☹️	44.437	43.326	20	19	2,6	↗️
2.4	Transferências Governamentais	-10	51.171	42.022	☹️	22.055	21.504	19	9	-48,8	↘️
2.5	Transferências a Pessoas	-10	8.343	6.852	☹️	6.480	6.318	3	3	-7,8	↘️
2.6	Amortização e Encargos da Dívida	-5	4.274	3.510	☹️	4.114	4.012	2	2	14,3	↗️
2.7	Investimentos e Inversões	-10	17.813	14.628	☹️	20.123	19.620	7	8	34,1	↗️
2.8	Demais Transferências	-20	4.108	3.374	☹️	23.005	22.430	2	10	564,9	↗️
2.10	Demais Despesas	-20	897	736	☹️	4.792	4.673	0	2	534,6	↗️
Total da Despesa Orçamentária			263.262	216.190	☹️	237.507	231.570	100	100	7,1	↗️
(-) Inscritões em Restos a Pagar				4.162			14.154	2	6	240,1	↗️
(-) Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida)				-			-	0	0		
(=) Desembolsos Orçamentários				212.028			217.416	98	94	2,5	↗️
(+) Despesa Extra-orçamentária				37.051			46.556	17	20	25,7	↗️
(=) Total de Desembolsos				249.080			263.972	115	114	6,0	↗️
								Índice de Significância - IS (%): 10			

Notas: 1 - DAA - Desvio Aceitável da Autorização da despesa (margem normal de erro do orçamento, apenas para baixo); 2 - IBD - Interpretação Básica do Desvio (ver legenda); 3 - IBE - Interpretação Básica da Evolução (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no IS - Índice de Significância.

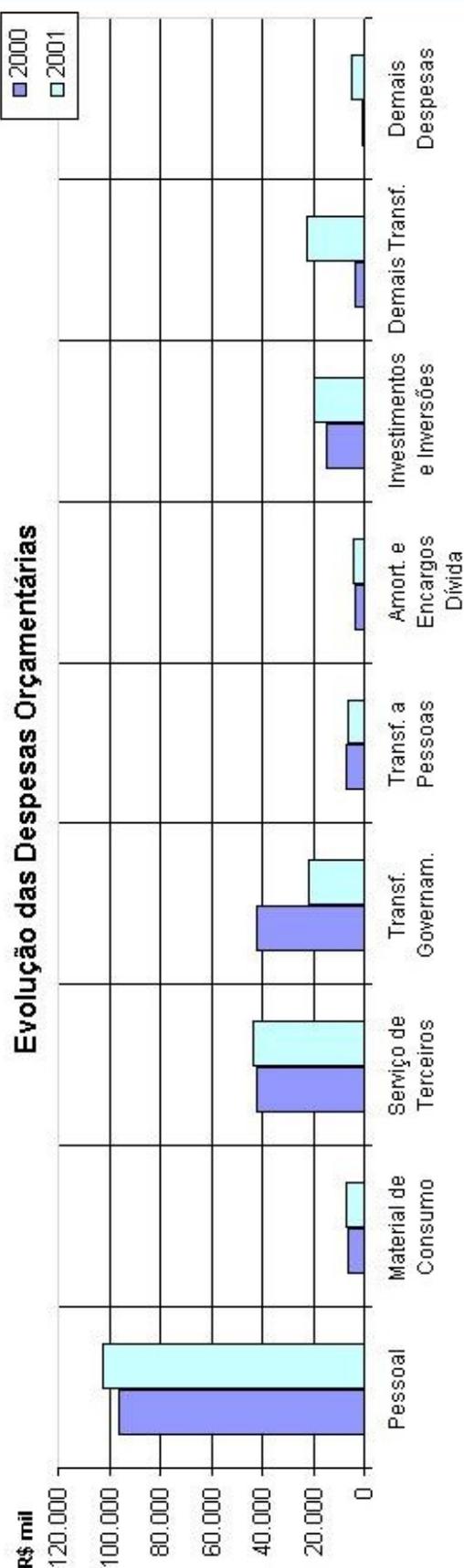
Legendas:

☹️ Despesa abaixo da faixa de desvio.
 ☺️ Acerto na previsão.
 ☹️ Despesa acima do autorizado/previsto.

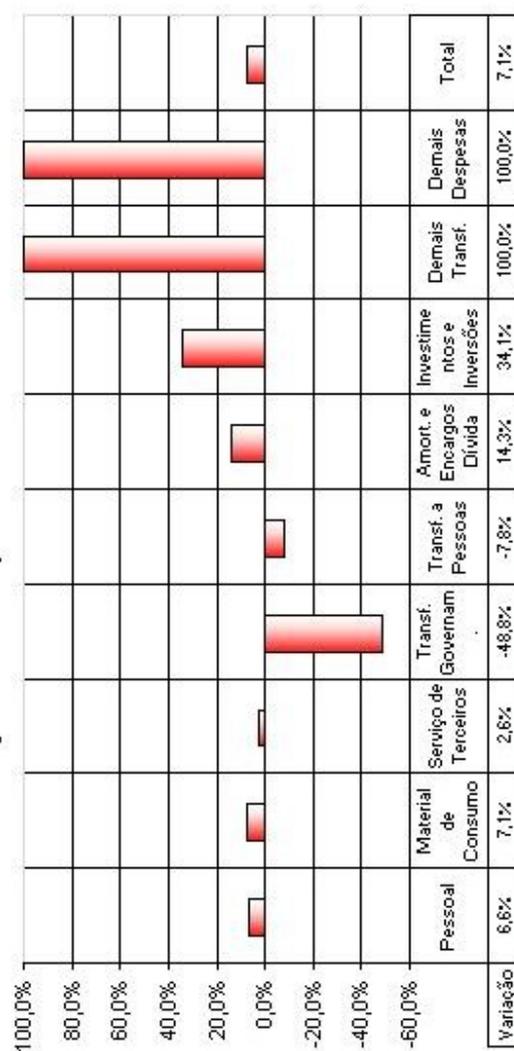
↗️ Crescimento significativo.
 ↗️ Crescimento moderado.
 ↘️ Redução moderada.
 ↘️ Redução significativa.

Município de Joinville

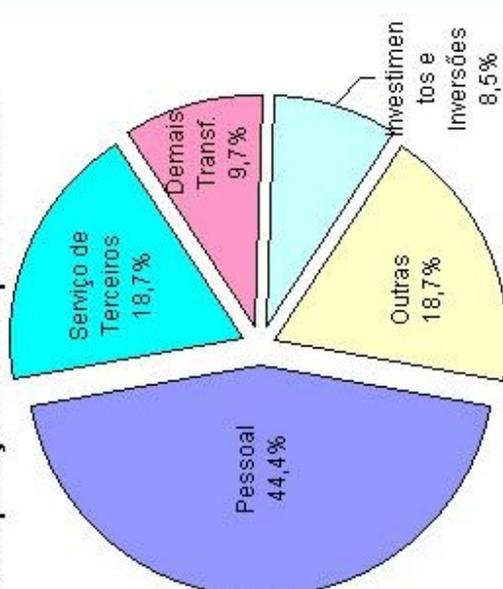
Gráficos Complementares ao PAINEL II - INDICADORES DA DESPESA ECONÔMICA



Variação das Despesas entre os Anos



Composição da Despesa em 2001



Município de Joinville

PAINEL III - INDICADORES DA DESPESA POR FUNÇÕES DE GOVERNO

Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.

Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	DAA ¹ (%)	2000 (em mil reais)		2001 (em mil reais)		Análise Vertical (%)		Evolução da Despesa		
			Autorizado	Realizado	IBD ²	Autorizado	Realizado	IBD ²	2000	2001	%
3.1	Legislativo	-5	13.910	11.423	☹️	10.024	9.774	5	4	-14,4	↘
3.2	Administração e Planejamento	-5	34.449	28.290	☹️	40.188	39.183	13	17	38,5	↗
3.3	Educação e Cultura	-5	108.887	89.418	☹️	89.930	87.682	41	38	-1,9	↘
3.4	Habituação e Urbanismo	-5	16.218	13.318	☹️	15.375	14.991	6	6	12,6	↗
3.5	Trabalho, Ind., Com. e Serviços	-5	1.563	1.283	☹️	1.324	1.291	1	1	0,6	↗
3.6	Saúde	-5	41.239	33.865	☹️	37.095	36.167	16	16	6,8	↗
3.7	Saneamento e Meio-Ambiente	-5	3.635	2.985	☹️	3.233	3.152	1	1	5,6	↗
3.8	Assistência e Previdência	-5	9.077	7.454	☹️	6.950	6.776	3	3	-9,1	↘
3.9	Transporte	-5	31.296	25.700	☹️	30.827	30.056	12	13	16,9	↗
3.10	Demais Despesas	-20	2.989	2.454	☹️	2.562	2.498	1	1	1,8	↗
Total da Despesa Orçamentária			263.262	216.190	☹️	237.507	231.570	100	100	7,1	↗
(-) Inscritões em Restos a Pagar				4.162			14.154	2	6	240,1	↗
(-) Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida)				-			-	0	0		
(=) Desembolsos Orçamentários				212.028			217.416	98	94	2,5	↗
(+) Despesa Extra-orçamentária				37.051			46.556.291	17	20105	12553,4	↗
(=) Total de Desembolsos				249.080			46.773.707	115	20198	18678,6	↗
								Índice de Significância - IS (%): 10			

Notas: 1 - DAA - Desvio Aceitável da Autorização da despesa (margem normal de erro do orçamento, apenas para baixo); 2 - IBD - Interpretação Básica do Desvio (ver legenda); 3 - IBE - Interpretação Básica da Evolução (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no IS - Índice de Significância.

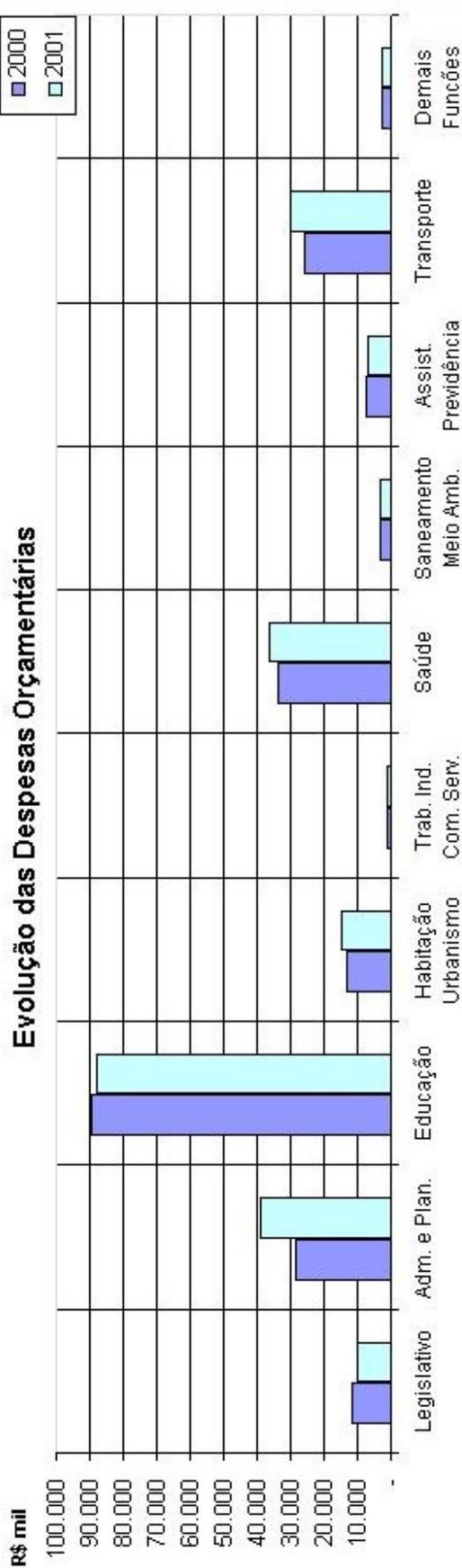
Legendas:

☹️ Despesa abaixo da faixa de desvio.
 ☺️ Acerto na previsão.
 ☹️ Despesa acima do autorizado/previsto.

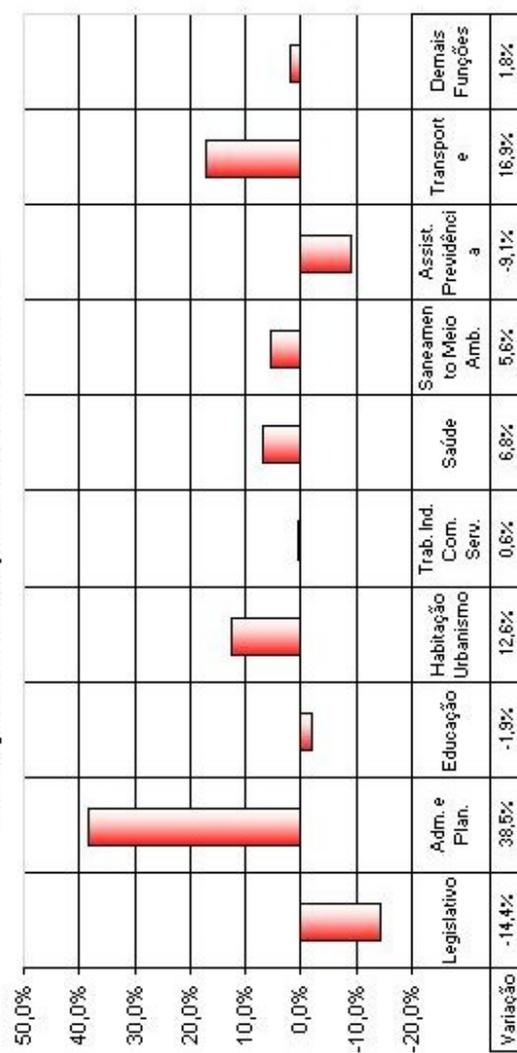
↗ Crescimento significativo.
 ↗ Crescimento moderado.
 ↘ Redução moderada.
 ↘ Redução significativa.

Município de Joinville

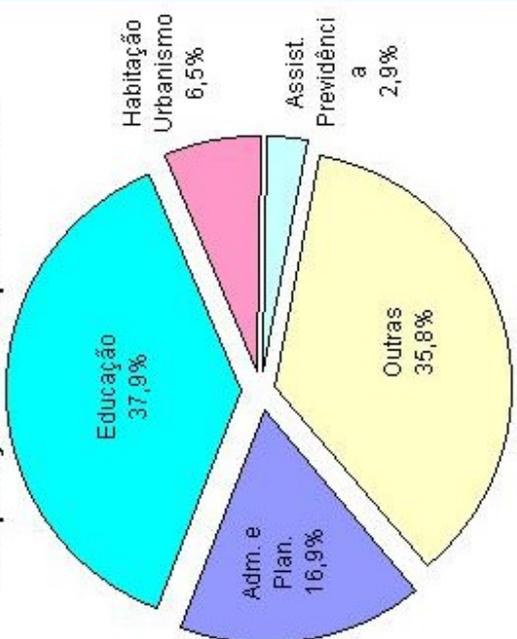
Gráficos Complementares ao PAINEL III - INDICADORES DA DESPESA POR FUNÇÕES DE GOVERNO



Variação das Despesas entre os Anos



Composição da Despesa em 2001

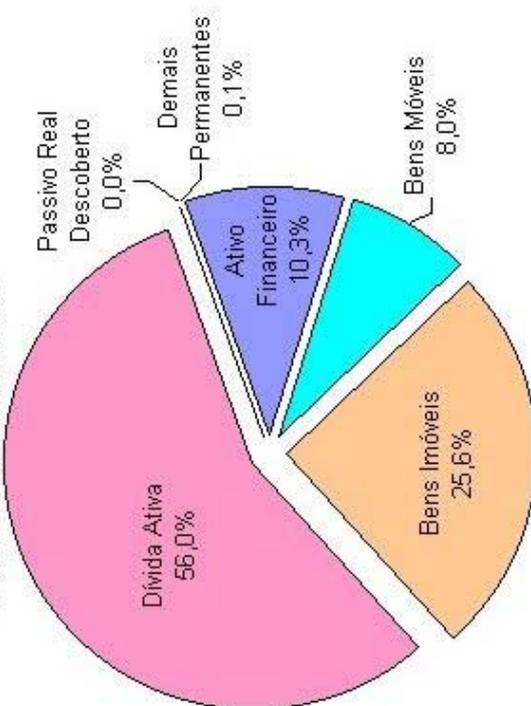


Município de Joinville															
PAINEL IV - INDICADORES DO PATRIMÔNIO															
Moeda de 31/12/2001, ajustada pelo IGP-DI.															
Cód.	Itens (Contas ou Grupos)	2000 (em mil reais)	2001 (em mil reais)	Análise Vertical		Evolução do Patrimônio									
				2000	2001	%	IBE ¹								
ATIVO															
1	ATIVO FINANCEIRO (AF)	9.950	14.708	8	10	47,8	↑								
1.1	Caixa e Bancos	1.320	6.820	1	5	416,8	↑								
1.2	Vinculados	2.051	7.446	2	5	263,1	↑								
1.3	Realizável	6.580	442	5	0	-93,3	↓								
2	ATIVO PERMANENTE (AP)	113.313	127.749	92	90	12,7	↑								
2.1	Bens Móveis	8.895	11.426	7	8	28,5	↑								
2.2	Bens Imóveis	36.466	36.488	30	26	0,1	↔								
2.3	Créditos da Dívida Ativa	67.881	79.718	55	56	17,4	↑								
2.4	Demais Permanentes	71	117	0	0	64,4	↑								
Total do Ativo Real (AR = AF + AP)		123.263	142.458	100	100	15,6	↑								
PASSIVO															
3	PASSIVO FINANCEIRO (PF)	5.770	14.580	8	21	152,7	↑								
3.1	Restos a Pagar	4.162	14.145	6	17	239,9	↑								
3.2	Serviço da Dívida a Pagar	0	0	0	0	0,0	↘								
3.3	Depósitos e Outros	1.608	434	2	1	-73,0	↓								
4	PASSIVO PERMANENTE (PP)	64.087	67.659	92	82	5,6	↔								
4.1	Dívida Fundada	64.087	67.659	92	82	5,6	↔								
4.2	Demais Permanentes	0	0	0	0	0,0	↘								
Total do Passivo Real (PR=PF + PP)		69.857	82.239	100	100	17,7	↑								
SALDO PATRIMONIAL²															
5.1	Ativo Real Líquido	53.407	60.219			12,8	↑								
						Índice de Significância - IS (%):	10								
<p>Notas: 1- IBE - Interpretação Básica da Evolução (ver legenda), para identificar evoluções significativas, com base no IS - Índice de Significância; 2 - O Saldo Patrimonial pode se configurar como Ativo Real Líquido (se AR>PR) ou como Passivo Real Descoberto (se AR<PR), sendo a diferença entre o Ativo Real e o Passivo Real.</p> <p>Legenda:</p> <table border="1"> <tr> <td>↑</td> <td>Crescimento significativo.</td> </tr> <tr> <td>↗</td> <td>Crescimento moderado.</td> </tr> <tr> <td>↘</td> <td>Redução moderada.</td> </tr> <tr> <td>↓</td> <td>Redução significativa.</td> </tr> </table>								↑	Crescimento significativo.	↗	Crescimento moderado.	↘	Redução moderada.	↓	Redução significativa.
↑	Crescimento significativo.														
↗	Crescimento moderado.														
↘	Redução moderada.														
↓	Redução significativa.														

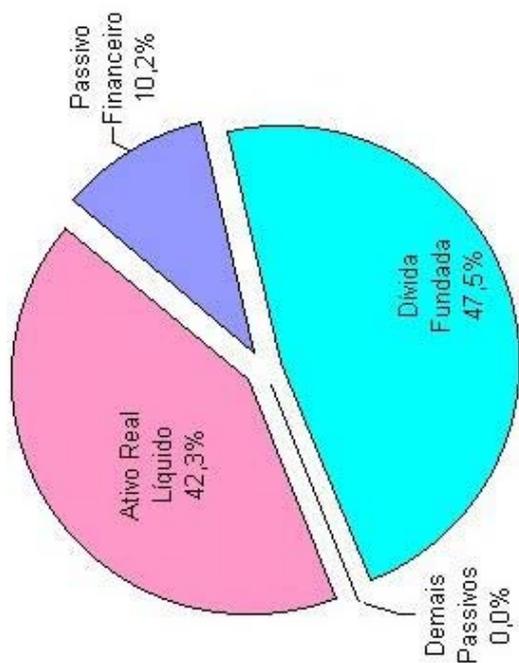
Município de Joinville

Gráficos Complementares ao PAINEL IV - INDICADORES DO PATRIMÔNIO

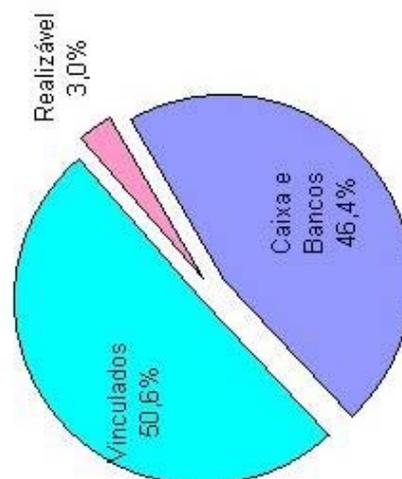
Perfil do Ativo em 2001



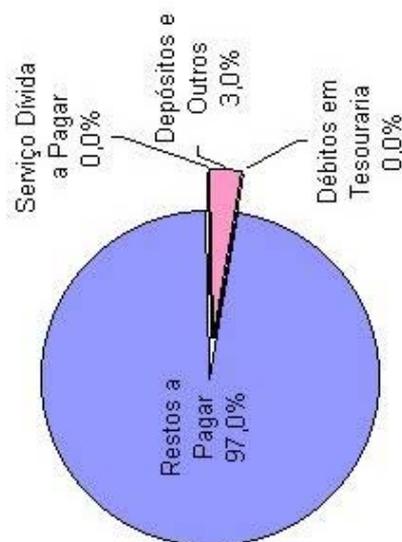
Perfil do Passivo em 2001



Perfil do Ativo Financeiro em 2001



Perfil do Passivo Financeiro em 2001



Município de Joinville

PAINEL V - INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS

Cód.	Indicadores	Faixa Aceitável ¹		2000		2001		Evolução dos Indicadores
		Mínimo	Máximo	Realizado	IBI ²	Realizado	IBI ²	
5.1	Liquidez	0,70	1,50	1,72	☺	1,01	☺	-41,5%
5.2	Recursos Vinculados no Ativo Financeiro	0,05	0,50	0,21	☺	0,51	☹	145,6%
5.3	Imobilização do Ativo Real Ajustado	0,10	0,50	0,82	☹	0,76	☹	-6,8%
5.4	Endividamento Global no Ativo Real Ajustado	0,00	0,40	0,79	☹	0,76	☹	-3,8%
5.5	Resultado da Execução Orçamentária	0,05	0,15	0,08	☺	0,01	☹	-86,9%
5.6	Dívida Ativa sobre o Ativo Real	0,00	0,50	0,55	☹	0,56	☹	1,6%
5.7	Tributos sobre as Transferências Correntes	0,50	2,00	0,38	☹	0,36	☹	-4,0%
5.8	Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária	-1,00	0,30	0,46	☹	0,34	☹	-26,6%
5.9	Operações de Crédito na Receita	0,00	0,20	0,00	☺	0,00	☺	-100,0%
5.10	Serviço da Dívida na Receita Corrente	0,00	0,10	0,02	☺	0,02	☺	13,5%

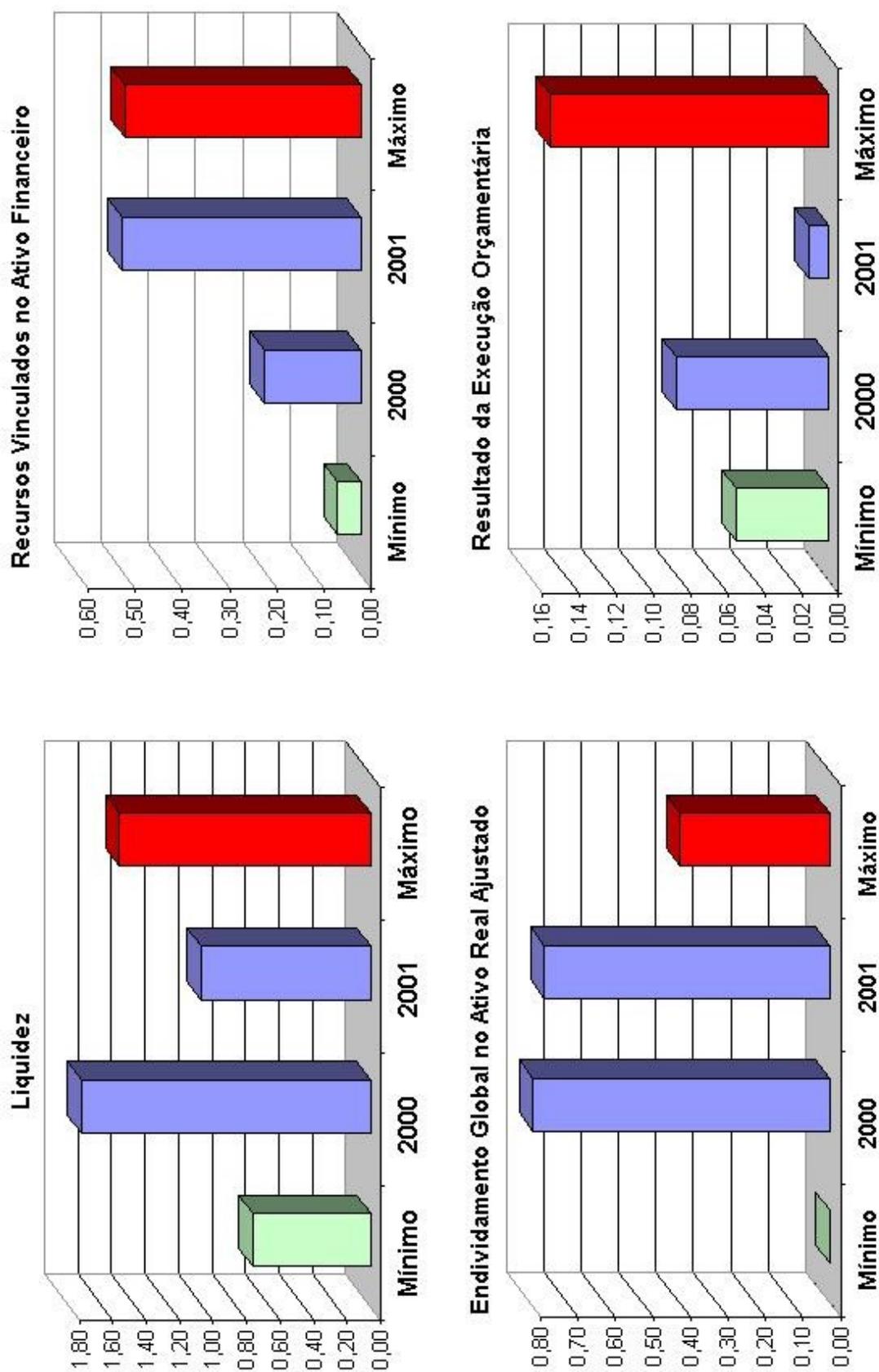
Notas: **1 - Faixa Aceitável** - limites máximo e mínimo para realização dos indicadores, com base em parâmetros gerenciais e/ou estatísticos; **2 - IBI - Interpretação Básica do Indicador** (ver legenda).

Legenda:

- ☺ Nível satisfatório: dentro da faixa aceitável.
- ☹ Nível indiferente.
- ☹ Nível insatisfatório.

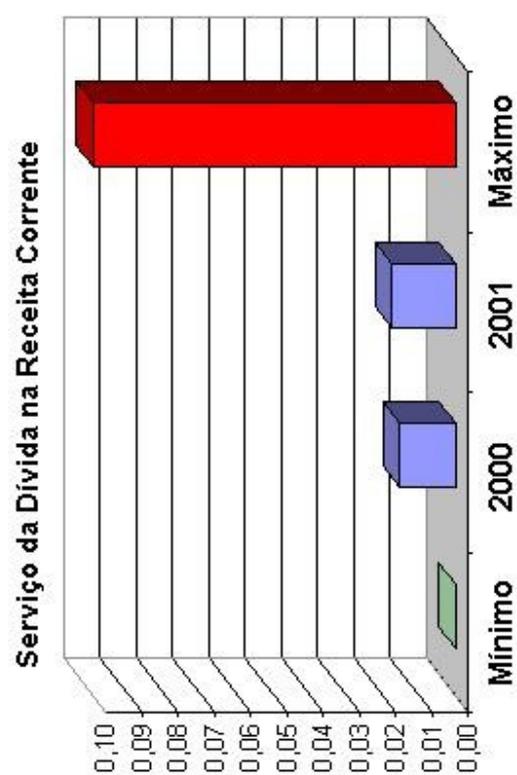
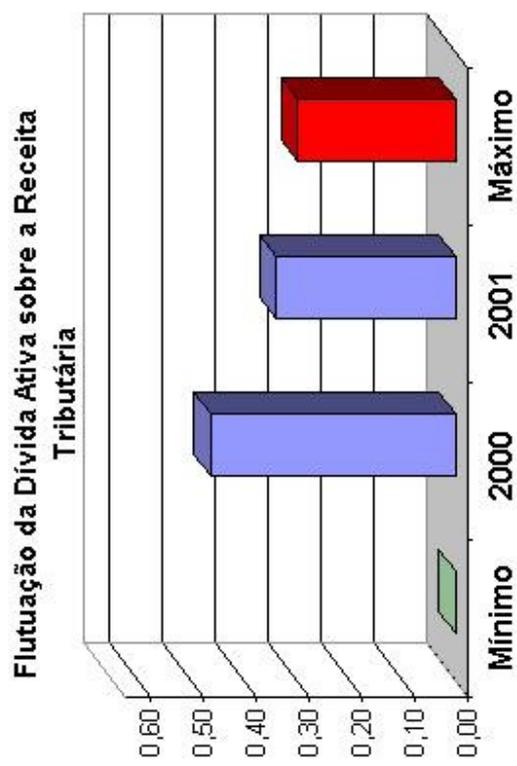
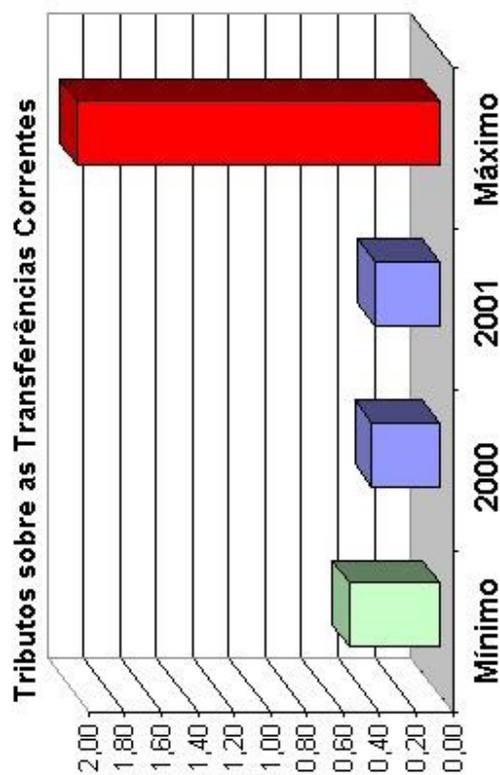
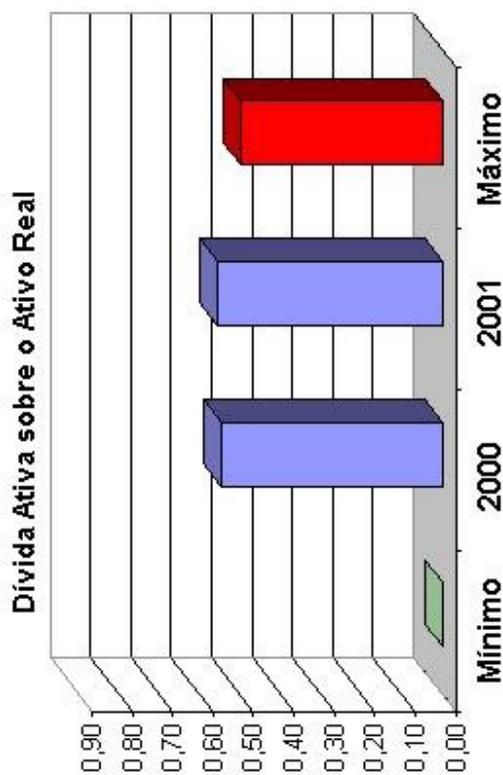
Município de Joinville

Gráficos Complementares ao PAINEL V - INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS



Município de Joinville

Gráficos Complementares ao PAINEL V - INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS



Município de Joinville							
PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS							
Nome e Estrutura do Indicador	Limites (%)		Exercício de 2000 (%)		Exercício de 2001 (%)		Evolução Pontos % (p.p.)
	Alerta ¹	Legal	Indicador	IBI ²	Indicador	IBI ²	
6.1 Despesas com Pessoal na RCL							
1 Executivo	48,6	54,0	41,6	😊	40,3	😊	(1,3)
2 Legislativo	5,40	6,00	2,82	😊	2,61	😊	(0,2)
3 Município	54,0	60,0	44,4	😊	42,9	😊	(1,5)
6.2 Desp. com Inativos e Pensionistas na RCL	10,80	12,00	3,28	😊	3,21	😊	(0,1)
6.3 Desp. com Serviços de Terceiros na RCL							
1 Executivo	30,3	33,7	30,7	😞	32,2	😞	1,5
2 Legislativo	0,63	0,69	0,90	😞	0,58	😊	(0,3)
6.4 Dívida Consolidada Líquida na RCL	108,0	120,0	3,8	😊	-7,0	😊	(10,8)
6.5 Operações de Crédito							
1 Sobre as Despesas de Capital Líquidas	90,0	100,0	3,7	😊	0,0	😊	(3,7)
2 Sobre a RCL	14,4	16,0	0,3	😊	0,0	😊	(0,3)
3 ARO sobre a RCL	6,3	7,0	0,0	😊	0,0	😊	0,0
6.6 Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição							
1 Executivo	90,0	100,0	10,2	😊	18,2	😊	8,0
2 Legislativo	90,0	100,0			100,0	😞	
6.7 Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição							
1 Executivo	-	-	19,0	😞	2,5	😞	(16,5)
2 Legislativo	-	-					
6.8 Aplicações Mínimas Constitucionais							
1 Aplicação em Educação na Receita de Impostos	25,0	25,0					
2 Aplicação em Saúde na Receita de Impostos	7,0	15,0					

Notas: 1 - **Limite de Alerta** - limite inferior ou superior ao limite legal, estabelecido com bases legais ou gerenciais, geralmente 10% a menos que o limite legal; 2 - **IBI - Interpretação Básica do Indicador** (ver legenda).

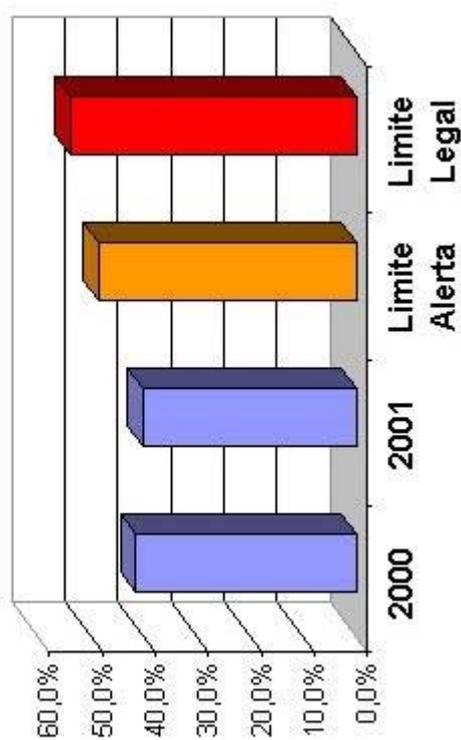
Legenda:

😊	Situação adequada: antes do limite de alerta.
😞	Situação de alerta: entre o limite de alerta e o limite legal.
😞	Situação inadequada: ultrapassado o limite legal.

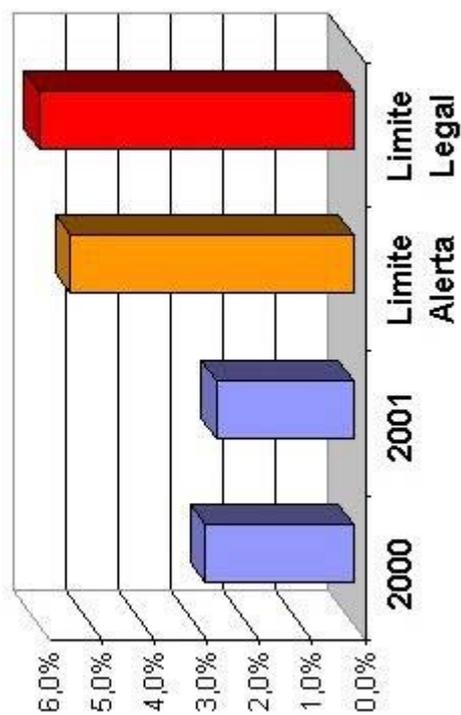
Município de Joinville

Gráficos Complementares ao PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS

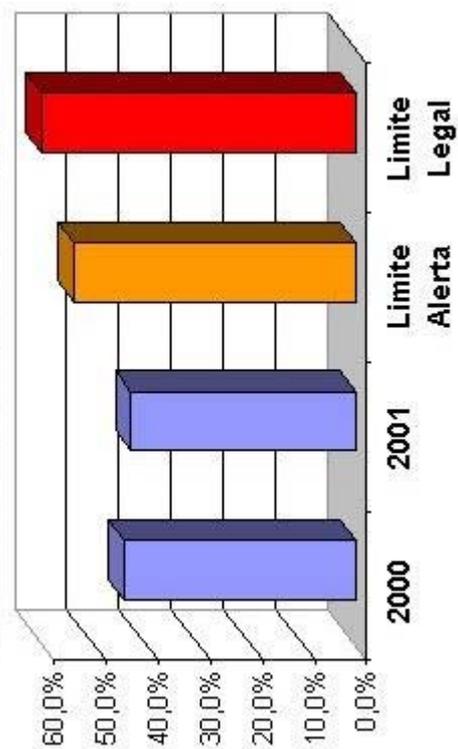
Desp. com Pessoal na RCL - Executivo



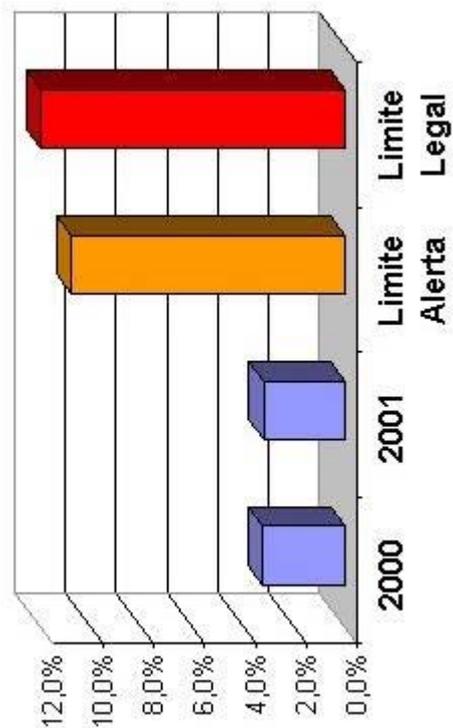
Desp. com Pessoal na RCL - Legislativo



Desp. com Pessoal na RCL - Município

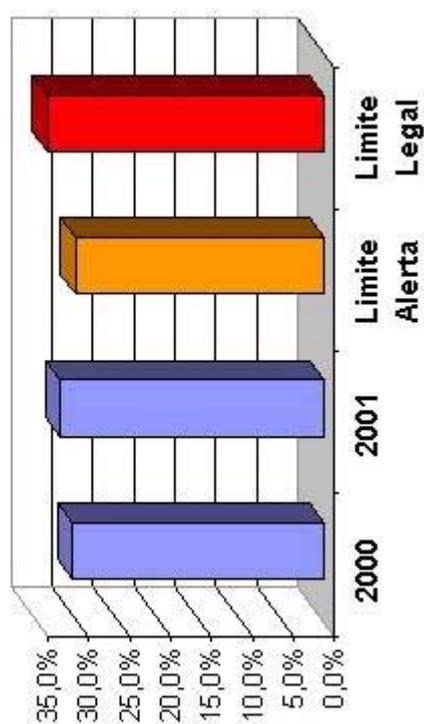
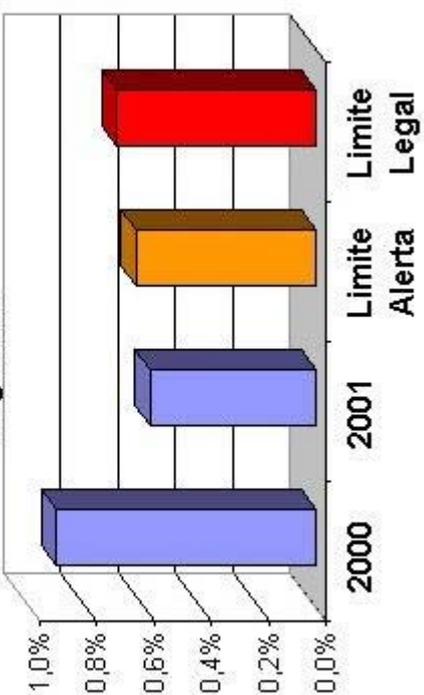


Desp. com Inativos e Pensionistas na RCL

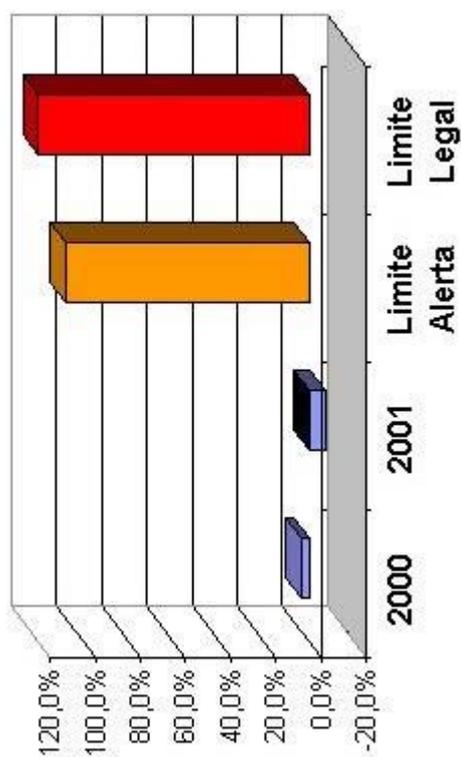
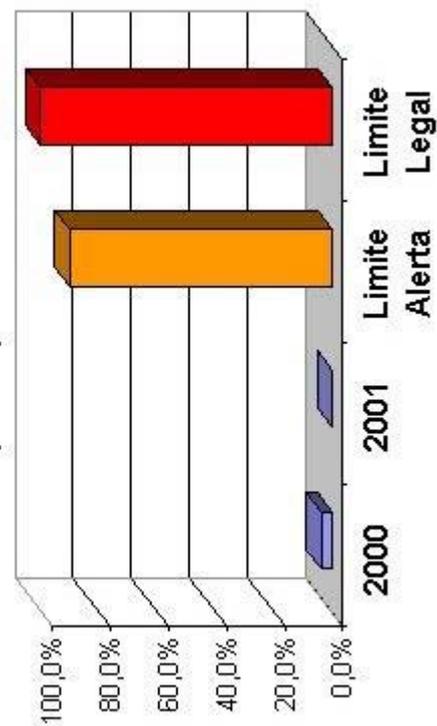


Município de Joinville

Gráficos Complementares ao PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS

Desp. com Serviços de Terceiros na RCL -
ExecutivoDesp. com Serviços de Terceiros na RCL -
Legislativo

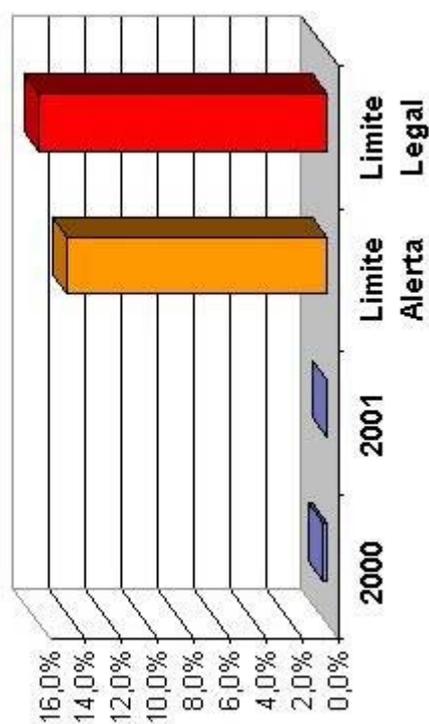
Dívida Consolidada Líquida na RCL

Operações de Crédito sobre as Desp. de
Capital Líquidas

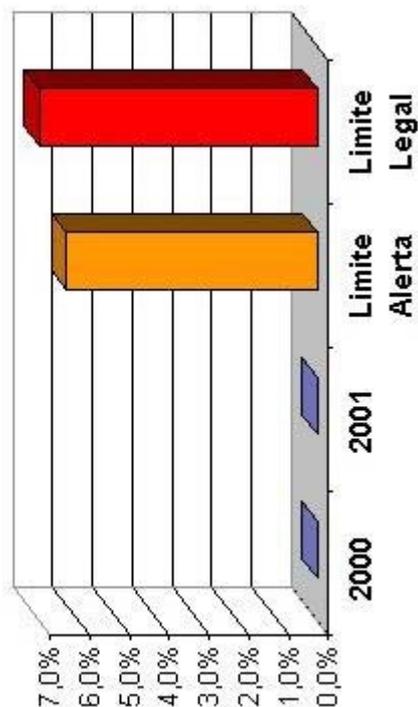
Município de Joinville

Gráficos Complementares ao PAINEL VI - INDICADORES FISCAIS

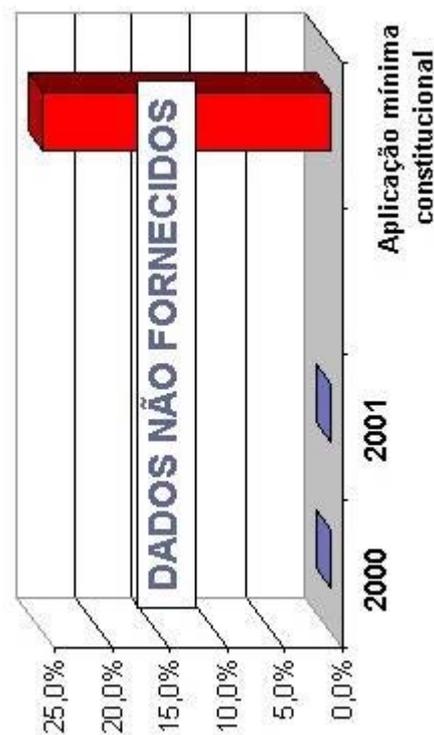
Operações de Crédito sobre a RCL



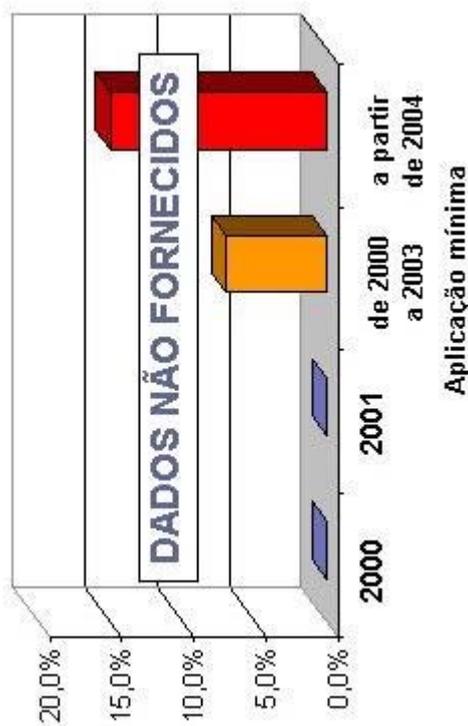
Operações de Crédito de ARO sobre a RCL



Aplicação em Educação na Receita de Impostos



Aplicação em Saúde na Receita de Impostos



5.3.2 Considerações sobre os resultados gerados

A seguir estão estruturados alguns comentários sobre os resultados gerados nos painéis de indicadores financeiros e fiscais para o Município de Joinville. Trata-se de um modelo resumido de leitura localizada para cada painel.

As seguintes interpretações são referentes ao período de 2000 a 2001. Destaca-se que todos os valores estão corrigidos pelo IGP-DI para a moeda de 31 de dezembro de 2001. Deste modo, os resultados da análise horizontal estão livres, em parte, das distorções da inflação.

• PAINEL I – INDICADORES DA RECEITA

a) Composição da receita:

As cinco maiores receitas do município em 2001 foram: transferências do ICMS e IPVA (R\$ 100,1 milhões), transferência do FUNDEF (R\$ 31,1 milhões), ISQN (R\$ 23,1 milhões), cobrança da dívida ativa (R\$ 16,5 milhões) e IPTU (R\$ 16,4 milhões). No conjunto, estas receitas representaram 80% do total da receita orçamentária. Observa-se que as receitas de transferências representaram, em parcela da receita total, 62,4% em 2000 e 65,2% em 2001.

b) Evolução da receita:

A receita orçamentária do município sofreu uma redução de 0,6% no período. A transferência do FUNDEF teve o maior crescimento (10,7%), seguido pelo FPM (8,6%) e pelo ISQN (7,6%). As taxas e a cobrança da dívida ativa apresentaram reduções de 11,9% e 7,5%, respectivamente. As demais transferências correntes e as transferências de capital também sofreram reduções de 18,7% e 29,6%, respectivamente.

c) Desvio da previsão:

Arrecadou-se menos que o previsto em 2000 e mais em 2001, considerando-se o desvio aceitável de 5%. Destaca-se a arrecadação inferior do IPTU, ISQN e taxas em 2000. Houve acerto na previsão apenas das transferências de ICMS, IPVA e FUNDEF em 2000, além do IPTU e da cobrança da dívida ativa em 2001.

- **PAINEL II – INDICADORES DA DESPESA ECONÔMICA**

- a) Composição da despesa:

As quatro maiores despesas do município em 2001 foram: pessoal (R\$ 102,8 milhões), serviços de terceiros (R\$ 43,3 milhões), demais transferências (R\$ 22,4) e transferências governamentais (R\$ 21,5 milhões). No conjunto, estas despesas representaram 85% do total da despesa orçamentária em 2000 e 82% em 2001.

- b) Evolução da despesa:

A despesa orçamentária do município cresceu 7,1% no período. Investimentos e inversões tiveram um crescimento de 34,1%, amortização e encargos da dívida cresceram 14,3% e as despesas com pessoal cresceram 6,6%. As transferências governamentais e as transferências a pessoas foram as únicas a apresentarem reduções, de 48,8% e 7,8%, respectivamente.

- c) Desvio da autorização:

A despesa orçamentária foi realizada praticamente toda abaixo da autorização legislativa no ano de 2000, enquanto que em 2001 houve acerto em toda a previsão da despesa. Em 2001, foram autorizados R\$ 238 milhões e realizados R\$ 232 milhões de despesas. Não se verificou nenhuma despesa realizada acima da autorização, sendo que, por limitação dos dados disponíveis nos demonstrativos, esta afirmação não é precisa para os itens isolados do painel.

- **PAINEL III – INDICADORES DA DESPESA POR FUNÇÕES DE GOVERNO**

- a) Composição da despesa:

As quatro maiores despesas do município em 2001 foram: educação e cultura (R\$ 87,7 milhões), administração e planejamento (R\$ 39,2 milhões), saúde (R\$ 36,2 milhões) e transporte (R\$ 30,1 milhões). No conjunto, estas despesas representaram 82% do total da despesa orçamentária em 2000 e 83% em 2001.

- b) Evolução da despesa:

A despesa orçamentária do município cresceu 7,1% de 2000 para 2001. Apresentaram crescimento: administração e planejamento, 38,5%, transporte, 16,9% e habitação e urbanismo, 12,6%. As despesas com legislativo apresentaram redução de 14,4% e as com assistência e previdência reduziram-se 9,1%.

- c) Desvio da autorização:

A despesa orçamentária foi realizada abaixo da autorização legislativa nos dois anos. Não se verificou nenhuma despesa realizada acima da autorização, sendo que

por limitação dos dados fornecidos pelos demonstrativos, esta afirmação não é precisa para os itens isolados do painel.

- **PAINEL IV – INDICADORES DO PATRIMÔNIO**

- a) Composição e evolução do ativo:

O ativo real do município cresceu 15,6%. Em 2000, 55% do ativo real era representado por créditos da dívida ativa (R\$ 67,9 milhões no total de R\$ 123,3 milhões). Em 2001, tal percentual teve pequeno aumento para 56%, enquanto o ativo financeiro cresceu 47,8%, passando de R\$ 9,9 milhões para R\$ 14,1 milhões. Destaca-se o crescimento da conta caixa e bancos (416,8%), passando de R\$ 1,3 milhão para R\$ 6,8 milhões.

- b) Composição e evolução do passivo:

O total do passivo real do município apresentou crescimento de 17,7%. Em 2000, 92% do passivo era representado pela dívida fundada (R\$ 64,1 milhões), passando para 82% em 2001 (R\$ 67,7 milhões). A conta restos a pagar representava 6% do passivo em 2000 e 17% em 2001, apresentando um crescimento de 239,9% no período.

- c) Montante e evolução do Saldo Patrimonial:

O saldo patrimonial do município caracterizou um ativo real líquido de R\$ 53,4 milhões em 2000 e R\$ 60,2 milhões em 2001, demonstrando um crescimento de 12,8% no período.

- **PAINEL V – INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS**

Os seguintes indicadores foram analisados a partir de comparações com os padrões das faixas aceitáveis de mínimos e máximos. Tais dados devem ser estabelecidos com bases gerenciais e/ou estatísticas. Foram utilizados valores arbitrados nos painéis, para fins de exemplificação.

As seguintes interpretações são referentes ao período de 2000 a 2001.

- a) Liquidez:

A liquidez do município apresentou redução de 1,72 para 1,01 no período. Em 2001, há R\$ 1,01 de ativo financeiro para cada R\$ 1,00 de passivo financeiro. Deste modo, o indicador do município está acima da faixa aceitável (0,70 a 1,50) em 2000 e dentro em 2001.

b) Recursos Vinculados no Ativo Financeiro:

Houve um crescimento de 0,21 para 0,51 no período. Em 2001, 51% do ativo financeiro é representado por recursos vinculados em conta corrente bancária do município. Deste modo, o indicador do município ultrapassou a faixa aceitável (0,05 a 0,50).

c) Imobilização do Ativo Real Ajustado:

Houve uma redução de 0,82 para 0,76 no período. Em 2001, 76% do ativo real ajustado (excluindo-se a dívida ativa) do município é reapresentado por bens móveis e imóveis. Deste modo, o indicador do município acima da faixa aceitável (0,10 a 0,50).

d) Endividamento Global no Ativo Real Ajustado:

Houve uma redução do endividamento global do município de 0,79 para 0,76 no período. Isto indica que para cada R\$ 1,00 de ativo real ajustado (exclui-se do ativo os créditos da dívida ativa) existem R\$ 0,76 de dívidas. Deste modo, o indicador do município ultrapassou a faixa aceitável (0,00 a 0,40).

e) Resultado da Execução Orçamentária:

Houve uma redução de 0,08 para 0,01 no período. Em 2001, para cada R\$ 1,00 de receita orçamentária, existe R\$ 0,01 de superávit na execução orçamentária. Deste modo, o indicador do município está dentro da faixa aceitável (0,05 a 0,15) em 2000 e abaixo em 2001.

f) Dívida Ativa sobre o Ativo Real:

Houve um crescimento de 0,55 para 0,56 no período. Em 2001, para cada R\$ 1,00 de ativo real do município existem R\$ 0,56 de créditos da dívida ativa. Tais valores estão acima da faixa aceitável (0,00 a 0,50).

g) Tributos sobre as Transferências Correntes:

Houve uma redução de 0,38 para 0,36 no período. Em 2001, para cada R\$ 1,00 de receitas de transferências correntes existe R\$ 0,36 de receitas tributárias próprias. Deste modo, o indicador do município está abaixo da faixa aceitável (0,50 a 2,00).

h) Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária:

Houve uma redução de 0,46 para 0,34 no período. Em 2001, houve um aumento de R\$ 0,34 da dívida ativa para cada R\$ 1,00 de receita tributária arrecadada. A flutuação é resultado da inscrição menos a cobrança e o cancelamento da dívida

ativa. O indicador do município está acima da faixa aceitável (-1,00 a 0,30) nos dois anos.

i) Operações de Crédito na Receita:

Nos dois anos não ocorreram operações de crédito significativas. O indicador está dentro da faixa aceitável (0,00 a 0,20) nos dois anos.

j) Serviço da Dívida na Receita Corrente:

Este indicador manteve-se constante no período. Em 2001, as despesas com serviço da dívida representaram aproximadamente 2% das receitas correntes do município. Serviço da dívida são as despesas com juros, encargos e amortizações da dívida. O indicador está dentro da faixa aceitável nos dois anos (0,00 a 0,10).

• **PAINEL VI – INDICADORES FISCAIS**

Os seguintes indicadores foram analisados a partir de comparações com os limites legal e de alerta. Tais dados foram obtidos nas diversas leis e resoluções relacionadas, conforme apresentado na metodologia dos indicadores.

a) Despesas com Pessoal na RCL:

As despesas com pessoal do município representaram 44,4% da RCL em 2000 e 42,9% em 2001, estando abaixo do limite de alerta (54,0%) e do limite legal (60%). O Poder Executivo manteve-se abaixo do limite de alerta (48,6%), com 41,6% da RCL em 2000 e 40,3% em 2001. O Poder Legislativo também se manteve abaixo do limite de alerta (5,4%), reduzindo de 2,82% para 2,61% suas despesas com pessoal em relação à RCL.

b) Despesas com Inativos e Pensionistas na RCL:

As despesas com inativos e pensionistas do município mantiveram-se abaixo do limite legal (12,0%) e do limite de alerta (10,8%), reduzindo-se de 3,28% para 3,21% da RCL.

c) Despesas com Serviços de Terceiros na RCL:

As despesas com serviços de terceiros cresceram no Poder Executivo de 30,7% para 32,2% da RCL de 2000 para 2001, enquanto que o limite de alerta era de 30,3% e o limite legal de 33,7%. No Poder Legislativo, houve uma redução de 0,9% para 0,58% da RCL. Deste modo, o Executivo ultrapassou o limite de alerta nos dois anos e o Legislativo descumpriu o limite legal em 2001, passando a cumpri-lo em 2001.

d) Dívida Consolidada Líquida na RCL:

A dívida consolidada líquida, como diferença entre a dívida consolidada e o ativo financeiro, reduziu-se de 3,8 para -7,0 da RCL no período. Tal fato evidencia dívidas abaixo dos 120% permitidos pelo Senado Federal.

e) Operações de Crédito:

As operações de crédito sobre as despesas de capital líquidas reduziram-se de 3,7% para 0,00% de 2000 para 2001, indicando que as operações de crédito não superaram as despesas de capital, conforme exigência constitucional. As operações de crédito sobre a RCL reduziram-se de 0,3% para 0,0%, estando abaixo dos 16% do limite legal. As operações de crédito por antecipação da receita orçamentária (ARO) inexisteram nos dois anos, de modo que não se atingiu o limite de 7% da RCL.

f) Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição:

Nos dois anos, o município respeitou os limites para inscrição em restos a pagar em relação à suficiência financeira. Observa-se que no ano de 2001, para cada R\$ 100,0 de suficiência financeira, o Poder Executivo inscreveu R\$ 18,2. Os dados do Poder Legislativo referentes ao ano de 2000 não foram fornecidos.

g) Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição:

No Poder Executivo, deixou-se de inscrever em restos a pagar 19,0% da suficiência financeira em 2000 e 2,5% em 2001. Os dados do Poder Legislativo não foram fornecidos.

h) Aplicações Mínimas Constitucionais:

Os valores das aplicações mínimas constitucionais em educação e saúde não foram informados.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 Conclusões

O objetivo geral desta dissertação, “propor um conjunto de painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios com a utilização dos demonstrativos contábeis publicados”, foi atingido através das seguintes realizações:

- foram identificados e apresentados os demonstrativos contábeis publicados pelos municípios brasileiros em exigência da Lei n.º 4.320/64 e da Lei Complementar n.º 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal);
- foram selecionados e organizados indicadores para formar painéis com aspectos fundamentais da situação financeira e fiscal municipal;
- elaborou-se um sistema em planilha eletrônica para entrada de dados, cálculo de indicadores e emissão de painéis; e
- foram aplicados e interpretados os painéis em dois municípios brasileiros.

Segue uma recapitulação sintetizada dos capítulos II ao V desta dissertação, de modo a evidenciar como os mesmos contribuíram para a consecução dos resultados:

No Capítulo II, a fundamentação teórica propiciou um melhor conhecimento do setor público estatal e dos municípios no Brasil. Foram abordados aspectos multidimensionais relevantes sobre o setor e a gestão financeira e fiscal de municípios.

O Capítulo III, segunda parte da fundamentação teórica, propiciou o conhecimento necessário à utilização dos conjuntos de demonstrações contábeis produzidos pela Contabilidade Pública. Foram abordados as diversas fontes legais, a análise de demonstrações e o uso de indicadores contábeis no setor público estatal.

O Capítulo IV permitiu uma completa evidência da proposta dos painéis de indicadores financeiros e fiscais, no qual estão as metodologias de produção e interpretação dos painéis, além de sua sistematização em planilha eletrônica.

No Capítulo V, foi apresentada a aplicação dos painéis de indicadores nos Municípios de Florianópolis e de Joinville. Este capítulo permitiu demonstrar a operacionalidade e funcionalidade da proposta desta pesquisa, sendo possível fazer uma interpretação dos painéis para o diagnóstico da situação financeira e fiscal dos municípios.

Quanto à pergunta da pesquisa, transcrita a seguir, acredita-se ter chegado a uma resposta afirmativa:

É possível identificar indicadores contábeis que abranjam aspectos fundamentais para um diagnóstico financeiro e fiscal de municípios, que sejam aplicáveis a qualquer município e que tenham como fonte de dados os demonstrativos contábeis publicados? É possível, ainda, sistematizar essas informações e apresentá-las de forma simples e útil para os usuários internos e externos?

Destaca-se, por fim, que não é pretensão da proposta apresentar uma versão definitiva para responder ao problema da pesquisa. Considera-se que os diversos usuários podem identificar outros indicadores ou variáveis-chave que lhes sejam úteis. Neste sentido, a proposta apresenta-se com uma estrutura aberta para mudanças, ampliações e reduções.

Como limitações da proposta, destacam-se:

- Os aspectos apresentados como fundamentais sobre a situação financeira e fiscal dos municípios são apenas os observáveis através dos demonstrativos contábeis.
- A correção monetária aplicada pode ser aprimorada para abranger a inflação existente durante os exercícios financeiros.
- A percepção de simplicidade e utilidade pelos usuários é dependente dos conhecimentos, interesses e valores dos mesmos.

6.2 Recomendações

Com base nas constatações feitas na utilização das demonstrações contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios, pode-se fazer algumas recomendações quanto ao tratamento das informações produzidas pela Contabilidade Pública:

- Realização de depreciação dos valores referentes a bens móveis e imóveis constantes do ativo permanente, além da correção monetária destes e de outros valores. Objetiva-se trabalhar com dados mais acurados para as diversas análises dos balanços públicos.
- Adoção de padrão semelhante ao da Lei n.º 6.404/76 no que tange à publicação dos demonstrativos, constando dois anos em cada publicação. Visa-se facilitar a coleta de dados e a comparação dos mesmos.
- Criação de demonstrativos que evidenciem, pela classificação econômica e pela funcional da despesa, os créditos orçamentários originais e os créditos adicionais em comparação com a despesa executada, de forma consolidada para o ente. Objetiva-se extrair dados não disponíveis no Anexo 11 da lei n.º 4.320/64, para alimentar os painéis II e III de forma direta.
- Publicação das demonstrações contábeis em bases temporais mais próximas, permitindo a realização de painéis com informações mais tempestivas.
- Reforço na disponibilização de informações da Contabilidade Pública na internet e em locais de livre acesso público. Tem-se em vista o caráter público de tais informações, cuja acessibilidade e compreensibilidade são essenciais à participação popular, no exercício da cidadania.

Outra recomendação feita, quanto à aplicação dos painéis propostos, diz respeito aos aspectos multidimensionais envolvidos, tendo-se em vista que a dissertação se restringiu às dimensões legal e econômica. Deste modo, ressalta-se que uma análise torna-se mais acurada quando contempla as múltiplas dimensões citadas: econômica, social, legal, ecológica, cultural, demográfica, política e tecnológica.

Assim sendo, a proposta pode ser ampliada ou utilizada em conjunto com outras variáveis internas e externas à organização, em processos mais amplos de planejamento e tomada de decisão.

Por fim, recomenda-se a realização de trabalhos que abordem o gerenciamento contábil-financeiro em municípios, contemplando aspectos não abordados nesta pesquisa e verificáveis em bases mensais e até diárias. Busca-se, com isto, suprir informações para a gestão do fluxo de caixa e do orçamento municipal.

REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Claudia. **Dicionário jurídico brasileiro acquaviva**. 11. ed. São Paulo: Ed. Jurídica Brasileira, 2000. 1336 p.

AFONSO, J.R *et al.* **Municípios**: quanto custam as Câmaras de Vereadores. Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 21, de outubro de 2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 29 junho 2002. 8 p.

AFONSO, J.R.; SILVEIRA, R.J.; ARAÚJO, E.A. **Carga tributária global**: estimativa para 2001. Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 40, de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 29 junho 2002. 8 p.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994. 271 p.

ARAÚJO, Erika A.; OLIVEIRA, Paulo A. S. **Desigualdades na carga tributária local (1996)**. Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 15, de julho de 2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 31 janeiro 2002. 6 p.

ARAÚJO, E. OLIVEIRA, P. A. **Receita municipal**: a importância das transferências do FPM e do SUS. Boletim Informe-SF do BNDES – Banco Federativo, n.º 28, de julho de 2001. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 31 janeiro 2002. 8 p.

BACEN – Banco Central do Brasil. **Boletim do Banco Central**: variação da dívida fiscal líquida harmonizada. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/htms/boletim.htm>>. Acesso em: 01 maio 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 548 p.

BARBOSA, Cícero Ricardo França. **Governo local e cidadania**. Organizado por: Laboratório de Ensino a Distância - LED/UFSC. Curso de gestão pública no Brasil. Florianópolis: Lagoa, 2002. v. 1, p.171-188.

BARGUES, José Manuel Vela. **Concepto e principios de contabilidad publica**. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, 1992. 395 p.

BOUDON, Raymond; BOURRICAUD, François. **Dicionário crítico de sociologia**. São Paulo: Ática, 1993. 653p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 27. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2001. 331 p. (Coleção Saraiva de Legislação).

_____. **Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____. **Decreto-lei n.º 900, de 29 de setembro de 1969**. Altera disposições do Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar n.º 82, de 27 de março de 1995** (Lei Rita Camata 1). Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da CF/88. Revogada pela L.C. n.º 96/99.

_____. **Lei Complementar n.º 96, de 31 de maio de 1999** (Lei Rita Camata 2). Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da CF/88. Revogada pela L.C. n.º 101/00.

_____. **Lei n.º 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. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 260 p. (Coleção de Legislação Atlas).

_____. **Lei n.º 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei n.º 2.848/40 (Código Penal), e Lei n.º 1.079/50, e o Decreto-Lei n.º 201/67.

_____. **Portaria Interministerial n.º 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

_____. **Portaria Interministerial n.º 325, de 27 de agosto de 2001**. Altera os Anexos I, II e III da P.I. n.º 163/01. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

_____. **Portaria SOF n.º 8, de 4 de fevereiro de 1985**. Consolida instruções baixadas pelas Portarias SOF n.º 15/78, 20/78, 34/78, 34/78, 35/78 e 39/78. Secretaria de Orçamento Federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

_____. **Portaria SOF n.º 36, de 1º de maio de 1989**. Atualiza a classificação funcional-programática estabelecida pela Portaria n.º 9, da SEPLAN de 28-01-1974. Secretaria de Orçamento Federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

_____. **Portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999.** Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Secretaria de Orçamento Federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

_____. **Portaria STN nº 180, de 21 de maio de 2001.** Visa divulgar o Anexo I – Detalhamento das Naturezas de Receitas, em atendimento à P.I. nº 163/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 211, de 04 de maio de 2001.** Visa divulgar o Anexo I – Tabela de Correlação da Despesa para fins de orientação quanto a aplicabilidade do disposto nos artigos 3º ao 5º da P.I. nº 163/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 212, de 04 de junho de 2001.** Altera a classificação do imposto descrito nos incisos I, dos artigos 157 e 158 da CF/88, à luz da P.I. nº 163/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 326, de 27 de agosto de 2001.** Altera o Anexo I da Portaria STN nº 180/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 469, de 20 de setembro de 2000.** Aprova os modelos dos anexos de números I a XVIII e respectivas instruções de preenchimento dos demonstrativos descritos nos artigos 52, 53, 55 e 72 da L.C. nº 101/00, para utilização pela União. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 470, de 20 de setembro de 2000.** Aprova os modelos dos anexos de números I a XVIII e respectivas instruções de preenchimento dos demonstrativos descritos nos artigos 52, 53, 55 e 72 da L.C. nº 101/00, para utilização pelos Estados da República Federativa do Brasil, que aplicam-se ao Distrito Federal, no que couber e adaptados as suas características. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 471, de 19 de setembro de 2000.** Aprova os modelos dos anexos de números I a XVIII e respectivas instruções de preenchimento dos demonstrativos descritos nos artigos 52, 53, 55 e 72 da L.C. nº 101/00, para utilização pelos Municípios da República Federativa do Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 559, de 14 de setembro de 2001.** Institui o Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Portaria STN nº 560, de 14 de setembro de 2001.** Institui o Manual de Elaboração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

_____. **Resolução do Senado Federal n.º 40, de 20 de dezembro de 2001.** Dispõe sobre limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da CF/88. Senado Federal.

_____. **Resolução do Senado Federal n.º 43, de 21 de dezembro de 2001.** Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Senado Federal.

BREMAEKER, François E. J. de. **Evolução do quadro municipal brasileiro no período entre 1980 e 2001.** Instituto Brasileiro de Administração Municipal - IBAM / APMC / NAPI / IBAMCO. Série Estudos Especiais n.º 20. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. 11 p.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público.** Rio de Janeiro: FGV, 1971.

CALLEGARI, Cezar. **Municipalização do ensino.** Disponível em: <<http://www.cesarcallegari.com.br/artigos/2002/municipalizacao.htm>>. Acesso em: 08 junho 2002.

Câmara de Vereadores do Município de Joinville. **Relatório de gestão fiscal e relatório resumido da execução orçamentária:** exercício de 2000. Departamento Financeiro.

CKAGNAZAROFF, Ivan Beck. **A nova Constituição:** uma nova administração municipal? Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro: FGV, v. 23 ago./out. 1989. p. 104-107.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 1997a. 256 p.

_____. **Contabilidade e movimentação patrimonial no setor público.** Florianópolis: edição do autor, 1989. 226 p.

_____. **O método do custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária no setor público.** Livro de trabalhos de profissionais de Santa Catarina. Florianópolis: Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, 1997b. p. 31-51.

CRUZ, Flávio da *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal comentada:** Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346 p.

_____. **Comentários à Lei n.º 4.320.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 408 p.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976:** versão consolidada até 01/11/01. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 30 janeiro 2002.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. 333 p.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. v. 2 (D-I). São Paulo: Saraiva: 1998. 916 p.

_____. **Dicionário jurídico**. v. 3 (J-P). São Paulo: Saraiva: 1998.

DETRAN/PR – Departamento de Trânsito do Paraná. **Municipalização do trânsito**. Disponível em: < www.pr.gov.br/detran/municipalizacao.html>. Acesso em: 08 junho 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. 1838 p.

FGV – Fundação Getúlio Vargas. **Índice Geral de Preços**. Divisão de Gestão de Dados. Disponível em: <<http://www.fgv.br/ibre/CEP/>>. Acesso em: 23 setembro 2002.

GARSON, Sol; ARAUJO, Érika A. **Ações sociais básicas: descentralização ou municipalização?**. Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 23, de janeiro de 2001. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 31 janeiro 2002. 6 p.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 247 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 159 p.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997. 841 p.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joam M. A.. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997. 192 p.

GRAHAM, Cole Blease; HAYS, Stevenw. **Para administrar a organização pública**. Rio de Janeiro: Zahar, 1994. 280 p.

IBAM - Instituto Brasileiro de Administração Municipal. **Evolução do município brasileiro**. Disponível em: <<http://www.ibam.org.br/municipio/munic.htm>>. Acesso em: 31 maio 2002.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatísticas do setor público**. Economia. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 31 janeiro 2002.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE traça o perfil administrativo de todos os municípios brasileiros**. Disponível em: <<http://www1.ibge.gov.br/ibge/presidencia/noticias/1704munic.shtm>>. Acesso em: 31 janeiro 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999. 286 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Contabilidade introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 293p.

KHAIR, Amir Antônio; VIGNOLI, Francisco Humberto (organizadores). **Manual de orientação para crescimento da receita própria**. 2. ed. São Paulo: EAESP - FGV, 2001. Disponível em: <<http://www.federativo.gov.br>>. Acesso em: 03 agosto 2002. 151 p.

KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1999. 225 p.

_____. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989. 318p.

LINDBLOM, C. E. **O processo de decisão política**. Brasília: UnB, 1981. 124 p.

MATARAZZO, Dante, Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 463 p.

MATIAS, Alberto B.; CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000. 413 p.

MELLO, Diogo Lordello. **Governo e administração municipal: a experiência brasileira**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro. n. 2 vol. 35 mar./abr. 2001. p.79-96.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. 701 p.

MONTEIRO, Paulo Roberto Corrêa. **A municipalização da saúde, uma faca de dois gumes**. Artigo da Associação do Ministério Público do Estado do Pará. Disponível em: <http://www.ampep.com.br/artigos/munic_saude.htm>. Acesso em: 08 junho 2002.

MOREIRA, Patrícia Coelho. **Municipalização do ensino é um “retrocesso na vida democrática”**: estudo analisa experiência no Brasil. Jornal Público de 8 maio 2002. Disponível em: <<http://jornal.publico.pt/2002/05/08/Educacao/B01.html>>. Acesso em: 08 junho 2002.

MPE/SC – Ministério Público de Santa Catarina. **2º Seminário de Trânsito**. Disponível em: <http://www.mp.sc.gov.br/canal_mpssc/noticias/02_abr/260402_4.htm>. Acesso em: 08 junho 2002.

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 30 janeiro 2002.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1973. 383 p.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **Resumo da lei de responsabilidade fiscal**. SEF/SC - Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 abril 2001.

NICB – Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros. **Indicadores Contábeis Brasileiros (ICB's)**. Disponível em: <<http://www.nicb.ufsc.br>>. Acesso em: 30 janeiro 2002.

NIERO, Nelson. **Balanços trazem números distorcidos**. Jornal Valor Econômico de 14 de março de 2002. Disponível em: <<http://www.valoreconomico.com.br>>. Acesso: 18 março 2002. 2 p.

OLIVEIRA, Djauma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 294 p.

OUTHWAITE, William; BOTTOMORE, Tom. **Dicionário do pensamento social do século XX**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1996. 970 p.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Perter (Organizadores) *et al.* **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998. 314 p.

PEREIRA, José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. **Faces da decisão: as mudanças de paradigma e o poder da decisão**. São Paulo: Makron Books, 1997. 278 p.

PINHO, José A. G. P.; SANTANA, Mercejane W. **O que faz o governo local no Brasil?** Realizações, tendências e perspectivas. Anais do ENANPAD, 1999. 15 p.

PMF - Prefeitura Municipal de Florianópolis. **Balanco geral do Município de Florianópolis: exercício de 2000**. Secretaria Municipal de Finanças. 278 p.

_____. **Balanco geral do Município de Florianópolis: exercício de 2001**. Secretaria Municipal de Finanças. 288 p.

_____. **Perfil de Florianópolis 2001: história**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 novembro 2002.

_____. **Relatório de gestão fiscal e relatório resumido da execução orçamentária: exercício de 2000**. Secretaria Municipal de Finanças. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br>>. Acesso em: 11 julho 2002.

_____. **Relatório de gestão fiscal e relatório resumido de execução orçamentária: terceiro quadrimestre de 2001**. Secretaria Municipal de Finanças. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br>>. Acesso em: 11 julho 2002.

PMJ - Prefeitura Municipal de Joinville. **Demonstrativos da Lei n.º 4.320/64: exercício de 2000**. Secretaria da Fazenda.

_____. **Demonstrativos da Lei n.º 4.320/64:** exercício de 2001. Secretaria da Fazenda.

_____. **Município de Joinville:** história. Disponível em: <<http://www.joinville.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 novembro 2002.

_____. **Relatório de gestão fiscal e relatório resumido de execução orçamentária:** exercícios de 2000 e 2001. Secretaria da Fazenda.

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento *et al.* **Atlas do desenvolvimento humano no Brasil.** CD-Rom. Coleção Desenvolvimento Humano. 2000.

QUEIROZ, Antônio Diomário de. **Controle de gestão.** Apostila do programa de pós-graduação em nível de especialização em consultoria empresarial. UFSC / ENE / SENAI / CTAI. Março de 2002. 84 p.

QUEIROZ, Antônio Diomário de. **Indicadores para análise de balanços:** disciplina Contabilidade Gerencial (EPS 322005) do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção e Sistemas da UFSC, 1º Trimestre de 2001. Notas e material de aula.

ROSS, Stephen A. *et al.* **Princípios de administração financeira:** essenciais of corporate finance. São Paulo: Atlas, 1998. 432 p.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins.** Brasília: Prisma, 1997. 295 p.

SANTA CATARINA. **Resolução n.º TC-15/96.** Altera disposições da Resolução n.º TC-16/94, e dá outras providências. Tribunal de Contas do Estado.

_____. **Resolução n.º TC-11/00.** Disciplina a remessa, ao Tribunal de Contas, de documentos e informações exigidos em face da L.C. n.º 101/00, e adota outras providências. Tribunal de Contas do Estado.

_____. **Resolução n.º TC-16/94.** Estabelece o manual de orientação do ACP (auditoria de contas públicas). Tribunal de Contas do Estado.

SEDU – Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU).** Palácio do Planalto. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 junho 2002.

SEF/SC - Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. **Dicas sobre a lei de responsabilidade fiscal.** Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 abril 2001.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 20. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 1996. 272 p.

SILVA, Benedito (Coord.) *et al.* **Dicionário de ciências sociais**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1986. 1421 p.

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância (LED) da UFSC, 2000. 118 p.

SILVA, Guilherme Júlio da. **Análise econômico-financeira**: disciplina Análise de Demonstrações Contábeis, do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, 1º semestre de 1997, 20p. Apostila das aulas.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 322 p.

SOLTO-MAIOR, Joel. **Planejamento estratégico participativo**: uma abordagem para o setor público. 18º ENANPAD. Vol. 3. Administração Pública, 1994. p. 57-74.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Supremo suspende três dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 10 maio 2002.

TCE/SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Conclusões do Tribunal sobre as verificações da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 19 agosto 2002.

_____. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Florianópolis: TCE/SC, 2001. 141 p.

_____. **Relatórios de verificação da lei de responsabilidade fiscal dos municípios**, referentes a 2000 e 2001. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 30 janeiro 2002.

_____. **TCE**: controle público e cidadania. Florianópolis: TCE/SC, 2001. 144 p.

VITALE, Thiago. **Municípios on line**. Correio Brasiliense, 25 abril 2002. Disponível em: <<http://www2.correioweb.com.br>>. Acesso em: 03 junho 2002.

ANEXOS

ANEXO A – Planilhas de coleta de dados

FOLHA DE COLETA E ENTRADA DE DADOS - D1

Município de Florianópolis

Demonstrativos Contábeis Consultados: Balanço Geral

Anexo 2 - Especificação da Receita

Anexo 10 - Comparativa da Receita Orçada e a Arrecadada

2000	2001
Páginas: 27 e 28	22 e 23
Páginas: 124 e 125	140 e 141

Codificações da Receita		Itens	2000		2001	
Cód. 1 ^o	Cód. 2 ^o		Arrecadada	Orçada	Arrecadada	Orçada
1000.00.00	1000.00.00	RECEITAS CORRENTES	206.124.639,25	170.398.438,00	227.224.594,61	219.502.630,00
1100.00.00	1100.00.00	RECEITA TRIBUTÁRIA	99.876.331,87	81.254.038,00	112.282.885,75	112.024.000,00
1110.00.00	1110.00.00	IMPOSTOS	66.992.422,63	53.000.000,00	36.492.086,55	72.506.000,00
1112.02.00	1112.02.00	IPU - Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano	21.463.506,62	19.600.000,00	26.036.453,99	24.304.000,00
1112.08.00	1112.08.00	ITBI - Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis	9.191.832,10	3.400.000,00	10.456.632,56	8.602.000,00
1113.05.00	1113.05.00	ISS ou ISQIN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	36.337.083,91	30.000.000,00	41.311.922,58	39.600.000,00
1120.00.00	1120.00.00	TAXAS	32.883.909,24	28.254.038,00	34.478.876,62	39.518.000,00
1700.00.00	1700.00.00	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	72.963.373,34	70.484.400,00	85.307.742,41	84.537.630,00
1721.01.01	1721.01.02	FPM - Fundo de Participação dos Municípios	20.277.863,26	20.600.000,00	25.566.228,22	21.652.000,00
1722.01.XX ³	1722.01.XX ³	ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	24.660.295,33	21.300.000,00	28.561.964,31	26.896.000,00
1722.01.XX ²	1722.01.XX ²	IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores	12.067.484,76	9.700.000,00	13.414.397,65	12.458.000,00
1722.01.XX ²	1722.01.XX ²	FUNDEF - Fundo de Manutenção do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério	8.334.051,74	6.800.000,00	9.870.551,22	8.112.000,00
1930.00.00	1930.00.00	RECEITA DA DÍVIDA ATIVA	12.919.914,29	13.500.000,00	14.432.551,66	16.740.000,00
2000.00.00	2000.00.00	RECEITAS DE CAPITAL	10.307.906,25	32.744.500,00	20.977.607,89	38.425.221,00
2100.00.00	2100.00.00	OPERAÇÕES DE CRÉDITO	884.838,33	10.000.000,00	10.629.566,67	9.000.000,00
2400.00.00	2400.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	9.443.067,92	22.531.500,00	10.324.234,42	29.425.221,00
-	-	Total da Receita Orçamentária	216.432.545,50	203.142.938,00	248.202.202,50	257.927.861,00

Observações:

- 1 - Conforme codificação estabelecida no Anexo 3/I da Lei n.º 4.320/64, atualizado até a Portaria n.º 472 de 21/07/1993;
- 2 - Conforme codificação estabelecida pela Portaria Interministerial n.º 163, de 04/05/2001, e seu Anexo I, na Portaria STN n.º 180, de 21/05/2000;
- 3 - Dois últimos números estabelecidos a critério o município;

Demonstrativos Contábeis Consultados: Balanço Geral

Anexo 13 - Balanço Financeiro

2000	2001
Páginas: 216	245

Receita Extra-orçamentária

342.086.295,53	553.456.082,73
----------------	----------------

FOLHA DE COLETA E ENTRADA DE DADOS - D2

Município de Florianópolis

Demonstrativos Contábeis Consultados: Balanço Geral		2000	2001
Anexo 2 - Especificação da Despesa		Páginas: 063	061
Anexo 11 - Comparativo de Despesa Autorizada com a Realizada (ou parcialmente no Anexo 12)		Páginas: 127 a 201	143 a 231

Cód. 1 ¹	Itens	Valores Correntes (R\$)			
		2000		2001	
		Realizada	Total dos Créditos ²	Realizada	Total dos Créditos ²
3.0.0.0	DESPESAS CORRENTES	155.534.371,82	191.265.332,47	195.936.421,15	235.038.938,91
3.1.0.0	DESPESAS DE CUSTEIO	123.424.447,62	151.778.785,18	127.509.206,00	152.965.883,87
3.1.1.0	Pessoal	68.149.290,38	83.805.248,51	78.145.363,03	93.740.616,21
3.1.1.2.0	Material de Consumo	4.103.242,01	5.045.881,10	7.442.318,67	8.927.562,69
3.1.3.0	Serviços de Terceiros e Encargos	51.003.505,67	62.720.557,23	41.671.794,65	49.988.125,43
3.2.0.0	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	32.109.924,20	39.486.547,29	68.427.215,15	82.063.055,04
3.2.1.0	Transferências Intragovernamentais	12.224.027,19	15.032.256,84	14.887.587,07	17.868.663,78
3.2.2.0	Transferências Intergovernamentais	7.167.823,95	8.814.490,42	8.653.922,69	10.261.006,61
3.2.3.0	Transferências Instituições Privadas	851.700,00	1.047.361,31	30.487.231,35	36.571.488,16
3.2.5.0	Transferências a Pessoas	10.449.730,50	12.860.360,41	12.289.977,41	14.742.655,97
3.2.6.0	Encargos da Dívida Interna	1.388.957,45	1.708.043,09	2.202.757,90	2.642.356,52
3.2.7.0	Encargos da Dívida Externa	0,00	0,00	0,00	0,00
4.0.0.0	DESPESAS DE CAPITAL	40.222.748,69	49.463.133,52	37.275.919,56	44.714.977,08
4.1.0.0	INVESTIMENTOS	35.408.687,70	43.543.136,77	29.344.118,03	35.200.246,72
4.1.1.0	Obras e Instalações	32.593.642,04	40.081.369,78	22.885.968,99	27.453.281,81
4.1.2.0	Equipamentos e Material Permanente	2.471.782,97	3.039.626,46	5.752.838,23	6.900.917,07
4.2.0.0	INVERSÕES FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00
4.3.0.0	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	4.814.060,99	5.919.996,75	7.931.801,53	9.514.730,36
4.3.1.0	Transferências Intragovernamentais	1.297.509,00	1.595.586,15	2.365.308,55	2.837.346,97
4.3.2.0	Transferências Intergovernamentais	0,00	0,00	0,00	0,00
4.3.3.0	Transferências a Instituições Privadas	18.100,00	22.258,12	69.400,00	83.249,98
4.3.5.0	Amortização da Dívida Interna	3.498.451,99	4.302.152,48	5.497.092,98	6.594.133,41
4.3.6.0	Amortização da Dívida Externa	0,00	0,00	0,00	0,00
4.3.7.0	Diferenças de Câmbio	0,00	0,00	0,00	0,00
-	Total da Despesa Orçamentária	195.757.120,51	240.728.465,99	233.212.340,71	279.753.915,99

Observações:

1 - Conforme codificação estabelecida no Anexo 4 da Lei n.º 4.320/64, atualizado até a Portaria SOF n.º 8 de 04/02/1985. Optou-se por não propor uma conversão dos dados para a nova classificação devido as profundas mudanças estruturais ocorridas com a Portaria Interministerial n.º 163, de 04/05/2001, o que requererá a quebra de alguns padrões de evolução;

2 - Coluna de Totalização dos Créditos Autorizados, somando "Créditos Orçamentários e Suplementares" com os "Créditos Especiais e Extraordinários". Os valores de créditos por despesa específica, que se encontram dispersos no Anexo 11, foram calculados na proporção da despesa realizada.

Demonstrativos Contábeis Consultados: Balanço Geral		2000	2001
Anexo 13 - Balanço Financeiro		Páginas: 216	245
[Inscrição em] Restos a Pagar		22.609.111,78	26.882.544,82
Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida)		7.205.754,15	7.699.850,88
Despesa Extra-orçamentária		346.247.479,66	549.281.626,13

FOLHA DE COLETA E ENTRADA DE DADOS - D3

Município de Florianópolis

Demonstrativos Contábeis Consultados: Balanço Geral

Anexo 7 (para 2000 e 2001)- Programa de Trabalho do Governo: Demonstrativo de Funções, Programa e Subprogramas por Projetos e Atividades (por Funções e Subfunções, a partir de 2002)

Anexo 8 (a partir de 2002)- Demonstrativo de Funções, Programa e subprogramas conforme o Vnculo com os Recursos (por Funções e Subfunções, a partir de 2002)

	2000	2001
Páginas:	104 a 1122	114 a 127
Páginas:	114 a 122	143 a 231

Codificações da Despesa		Itens	Valores Correntes (R\$)			
			2000		2001	
Cód. 1 ¹	Cód. 2 ²		Realizada	Total dos Créditos ³	Realizada	Total dos Créditos ³
Função 01	Função 01	Legislativa	11.583.891,42	14.245.062,48	12.546.801,07	15.050.733,26
Função 03	Função 04	Administração e Planejamento	51.738.653,37	63.624.590,64	61.365.446,57	73.611.987,82
Função 08	-	Educação e Cultura	49.408.022,60	60.758.543,33	59.486.908,87	71.358.555,28
-	Função 12	Educação		0,00		-
-	Função 13	Cultura		0,00		-
Função 10 ⁴	-	Habituação e Urbanismo	23.555.400,15	28.966.789,71	40.243.623,51	48.274.937,92
-	Função 16	Habituação		0,00		-
-	Função 15	Urbanismo		0,00		-
Função 14	Função 11	Trabalho	3.480.398,76	4.279.951,87	1.275.954,01	1.530.592,81
Função 11	-	Indústria, Comércio e Serviços	1.027.572,89	1.263.637,54	2.248.827,50	2.697.620,11
-	Função 22	Industria		0,00		-
-	Função 23	Comércio e serviços		0,00		-
Progr. 13.75	Função 10	Saude	9.252.996,34	11.378.690,13	17.479.027,49	20.967.271,17
Progr. 13.76	Função 17	Saneamento	279.831,65	344.117,46	564.872,21	677.602,28
Progr. 13.77	-	Proteção ao Meio Ambiente	0,00	0,00	0,00	0,00
Progr. 10.17 ⁴	-	Preservação de Rec. Nat. Renováveis	1.554.654,92	1.912.052,23	2.748.917,14	3.297.511,33
Progr. * 17 ⁴	-	Preservação de Rec. Nat. Renováveis	0,00	0,00	0,00	0,00
Progr. * 17 ⁴	-	Preservação de Rec. Nat. Renováveis	0,00	0,00	0,00	0,00
-	Função 18	Gestão Ambiental		0,00		-
Função 15	-	Assistência e Previdência	14.949.835,20	18.384.265,59	17.984.650,15	21.573.799,62
Progr. 15.81	-	assistência	5.040.331,55	6.198.248,52	6.878.244,61	8.250.917,85
Progr. 15.82	-	Previdência	9.881.818,54	12.151.971,86	11.098.957,07	13.313.946,83
-	Função 08	assistência Social		0,00		-
-	Função 09	Previdência Social		0,00		-
Função 16	Função 26	Transporte	28.136.670,43	34.600.516,67	16.968.873,78	20.355.307,42
-	-	Total da Despesa Orçamentária	195.757.120,51	240.728.465,99	233.212.340,71	279.753.915,99

Observações:

- 1 - Conforme codificação estabelecida no Anexo 5 da Lei n.º 4.320/64, atualizado até a Portaria n.º 25, de 14/07/1976;
- 2 - Conforme codificação estabelecida na Portaria SOF n.º 42 de 14/05/1999, que altera o Anexo 5 da Lei n.º 4.320/64;
- 3 - Coluna de Totalização dos Créditos Autorizados, somando "Créditos Orçamentários e Suplementares" com os "Créditos Especiais e Extraordinários". Os valores de créditos por despesa específica, que se encontram dispersos no Anexo 11, foram calculados na proporção da despesa realizada;
- 4 - Programa típico da função 10 (Habituação e Urbanismo), mas que pode ser encontrado em outras funções.

FOLHA DE COLETA E ENTRADA DE DADOS - D4

Município de Florianópolis

Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):

Anexo 14 - Balanço Patrimonial

2000

Páginas: 218

2001

247

Grupo do Balanço	Itens ¹	Valores Correntes (R\$)	
		31/12/2000	31/12/2001
ATIVO	ATIVO FINANCEIRO	27.735.112,99	48.179.958,16
ATIVO FINANCEIRO	Disponível	9.665.053,52	23.908.528,12
ATIVO FINANCEIRO	Vinculados em C/C Bancárias	9.329.029,71	14.249.873,50
ATIVO FINANCEIRO	Realizável	8.741.029,76	10.021.556,54
ATIVO FINANCEIRO	Aplicações Financeiras	1.964.899,98	2.201.686,27
ATIVO	ATIVO PERMANENTE	297.576.778,07	315.023.240,45
ATIVO PERMANENTE	Bens Móveis	7.742.959,43	11.394.357,34
ATIVO PERMANENTE	Bens Imóveis	449.844,50	521.145,38
ATIVO PERMANENTE	Bens de Natureza Industrial	0,00	0,00
ATIVO PERMANENTE	Créditos	289.323.374,59	303.047.138,18
ATIVO PERMANENTE	Valores	58.497,03	58.497,03
ATIVO PERMANENTE	Diversos	2.101,52	2.101,52
ATIVO	Soma do Ativo Real	325.311.891,06	363.203.198,61
SALDO PATRIMONIAL	Passivo Real Descoberto	0,00	0,00
PASSIVO	PASSIVO FINANCEIRO	35.913.269,21	41.368.252,59
PASSIVO FINANCEIRO	Restos a Pagar	24.432.454,51	29.289.566,56
PASSIVO FINANCEIRO	Serviço da Dívida a Pagar	794,99	26.979,30
PASSIVO FINANCEIRO	Depósitos	11.480.019,71	12.051.706,73
PASSIVO FINANCEIRO	Débitos em Tesouraria	0,00	0,00
PASSIVO	PASSIVO PERMANENTE	48.452.780,21	54.866.121,23
PASSIVO PERMANENTE	Dívida Fundada Interna	48.451.178,10	54.864.519,12
PASSIVO PERMANENTE	Dívida Fundada Externa	0,00	0,00
PASSIVO PERMANENTE	Diversos	1.602,11	1.602,11
SALDO PATRIMONIAL	Ativo Real Líquido	240.945.841,64	266.968.824,79
PASSIVO COMPENSADO	PASSIVO COMPENSADO	3.865.257,97	4.758.518,11
Total Geral	Total geral	329.177.149,03	367.961.716,72

Observações:

1 - Contas ou grupos de contas estabelecidos no Anexo 14 da Lei n.º 4.320/64.

FOLHA DE COLETA E ENTRADA DE DADOS - D5

Município de Florianópolis DADOS PATRIMONIAIS - D5.1

Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo 14 - Balanço Patrimonial (página:)	218	247

Grupo do Balanço	Itens	Valores Correntes (R\$)	
		31/12/2000	31/12/2001
ATIVO	ATIVO FINANCEIRO	27.735.112,99	48.179.958,16
ATIVO FINANCEIRO	Vinculados em C/C Bancárias	9.329.029,71	14.249.873,50
ATIVO	ATIVO PERMANENTE	297.576.778,07	315.023.240,45
ATIVO PERMANENTE	Bens Móveis	7.742.959,43	11.394.357,34
ATIVO PERMANENTE	Bens Imóveis	449.844,50	521.145,38
ATIVO PERMANENTE	Bens de Natureza Industrial	0,00	0,00
ATIVO PERMANENTE	Créditos	289.323.374,59	303.047.138,18
SALDO PATRIMONIAL	Passivo Real Descoberto	0,00	0,00
PASSIVO	PASSIVO FINANCEIRO	35.913.269,21	41.368.252,59
PASSIVO	PASSIVO PERMANENTE	48.452.780,21	54.866.121,23
PASSIVO PERMANENTE	Dívida Fundada Interna	48.451.178,10	54.864.519,12
PASSIVO PERMANENTE	Dívida Fundada Externa	0,00	0,00
SALDO PATRIMONIAL	Ativo Real Líquido	240.945.841,64	266.968.824,79

DADOS DE RECEITA - D5.2

Demonstrativos Contábeis Consultados (fontes de dados):	2000	2001
Anexo 2 - Especificação da Receita (página:)	pág. 27 e 28	pág. 22 e 23

Codificações da Receita		Itens	Valores Correntes (R\$)	
Cód. 1	Cód. 2		2000	2001
1000.00.00	1000.00.00	RECEITAS CORRENTES	206.124.639,25	227.224.594,61
1100.00.00	1100.00.00	RECEITA TRIBUTÁRIA	99.876.331,87	112.282.885,75
1700.00.00	1700.00.00	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	72.963.373,34	85.307.742,41
2100.00.00	2100.00.00	OPERAÇÕES DE CRÉDITO	864.838,33	10.629.566,67
-	-	Total da Receita Orçamentária	216.432.545,50	248.202.202,50

DADOS SOBRE DESPESAS ECONÔMICAS - D5.3

Demonstrativos Contábeis Consultados (fontes de dados):	2000	2001
Anexo 2 - Especificação da Despesa (página:)	pág. 63	pág. 61

Codificações da Despesa		Itens	Valores Correntes (R\$)	
Cód. 1	Cód. 2		2000	2001
			Realizada	Realizada
3.2.6.0	-	Encargos da Dívida Interna	1.388.957,45	2.202.757,90
3.2.7.0	-	Encargos da Dívida Externa	0,00	0,00
4.3.5.0	-	Amortização da Dívida Interna	3.498.451,99	5.497.092,98
4.3.6.0	-	Amortização da Dívida Externa	0,00	0,00
4.3.7.0	-	Diferenças de Câmbio	0,00	0,00
-	3.2.00.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	-	-
-	-	Total da Despesa Orçamentária	195.757.120,51	233.212.340,71

DADOS PATRIMONIAIS - D5.4

Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais (página:)	pág. 204	pág. 233

Grupo	Itens	Valores Correntes (R\$)	
		2000	2001
		Realizada	Realizada
Var. Ativa / Indep. Execução Orç.	Inscrição da Dívida Ativa	75.371.417,73	26.357.985,19
Var. Passivas / Mutações Patrimoniais	Cobranças da Dívida Ativa	12.919.914,20	14.432.551,66
Var. Passivas / Indep. Execução Orç.	Cancelamento da Dívida Ativa	0,00	0,00

Observação:

Seguir as mesmas observações das planilhas de coleta de dados anteriores.

FOLHA DE COLETA E ENTRADA DE DADOS - D6**Município de Florianópolis**

1 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo XII do RGF - Demonstrativo da Despesa com Pessoal em Relação à RCL		
Anexo I do RGF - Demonstrativo da Despesa com pessoal		
Páginas:	001	001
Receita Corrente Líquida	210.424.000,00	248.753.191,00
Despesas Líquida c/ Pessoal do Poder Executivo	102.029.000,00	122.688.350,00
Despesas Líquida c/ Pessoal do Poder Legislativo	10.266.000,00	10.648.362,00
Despesas Líquida Total do Município	112.295.000,00	133.336.712,00
Despesas c/ Inativos e Pensionistas do Poder Executivo	9.456.000,00	10.688.016,00
Despesas c/ Inativos e Pensionistas do Poder Legislativo	1.321.000,00	1.405.456,00
Despesas c/ Inativos e Pensionistas do Município	10.777.000,00	12.093.472,00

2 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo XVII do RGF - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão		
Anexo VI do RGF - Demonstrativo dos Restos a Pagar		
Páginas:	016	016
Inscrição em Restos a Pagar do Poder Executivo - Processados	2.734.000,00	5.068.232,00
Inscrição em Restos a Pagar do Poder Executivo - Não Processados	19.592.000,00	25.054.479,00
Inscrição em Restos a Pagar do Poder Legislativo - Processados	0,00	38.535,00
Inscrição em Restos a Pagar do Poder Legislativo - Não Processados	1.000,00	0,00
Suficiência antes da Inscrição em Restos a Pagar Não Proc. - Executivo		
Suficiência antes da Inscrição em Restos a Pagar Não Proc. - Legislativo		
Disponibilidade Financeira do Poder Executivo	622.000,00	8.070.295,00
Disponibilidade Financeira do Poder Legislativo	519.000,00	3.396,00
Restos a Pagar Não Inscritos por Insuficiência no Executivo	0,00	0,00
Restos a Pagar Não Inscritos por Insuficiência no Legislativo	0,00	0,00

3 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo XIII do RGF - Demonstrativo da Dívida Consolidada e Mobiliária		
Anexo II do RGF - Demonstrativo da Dívida Consolidada		
Páginas:	015	015
Dívida Consolidada	48.451.000,00	54.864.519,00
Ativo Financeiro	60.438.000,00	55.021.892,00
Dívida Consolidada Líquida	-11.987.000,00	-157.373,00

4 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo XV do RGF - Demonstrativo das Operações de Crédito, Inclusive ARO		
Anexo IV do RGF - Demonstrativo das Operações de Crédito		
Páginas:	003	003
Receitas de Operações de Crédito - Rec. de Capital	865.000,00	10.629.567,00
Antecipação da Receita Orçamentária (ARO)	0,00	0,00

5 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo IX do RREO - Demonstrativo das Receitas e Operações de Crédito e Despesa de Capital		
Anexo XI do RREO - Demonstrativo das Receitas e Operações de Crédito e Despesas de Capital		
Páginas:	017	017
Receitas de Operações de Crédito	865.000,00	10.629.567,00
Despesa de Capital Líquida	28.042.000,00	25.677.614,00

6 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Anexo XVIII - Demonstrativo das Despesas com Serviços de Terceiros em Relação à RCL		
Anexo VII do RGF - Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros		
Páginas:	006	006
Receita Corrente Líquida em 1999	178.298.000,00	178.298.000,00
Despesas c/ Serv. Terceiros do Executivo em 1999	60.039.000,00	60.039.000,00
Despesas c/ Serv. Terceiros do Legislativo em 1999	1.239.000,00	1.239.000,00
Despesas com Serviços de Terceiros do Poder Executivo	60.039.000,00	52.226.276,00
Despesas com Serviços de Terceiros do Poder Legislativo	1.239.000,00	1.813.172,00

7 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Balanco Geral - Demonstrativo dos Recursos Aplicados na Educação		
Anexo X do RREO - Demonstrativo das Rec. e Desp. Com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino		
Páginas:	020 e 021	013 a 015
Aplicações em Educação	33.434.678,03	52.649.672,30
Receita de Impostos	130.062.801,00	157.496.175,29

8 - Demonstrativo Contábil Consultado (fonte de dados):	2000	2001
Balanco Geral - Demonstrativo dos Recursos Aplicados na Saúde		
Anexo XVII do RREO - Demonstrativo das Rec. De Impostos e das Despesas Próprias com saúde		
Páginas:	022	016 e 017
Aplicações em Saúde	10.636.341,37	14.814.055,38

Siglas: RGF - Relatório de Gestão Fiscal; e RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Observações:

1- Para cada conjunto de dados são apresentados os nomes dos dois demonstrativos conforme as Portarias STN n.º 471/00, n.º 559/01 e n.º 560/01, sendo que as duas últimas substituíram a primeira a partir de 2002. No caso dos conjuntos 7 e 8, tais demonstrativos não estavam previstos no RREO pela Portaria STN n.º 471/01, podendo eventualmente ser encontrados no Balanço Geral, caso esteja incluído.

2 - Deverão ser consultados os demonstrativos do RGF relativos ao 3º quadrimestre de cada ano ou então os relativos ao segundo semestre, nos municípios com população inferior a 50 mil habitantes. Para o RREO deverão ser consultados os demonstrativos referentes ao 6º bimestre ou segundo semestre, conforme o

3 - Nas colunas dos demonstrativos, serão selecionados os dados de fechamento do ano, ou seja, os "até o quadrimestre", "até o mês" ou "até o semestre".

ANEXO B – Resumos metodológicos dos painéis

RESUMO METODOLÓGICO DO

PAINEL I – INDICADORES DA RECEITA

1 – OBJETIVOS E DESCRIÇÃO GERAL DO PAINEL:

O Painel I tem o objetivo de apresentar um perfil da receita municipal através da evidenciação dos valores monetários das **principais ou mais relevantes receitas orçamentárias do município**, nos dois anos. Procede-se a análise vertical da receita de forma a apresentar a **composição e participações relativas** de cada uma das receitas no total. A análise horizontal observa a **evolução da receita realizada** entre os anos (crescimento ou redução). Faz-se a **comparação entre a receita prevista e a realização**, com o auxílio do Desvio Aceitável da Previsão (DAP), definido com base gerencial e/ou estatística.

2 – LEGENDAS DE INTERPRETAÇÃO:

A **Interpretação Básica do Desvio (IBD)**, da receita realizada (R) em relação à previsão (P), é feita considerando-se o Desvio Aceitável da Previsão (DAP), conforme a seguinte legenda:

Representação	Significado	Fórmula
☹	Arrecadou-se a mais que o previsto	se $R > (P + DAP)$
☺	Acerto na previsão	se $(P - DAP) \leq R \leq (P + DAP)$
☹	Arrecadou-se a menos que o previsto	se $R < (P - DAP)$

A **Interpretação Básica da Evolução (IBE)** é feita comparando-se a evolução (E) da receita com o Índice de Significância (IS), conforme a legenda a seguir:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	se $E > IS$
↗	Crescimento moderado	se $0 < E \leq IS$
↘	Redução moderada (ou ausência de variação)	se $-IS \leq E \leq 0$
↓	Redução significativa	se $E < -IS$

3 – GLOSSÁRIO SIMPLIFICADO DOS ITENS:

- 1.1 **IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano**, uma receita tributária própria paga pelos municípios;
- 1.2 **ISSQN: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza** (ISS ou ISQN), uma receita tributária própria paga pelos municípios que exercem atividades de prestação de serviços;
- 1.3 **Taxas**: receita tributária própria oriunda da prestação de serviço público, como sistema de esgoto e coleta de lixo, ou poder de polícia, como concessão de licenças;
- 1.4 **Transferência do FPM**: cota-parte do **Fundo de Participação dos Municípios**, uma receita de transferência da União, de caráter constitucional;
- 1.5 **Transferência do ICMS e IPVA**: receitas de transferências do Estado, em caráter constitucional (cotas-partes), respectivamente do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores;
- 1.6 **Transferência do FUNDEF**: transferência recebida do Estado referente Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério;
- 1.7 **Cobrança da Dívida Ativa**: receita própria do recebimento da dívida ativa, ou seja, de direitos referentes a tributos e outros créditos municipais não recebidos em períodos anteriores;
- 1.8 **Demais Transferências Correntes**: demais transferências correntes não incluídas nas já discriminadas acima (1.4 a 1.6);
- 1.9 **Transferências de Capital**: recursos recebidos de outros entes públicos destinados a atender despesas de capital, englobando investimentos, inversões e transferências; e
- 1.10 **Demais Receitas**: demais receitas orçamentárias do município que não estejam incluídas nos itens anteriores.

Receita Extra-orçamentária: consultar metodologia completa.

RESUMO METODOLÓGICO DO PAINEL II – INDICADORES DA DESPESA ECONÔMICA

1 – OBJETIVOS E DESCRIÇÃO GERAL DO PAINEL:

O Painel II tem o objetivo de apresentar um perfil da despesa municipal (pela classificação econômica) através da evidenciação dos valores monetários das **principais ou mais relevantes despesas orçamentárias do município**, nos dois anos. Procede-se a análise vertical da despesa de forma a apresentar a **composição e participações relativas** de cada uma das despesas no total. A análise horizontal observa a **evolução da despesa realizada** entre os anos (crescimento ou redução). Faz-se a **comparação entre a receita autorizada e a realização**, com o auxílio do Desvio Aceitável da Previsão (DAP), definido com base gerencial e/ou estatística.

2 – LEGENDAS DE INTERPRETAÇÃO:

A **Interpretação Básica do Desvio (IBD)**, da despesa realizada (R) em relação à autorizada (A), é feita considerando-se o Desvio Aceitável da Previsão (DAP), conforme a seguinte legenda:

Representação	Significado	Fórmula
☹	Despesa abaixo da faixa de desvio	se $R < (A - DAP)$
☺	Acerto na previsão	se $(A - DAP) \leq R \leq A$
☹	Despesa acima do autorizado*	se $R > A$

* Tal fato pode ser ilegal. Porém, trabalha-se com valores estimados de autorização, o que não permite fazer esta afirmação, necessitando-se recorrer à fonte de dados.

A **Interpretação Básica da Evolução (IBE)** é feita comparando-se a evolução (E) da despesa com o Índice de Significância (IS), conforme a legenda a seguir:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	se $E > IS$
↗	Crescimento moderado	se $0 < E \leq IS$
↘	Redução moderada (ou ausência de variação)	se $IS \leq E \leq 0$
↓	Redução significativa	se $E < -IS$

3 – GLOSSÁRIO SIMPLIFICADO DOS ITENS:

- 2.1 **Pessoal:** vencimentos, diárias e obrigações patronais referentes aos funcionários;
 - 2.2 **Material de Consumo:** compra de materiais diversos como matéria-prima, combustível, vestuário, móveis e material de escritório, entre outros;
 - 2.3 **Serviços de Terceiros:** despesas com remuneração de pessoas sem vínculo empregatício, além de assinaturas de periódicos, energia elétrica, aluguéis, entre outros;
 - 2.4 **Transferências Governamentais:** transferências intragovernamentais e intergovernamentais, estando incluídas nas primeiras as transferências para autarquias, fundações e fundos, e nas segundas as feitas para a União, para o Estado e outros municípios;
 - 2.5 **Transferências a Pessoas:** pagamento de inativos, pensionistas, salário-família, benefícios e planos de assistência;
 - 2.6 **Amortização e Encargos da Dívida:** juros, correção monetária, descontos, variações cambiais, amortização da dívida e resgate de títulos;
 - 2.7 **Investimentos e Inversões:** aquisição ou construção de obras, instalações e equipamentos móveis ou usados, constituição ou aumento do capital de empresas, entre outros;
 - 2.8 **Demais Transferências:** demais transferências não incluídas nas já discriminadas (2.4 a 2.6);
 - 2.9 **Outro:** a definir; e
 - 2.10 **Demais Despesas:** demais despesas orçamentárias do município que não estejam incluídas nas anteriores.
- Inscrição em Restos a Pagar, Serviço da Dívida a Pagar e Despesa Extra-orçamentária:** consultar metodologia completa.

RESUMO METODOLÓGICO DO PAINEL III – INDICADORES DA DESPESA POR FUNÇÕES DE GOVERNO

1 – OBJETIVOS E DESCRIÇÃO GERAL DO PAINEL:

O Painel III tem o objetivo de apresentar um perfil da despesa municipal (pela classificação funcional) através da evidenciação dos valores monetários das **principais ou mais relevantes despesas orçamentárias do município**, nos dois anos. Procede-se a análise vertical da despesa de forma a apresentar a **composição e participações relativas** de cada uma das despesas no total. A análise horizontal observa a **evolução da despesa realizada** entre os anos (crescimento ou redução). Faz-se a **comparação entre a receita autorizada e a realização**, com o auxílio do Desvio Aceitável da Previsão (DAP), definido com base gerencial e/ou estatística.

2 – LEGENDAS DE INTERPRETAÇÃO:

A **Interpretação Básica do Desvio (IBD)**, da despesa realizada (R) em relação à autorizada (A), é feita considerando-se o Desvio Aceitável da Previsão (DAP), conforme a seguinte legenda:

Representação	Significado	Fórmula
☹	Despesa abaixo da faixa de desvio	$se R < (A - DAP)$
☺	Acerto na previsão	$se (A - DAP) \leq R \leq A$
☹	Despesa acima do autorizado*	$se R > A$

* Tal fato pode ser ilegal. Porém, trabalha-se com valores estimados de autorização, o que não permite fazer esta afirmação, necessitando-se recorrer à fonte de dados.

A **Interpretação Básica da Evolução (IBE)** é feita comparando-se a evolução (E) da despesa com o Índice de Significância (IS), conforme a legenda a seguir:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	$se E > IS$
↗	Crescimento moderado	$se 0 < E \leq IS$
↘	Redução moderada (ou ausência de variação)	$se IS \leq E \leq 0$
↓	Redução significativa	$se E < -IS$

3 – GLOSSÁRIO SIMPLIFICADO DOS ITENS:

- 3.1 **Legislativo:** relativas à câmara dos vereadores, tais como processo legislativo e fiscalização;
- 3.2 **Administração e Planejamento:** administração, planejamento, controle interno, amortização e juros da dívida, entre outras;
- 3.3 **Educação e Cultura:** níveis de ensino atendidos pelo município, além de atividades culturais e assistenciais à formação;
- 3.4 **Habitação e Urbanismo:** construção de casas populares, obras e planejamentos urbanísticos, limpeza e iluminação pública, entre outros;
- 3.5 **Trabalho, Indústria, Comércio e Serviços:** promoção das atividades industriais, comerciais, de serviços e estímulo à criação de emprego e renda, normalização, entre outros.
- 3.6 **Saúde:** assistência médica, nutrição, controle de doenças, medicamentos, inspeção sanitária, entre outras;
- 3.7 **Saneamento e Meio-Ambiente:** abastecimento d'água, saneamento, sistemas de esgoto, controle da poluição, erosão, inundações, recuperação do meio ambiente, preservação de recursos naturais, reflorestamento, entre outros;
- 3.8 **Assistência e Previdência:** assistência ao menor, ao silvícola, ao idoso, à comunidade em geral, previdência geral, do servidor público e de inativos e pensionistas.
- 3.9 **Transporte:** planejamento e construção de vias e meios de transporte rodoviários, ferroviários, aéreos e hidroviários, entre outras ações; e
- 3.10 **Demais Despesas:** demais despesas orçamentárias do município que não estejam incluídas nos itens anteriores.

RESUMO METODOLÓGICO DO PAINEL IV – INDICADORES DO PATRIMÔNIO

1 – OBJETIVOS E DESCRIÇÃO GERAL DO PAINEL:

O Painel IV tem o objetivo de apresentar um perfil do patrimônio contábil do município através da observação do valor monetário **dos principais ou mais relevantes grupos de bens, direitos e obrigações** constantes no balanço patrimonial, nos dois anos. Procede-se a análise vertical do patrimônio de forma a apresentar a **composição e participações relativas** de cada grupo de contas no total. A análise horizontal observa a **evolução do patrimônio** entre os anos (crescimento ou redução).

2 – LEGENDAS DE INTERPRETAÇÃO:

A **Interpretação Básica da Evolução (IBE)** é feita comparando-se a evolução (E) dos itens patrimoniais com o Índice de Significância (IS), conforme a legenda a seguir:

Representação	Significado	Fórmula
↑	Crescimento significativo	se $E > IS$
↗	Crescimento moderado	se $0 < E \leq IS$
↘	Redução moderada (ou ausência de variação)	se $IS \leq E \leq 0$
↓	Redução significativa	se $E < -IS$

3 – GLOSSÁRIO SIMPLIFICADO DOS ITENS:

4.1.1 Caixa e Bancos: contas de disponíveis numerários do ativo financeiro;

4.1.2 Vinculados: vinculados em conta corrente bancária, representando os valores numerários depositados em contas correntes cuja movimentação depende de disposições contratuais ou legais;

4.1.3 Realizável: inclui créditos de devedores diversos e aplicações financeiras, entre outros;

4.2.1 Bens Móveis: bens com caráter permanente e materiais que possuem duração superior a dois anos, tais como móveis, utensílios e veículos;

4.2.2 Bens Imóveis: bens transferidos mediante escritura e de difícil ou impossível transporte, tais como terrenos, edifícios e construções;

4.2.3 Créditos da Dívida Ativa: créditos oriundos de tributos lançados e não arrecadados, representando direitos líquidos e certos da fazenda pública, entre outros direitos;

4.2.4 Demais Permanentes: outros bens e direitos do ativo permanente não abrangidos nos anteriores, tais como os bens de natureza industrial e os valores;

4.3.1 Restos a Pagar: despesas empenhadas (realizadas) e não pagas até o término dos exercícios.

4.3.2 Serviço da Dívida a Pagar: obrigações com amortização, juros, prêmios e títulos a resgatar;

4.3.3 Depósitos e Outros: montante do débito relativo a recebimentos feitos a título de depósitos, consignações em folha, fianças e calções, e outras contas do passivo financeiro não abrangidas;

4.4.1 Dívida Fundada: compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender desequilíbrio orçamentário ou para financiamento de obras e serviços públicos. É dividida em dívida fundada interna e externa, de acordo com seu lançamento dentro ou fora do país;

4.4.2 Demais Permanentes: outras obrigações do passivo permanente não abrangidas nas contas anteriores; e

4.5.1 Ativo Real Líquido ou Passivo Real Descoberto: contas do grupo saldo patrimonial, que demonstram a situação líquida do município, sendo equivalente ao patrimônio líquido. É chamada de ativo real líquido, se positiva, e de passivo real descoberto, se negativa.

RESUMO METODOLÓGICO DO PAINEL V – INDICADORES ORÇAMENTÁRIOS, FINANCEIROS E PATRIMONIAIS

1 – OBJETIVOS E DESCRIÇÃO GERAL DO PAINEL:

O Painel V tem o objetivo de apresentar indicadores diversos envolvendo elementos orçamentários, financeiros e patrimoniais com base em vários demonstrativos contábeis, visando apresentar aspectos como **liquidez, endividamento, comprometimento de receitas e dependência de recursos**. A análise horizontal do painel evidencia a evolução dos indicadores entre os anos (crescimento ou redução). Com base numa **faixa aceitável de realização** para cada indicador, com valores mínimos e máximos, estabelecidos com base gerencial e/ou estatística, pode-se identificar o desempenho dos indicadores do município.

2 – LEGENDAS DE INTERPRETAÇÃO:

A **Interpretação Básica do Indicador (IBI)** é feita comparando-se a realização do indicador (I) com os parâmetros de mínimo (Min) e máximo (Max), conforme ilustrado na legenda a seguir:

Representação	Significado	Fórmula
☺	Nível satisfatório: dentro da faixa aceitável	$se\ Min \leq I \leq Max$
☹	Nível indiferente	$se\ I < Min$ ou $se\ I > Max$
☹	Nível insatisfatório	$se\ I > Max$ ou $se\ I < Min$

3 – RESUMO DOS INDICADORES:

- 5.1 Liquidez:** divisão do grupo ativo financeiro pelo grupo passivo financeiro, ambos do balanço patrimonial, que evidencia a proporção de recursos disponíveis e realizáveis no curto prazo em relação às obrigações também de curto prazo, na data;
- 5.2 Recursos Vinculados no Ativo Financeiro:** divisão da conta vinculados em conta corrente bancária pelo grupo ativo financeiro, ambos do balanço patrimonial, evidenciando a proporção dos recursos disponíveis e realizáveis de curto prazo, cuja movimentação depende de disposições contratuais ou legais, na data;
- 5.3 Imobilização do Ativo Real Ajustado:** divisão dos bens móveis e bens imóveis do ativo permanente pelo ativo real (financeiro mais permanente), sendo excluído deste último os créditos da dívida ativa, evidenciando o grau de imobilização do ativo, na data;
- 5.4 Endividamento no Ativo Real Ajustado:** divisão do passivo real (financeiro mais permanente) pelo ativo real, sendo excluído deste último os créditos da dívida ativa, evidenciando o grau de endividamento do município, na data;
- 5.5 Resultado da Execução Orçamentária:** divisão da diferença entre a receita orçamentária e a despesa orçamentária pela receita orçamentária $[(RO-DO)/RO]$, para evidenciar o superávit ou o déficit orçamentário em relação à receita, no período;
- 5.6 Dívida Ativa sobre o Ativo Real:** divisão da conta créditos, do ativo permanente, pelo ativo real, evidenciando o quanto os créditos da dívida ativa representam no ativo do Balanço Patrimonial, na data;
- 5.7 Tributos sobre as Transferências Correntes:** divisão da receita tributária pelas transferências correntes recebidas do Estado e União, evidenciando a proporção entre receitas próprias e transferências, ou seja, a dependência de recursos repassados;
- 5.8 Flutuação da Dívida Ativa sobre a Receita Tributária:** inscrições menos a cobrança e cancelamento da dívida ativa, dividido pela receita tributária do período, evidenciando a eficiência da cobrança de tributos pelo município;
- 5.9 Operações de Crédito na Receita:** divisão das receitas de operações de crédito pelo total da receita orçamentária, evidenciando o quanto da receita do município derivou de recursos tomados emprestados, no período; e
- 5.10 Serviço da Dívida na Receita Corrente:** divisão das despesas com juros, encargos e amortizações de dívidas em relação às receitas correntes, evidenciando o quanto o município comprometeu de suas receitas correntes com despesas relativas as suas dívidas, no período.

RESUMO METODOLÓGICO DO PAINEL VI – INDICADORES FISCAIS

1 – OBJETIVOS E DESCRIÇÃO GERAL DO PAINEL:

O Painel VI tem o objetivo de apresentar um conjunto de indicadores que permite um diagnóstico da situação fiscal do município nos dois anos. Com base em limites legais e de alerta, são feitas comparações entre os indicadores e padrões adequados legalmente para cada um.

2 – LEGENDAS DE INTERPRETAÇÃO:

A **Interpretação Básica do Indicador (IBI)**, é feita comparando-se o indicador (I) com o Limite de Alerta (LA) e o Limite Legal (LL), conforme ilustrado na legenda a seguir:

Representação	Significado	Fórmula
☺	Situação adequada: antes do limite de alerta.	se $I < LA$
☹	Situação de alerta: entre o limite de alerta e o limite legal.	se $LA \leq I < LL$
☹	Situação inadequada: ultrapassado o limite legal.	se $I > LL$

3 – RESUMO DOS INDICADORES:

6.1 Despesas com Pessoal na RCL: divisão das despesas com pessoal dos Poderes e do município pela RCL (art. 19 e 20 da LRF);

6.2 Despesas com Inativos e Pensionistas na RCL: divisão das despesas com inativos e pensionistas do município pela RCL (art. 2º da Lei n.º 9.717/98);

6.3 Despesas com Serviços de Terceiros na RCL: divisão das despesas com serviços de terceiros dos Poderes pela RCL (art. 72 da LRF);

6.4 Dívida Consolidada Líquida na RCL: divisão da dívida consolidada líquida do município pela RCL (Art. 3º da Res. SF n.º 40/01);

6.5.1 Operações de Crédito sobre as Despesas de Capital Líquidas: divisão das operações de crédito pelas despesas de capital líquidas (art. 7º da Res. SF n.º 43/01);

6.5.2 Operações de Crédito sobre a RCL: divisão das operações de crédito pela RCL (art. 7º da Res. SF n.º 43/01);

6.5.3 Operações de Crédito de ARO na RCL: divisão das operações de crédito de antecipação da receita orçamentária pela RCL (art. 10º da Res. SF n.º 43/01);

6.6 Inscrição em Restos a Pagar sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição: divisão dos restos a pagar processados e não processados inscritos no período pela suficiência financeira em cada Poder (art. 42 da LRF);

6.7 Restos a Pagar Não Inscritos sobre a Suficiência Financeira Antes da Inscrição: divisão dos restos a pagar não inscritos por insuficiência financeira pela suficiência financeira em cada Poder, antes da inscrição (art. 42 da LRF);

6.8.1 Aplicação em Educação na Receita de Impostos: divisão das aplicações em educação pela receita de impostos (art. 212 da CF/88, conforme EC n.º 14/96); e

6.8.2 Aplicação em Saúde na Receita de Impostos: divisão das aplicações em saúde pela receita de impostos (art. 77 do ADCT, conforme EC n.º 29/00).