

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

NICOLLE BARTOSIAK

**ESTUDO COMPARATIVO DE BALANÇOS PÚBLICOS DO
MUNICÍPIO DE SÃO PAULO E DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DO
GRANDE ABC ENTRE OS ANOS DE 2007 E 2008**

FLORIANÓPOLIS

2010

NICOLLE BARTOSIAK

**ESTUDO COMPARATIVO DE BALANÇOS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE SÃO
PAULO E DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DO GRANDE ABC ENTRE OS ANOS
DE 2007 E 2008**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o. Msc. Flávio da Cruz

FLORIANÓPOLIS

2010

NICOLLE BARTOSIAK

**ESTUDO COMPARATIVO DE BALANÇOS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE SÃO
PAULO E DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DO GRANDE ABC ENTRE OS ANOS
DE 2007 E 2008**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo-se a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, __ de julho de 2010.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Flávio da Cruz, Msc.
Orientador(a)

Professor Orion Augusto Platt Neto, Dr.
Membro

Professor Marcos Laffin, Dr.
Membro

RESUMO

BARTOSIAK, Nicolle. **Estudo comparativo de balanços públicos do Município de São Paulo e dos municípios da região do Grande ABC entre os anos de 2007 e 2008**. 2010. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

A evidenciação das informações contábeis e a ampliação da transparência na gestão pública são fatores essenciais para o estímulo da ampla participação popular em todo o processo de gestão de recursos públicos, que inicia no planejamento e se estende até o efetivo controle. Entende-se que a Contabilidade é um instrumento decisivo para o sucesso deste processo, pois esta ciência detém conhecimentos e técnicas que podem melhorar o processo de prestação de contas à sociedade. Para ampliar as formas de exposição dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos, a Contabilidade pode usar várias ferramentas, desde sínteses em tabelas, exposições por meio de gráficos, e notas explicativas, com o objetivo principal de facilitar a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis acerca daquilo que os complexos e técnicos demonstrativos talvez nem sempre consigam apresentar. Neste sentido, esta monografia tem o objetivo de estudar, de forma comparativa, os balanços públicos do Município de São Paulo e dos Municípios da região do Grande ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008, utilizando conceitos sistematizados pela contabilidade para o aporte teórico da pesquisa, e coleta de dados disponibilizados em relatórios específicos, permitindo uma avaliação da gestão de cada Município por parte dos usuários das demonstrações contábeis. O trabalho é classificado como exploratório e descritivo quanto aos seus objetivos, com abordagem qualitativa-quantitativa. Em relação aos seus procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, pois utiliza-se destas fontes para a busca de conhecimento sobre o tema e coleta de dados para o estudo. A fundamentação teórica do trabalho apresenta conceitos sobre administração e finanças públicas, transparência na gestão pública estatal, incluindo disposições estabelecidas na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, e também apresenta os demonstrativos públicos exigidos pela Lei n.º 4.320/1964, discutindo inclusive o processo de análise de balanços. Após a fundamentação teórica, é discutida a evidenciação da informação contábil e são apresentados, de forma breve, os Municípios estudados. Em seguida, são apresentados os quatro balanços públicos, para então expor os dados coletados por meio do banco de dados do FinBra (Finanças do Brasil) da STN (Secretaria do Tesouro Nacional). A análise é dividida em três grupos de indicadores contábeis: os propostos pelo Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros, os propostos por Kohama, e os propostos por Matias e Campello. Como resultado verificou-se, entre outras coisas, que o Município de São Caetano do Sul se destacou entre os demais municípios, com os maiores gastos por habitante em Saúde, Saneamento, Segurança, Habitação e Urbanismo, e também em Investimentos em Obras. Este Município possui também a maior arrecadação de tributos *per capita*, o que faz com que a alta aplicação de recursos seja conseqüência da gestão de recursos arrecadados. Apresenta também destacado índice de resultado patrimonial e endividamento aparentemente coerente, a julgar pela utilização de capital de terceiros.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Balanços públicos. Indicadores contábeis.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Composição das fontes de origem do PIB dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista no ano de 2007	48
Gráfico 2: População dos Municípios do ABC Paulista no ano de 2009	49
Gráfico 3: Gastos com Saúde por habitante dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008.....	53
Gráfico 4: Gastos com Habitação e Urbanismo por habitante dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008.....	54
Gráfico 5: Arrecadação de tributos municipais <i>per capita</i> dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008.....	57
Gráfico 6: Investimentos em obras por habitante dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	60
Gráfico 7: Resultado da execução orçamentária dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	63
Gráfico 8: Quociente da execução orçamentária corrente dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008.....	67
Gráfico 9: Quociente da situação financeira dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008.....	69
Gráfico 10: Utilização de capital de terceiros dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008.....	73
Gráfico 11: Financiamento das dívidas de custeio dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	75

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Distribuição das atividades do Estado Moderno	22
Quadro 2: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 com enfoque orçamentário	31
Quadro 3: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 com enfoque financeiro	32
Quadro 4: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 com enfoque patrimonial	33
Quadro 5: Balanço Orçamentário conforme a Lei n.º 4.320/1964	36
Quadro 6: Balanço Financeiro conforme a Lei n.º 4.320/1964	38
Quadro 7: Demonstração das Variações Patrimoniais conforme a Lei n.º 4.320/1964.....	39
Quadro 8: Balanço Patrimonial conforme a Lei n.º 4.320/1964	41
Quadro 9: Indicadores Contábeis do NICB em 2010.	85
Quadro 10: Indicadores Contábeis de Kohama em 2006.	86
Quadro 11: Indicadores Contábeis de Matias e Campello em 2000.....	87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Indicadores contábeis brasileiros das funções de governo dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	52
Tabela 2: Indicadores contábeis brasileiros das receitas públicas dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	56
Tabela 3: Indicadores contábeis brasileiros das despesas públicas dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	58
Tabela 4: Indicadores contábeis brasileiros do desempenho financeiro dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	62
Tabela 5: Indicadores contábeis apresentados por Kohama para os Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	66
Tabela 6: Indicadores contábeis apresentados por Matias e Campello para os Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- BF – Balanço Financeiro
- BO – Balanço Orçamentário
- BP – Balanço Patrimonial
- CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais
- FinBra – Finanças do Brasil
- FMI – Fundo Monetário Internacional
- GFSM – Manual de Estatísticas de Finanças Governamentais
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- ICB – Indicadores Contábeis Brasileiros
- ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
- ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- LDO – Lei das Diretrizes Orçamentárias
- LOA – Lei Orçamentária Anual
- LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
- MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- MERCOSUL – Mercado Comum do Sul
- MOG – Ministério do Orçamento e Gestão
- NICB – Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros
- PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
- PIB – Produto Interno Bruto
- PMM – Prefeitura Municipal de Manaus
- SOF – Secretaria do Orçamento Federal
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional
- UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Tema e Problema	10
1.2 Objetivos	11
1.2.1 OBJETIVO GERAL	12
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
1.3 Justificativa	12
1.4 Metodologia	14
1.5 Limitações da Pesquisa	16
1.6 Organização do Estudo	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 Administração e Finanças Públicas	19
2.1.1 O ESTADO E SEUS ELEMENTOS	19
2.1.2 ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS PÚBLICOS	21
2.1.3 FINANÇAS PÚBLICAS	23
2.2 Transparência na gestão pública estatal	25
2.2.1 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	25
2.2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	26
2.2.3 LIMITAÇÕES DA PARTICIPAÇÃO POPULAR	28
2.3 Balanços públicos e outros demonstrativos	30
2.3.1 DEMONSTRATIVOS ORIGINÁRIOS DA LEI N.º 4.320/1964	30
2.3.2 ALTERAÇÕES DA PORTARIA STN N.º 749/2009	33
2.3.3 APRESENTAÇÃO DOS BALANÇOS ESTUDADOS	35
2.3.4 ANÁLISE DE BALANÇOS	41
3 ANÁLISE E RESULTADOS	44
3.1 Evidenciação da informação	44
3.2 Apresentação dos municípios estudados	46
3.3 Análise e interpretação dos balanços	48
3.3.1 NÚCLEO DOS INDICADORES CONTÁBEIS BRASILEIROS - NICB	50
3.3.2 INDICADORES DE KOHAMA	65
3.3.3 INDICADORES DE MATIAS E CAMPELLO	70
4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES	77
4.1 Conclusões quanto aos objetivos	77
4.2 Conclusões quanto aos resultados	77
4.3 Sugestões para pesquisas futuras	80
REFERÊNCIAS	82
ANEXO I – FÓRMULAS DOS INDICADORES CONTÁBEIS DO NICB	85
ANEXO II – FÓRMULAS DOS INDICADORES CONTÁBEIS DE KOHAMA	86
ANEXO III – FÓRMULAS DOS INDICADORES CONTÁBEIS DE MATIAS E CAMPELLO	87

1 INTRODUÇÃO

A avaliação que se queira aplicar visando emitir juízo de valor a respeito da evolução da eficácia e eficiência na aplicação de recursos públicos está ligada ao interesse das pessoas em exigir e fiscalizar a gestão das finanças estatais feita por seus governantes.

A participação popular nas decisões que envolvem o gerenciamento do patrimônio e dos recursos públicos é um fator importante para a consolidação da democracia em sua forma mais extensiva, na tentativa de combater e derrubar certas limitações impostas pelo senso comum. Como exemplo, a idéia de que o exercício da democracia materializa-se no voto para escolha de seus governantes, quando na verdade toda a gestão pode e deve ter ampla participação popular ao longo do mandato.

Cruz (1988, p.22) reforça a idéia de que numa comunidade no qual se pratique alto nível de zelo e interesse cívico, os benefícios advindos da movimentação patrimonial se elevam consideravelmente atingindo não apenas a dimensão econômica, mas também a social e a cultural.

O interesse da comunidade deve ser incentivado pelos gestores públicos, que podem aperfeiçoar as técnicas de transparência e prestação de contas na área pública estatal. Ao aprimorar as formas de demonstrar a gestão dos recursos públicos, o poder público trabalha para o fortalecimento da participação dos cidadãos.

A Contabilidade Pública, neste contexto, tem grandes desafios para a implementação dos conceitos de *accountability*, compreendida como o dever que os gestores têm de prestar contas, uma vez que, por estar rigorosamente enquadrada por padrões legais para elaboração de seus demonstrativos, torna-se limitada por esta mesma legislação, que busca dar publicidade e transparência às contas públicas.

A transparência na gestão de recursos públicos, entretanto, não é atingida de forma ampla em razão de relatórios e formas de divulgação complexas, permeadas de expressões técnicas e regras específicas de contabilização, que não apresentam um grau de atratividade capaz de garantir envolvimento, participação ativa e exercício regular do controle social. As informações podem, sim, ser transpostas de maneira didática a fim de traduzir os resultados alcançados e a situação financeira e patrimonial; caso contrário, não alcançam o seu objetivo.

Assim, considerando a legalidade que permeia os balanços públicos, com sua linguagem técnica, e a necessidade de ampliar o alcance da publicidade dos dados como sendo fontes potenciais das informações para o fortalecimento do controle social, este trabalho monográfico consiste em desenvolver um estudo comparativo de balanços públicos

entre o Município de São Paulo e os Municípios da região do Grande ABC paulista, mostrando métodos adotados e resultados que, ao que se espera, ampliem o entendimento dos dados e gere suficientes informações contábeis para seus usuários.

Acredita-se que, quanto maior a amplitude e a abrangência alcançada com a exposição de dados contábeis, mais se intensificará a necessidade de uso de linguagem simplificada e próxima do entendimento dos diferentes leitores.

Tem-se a convicção de que diante do quadro instrucional formado de maneira diversificada, o nível da educação formal dos habitantes brasileiros requer diferentes evidenciações da situação patrimonial dos balanços em geral e de cada grupo ou subgrupo de contas em especial.

1.1 Tema e Problema

A Contabilidade Pública, como área específica da ciência contábil, tem como objetivos a produção, organização e análise de dados e informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais sobre os entes públicos. Dentre outros motivos, além da doutrina, a própria Carta Magna exige que sejam atingidos tais objetivos.

Esses dados e informações estão voltados para que diversos grupos de usuários possam compreender a natureza e a evolução das receitas obtidas e dos dispêndios efetuados, bem como das alterações patrimoniais sofridas, quer por este fluxo, quer por outras variações de natureza econômica em um determinado período de tempo.

O gestor público estatal deve ter conhecimento sobre as necessidades da coletividade, de modo que possa realizar esforços para supri-las, observando a otimização dos recursos obtidos desta mesma sociedade. Neste processo, deve observar diversos princípios e regras impostos pela legislação e pela doutrina contábil, bem como utilizar técnicas de planejamento e controle para a busca de resultados úteis para a sociedade.

Quanto às regras impostas pela legislação, este trabalho procura mostrar o alcance do cumprimento da disposição constitucional sobre a publicidade de dados e das informações observando a responsabilidade e transparência na gestão fiscal, bem como atendimento aos princípios da administração pública.

Embora a contabilidade cumpra o seu papel de disponibilizar os dados para que sejam publicados pela entidade pública na expectativa que se tornem informações úteis para a tomada de decisão sobre a execução orçamentária e sobre a posição financeira e patrimonial,

pode-se dizer que grande parte dos usuários não compreende o que é exposto ou não tem conhecimento sobre os termos utilizados.

De acordo com Slomski (2005, p.33), como não é possível monitorar todas as ações efetuadas pelos entes públicos, e em função da falta de compreensibilidade sobre os relatórios e demonstrativos publicados, gera-se uma assimetria informacional externa, pois o cidadão não sabe ao certo se o ente público está maximizando o retorno de seu capital investido (tributos) na produção de bens e serviços voltados para suprir suas necessidades.

Cabe esclarecer que a população não tem a obrigação de fiscalizar; entretanto, deveria ter o interesse de exercer a participação no planejamento, execução e controle da gestão de recursos efetuada por meio das ações do governo.

Na área pública estatal, bem como na área contábil privada, não são comuns a exposição visual por meio de gráficos e tabelas resumidas, bem como a síntese ou análise dos complexos demonstrativos. Acredita-se que a evidenciação aqui reclamada contribuiria para a melhor compreensão das informações pela coletividade. Observa-se também que normalmente não são efetuadas comparações entre diversos períodos por meio da análise horizontal, ou a decomposição de receitas e despesas de um mesmo período por meio da análise vertical, para proporcionar a população um acompanhamento das variações econômicas, financeiras e patrimoniais de um ou mais períodos.

Ainda pode-se dizer que alguns entes públicos poderiam efetuar comparações com entes da mesma estrutura (Município com Municípios, Estado-membro com outros Estados-membros, e assim por diante), obtendo dados capazes de produzir as informações de interesse geral e até mesmo para os próprios gestores públicos. Presume-se que poder-se-ia buscar melhorias na eficiência e eficácia dos recursos utilizados.

Assim, este trabalho propõe um estudo sobre os balanços públicos de um conjunto de municípios, buscando comparar, por meio de indicadores contábeis, a evolução orçamentária, financeira e patrimonial em um determinado espaço de tempo, tendo como questão problema:

Quais são as diferenças expressivas advindas de uma comparação, sob a ótica contábil, dos balanços públicos do Município de São Paulo e dos municípios da região do Grande ABC entre os anos de 2007 e 2008?

1.2 Objetivos

Esta pesquisa apresenta um objetivo geral e objetivos específicos, conforme pode ser verificado na sequência.

1.2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desta pesquisa é estudar, de forma comparativa, os balanços públicos do Município de São Paulo e dos municípios da região do Grande ABC paulista entre os anos de 2007 e 2008.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para esta pesquisa, de acordo com o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar conceitos de contabilidade pública, especialmente os relacionados aos balanços públicos;
- b) coletar e organizar dados contábeis dos balanços dos municípios estudados, entre os anos de 2007 e 2008, a partir de fontes secundárias;
- c) expor características acerca dos dados e informações contábeis, contidos nos balanços dos municípios estudados, de forma sintetizada;
- d) elaborar tabelas, indicadores e considerações, comparando a situação orçamentária, financeira e patrimonial dos municípios pesquisados.

1.3 Justificativa

No âmbito da Contabilidade Pública são produzidos diversos relatórios padronizados que expõe dados potenciais geradores de informações sobre a gestão dos recursos públicos, em especial sobre a execução orçamentária e financeira, e sobre a posição patrimonial dos entes públicos.

Percebe-se que a metodologia utilizada para os trabalhos contábeis na área pública estatal é diferente das demais áreas. Assim, Kohama (2008, p.25) entende que

a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem 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, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal.

Os relatórios que registram os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais estão previstos na Lei n.º 4320/1964 e na Lei Complementar n.º 101/2000. Sabe-se de recentes mudanças previstas para esses relatórios a partir de Portarias

emitidas pela STN em agosto/2009 e dezembro/2009. Entretanto elas não afetam os objetivos deste trabalho monográfico de forma direta, vez que o projeto concebido data do primeiro semestre de 2009 e a conclusão no primeiro semestre de 2010. Estes relatórios garantem a publicidade de dados, mas de uma forma restrita, pois a população interessada na promoção do controle social não consegue, muitas vezes, ter um entendimento amplo dos relatórios em função da forma como estas são disponibilizadas.

Apenas para respaldar a afirmação, nota-se que não é comum observar, nas entidades públicas, a divulgação de notas explicativas sobre aspectos relevantes que tenham interferido na gestão dos recursos públicos. Tampouco são elaboradas outras formas de divulgação, por meio de tabelas objetivas e visualizações gráficas, de pontos cuja variação ou expressividade tenha sofrido alterações significativas entre um período e outro.

Neste sentido, também é interessante divulgar comparativos entre entidades com características em comum, para que os usuários possam verificar as diferenças existentes nos patrimônios, e na obtenção (receitas públicas) e aplicação (despesas públicas) de recursos.

Como parâmetro técnico, cita-se que os analistas comparam indicadores e gráficos de resultados de empresas listadas na Bolsa de Valores que trabalham em um mesmo segmento (alimentício, mineração, comércio, ou qualquer outro) para fornecer sínteses de extensos relatórios a usuários que demandam por este tipo de informação.

Da mesma forma, podem ser expostas considerações e gráficos, e calculados indicadores sobre as informações dispostas em balanços de dois ou mais Municípios de uma região, por exemplo.

Assim, este trabalho justifica-se, no âmbito social, por estudar e discutir acerca de disponibilização de dados e informações, e elaboração de demonstrativos de forma sintetizada, comparando tecnicamente os dados do Município de São Paulo e dos Municípios da região do Grande ABC paulista, oferecendo informações que podem colaborar no exercício do controle social por parte dos Municípios envolvidos.

Da mesma forma que apresenta relevância no contexto social, também fornece uma importante ferramenta no âmbito governamental, permitindo que os gestores públicos ampliem seus conhecimentos utilizando o potencial produto na forma de dados capazes de constituir informações para tomada de decisão.

A pesquisa ainda justifica-se no campo acadêmico, pois fornece um trabalho cujos métodos podem ser utilizados para outros Municípios de outras regiões, ou até mesmo para outras esferas de governo, como Estados-membros, por exemplo, disseminando as práticas de

controle social ou aguçando a curiosidade acadêmica no sentido de complementar ou aperfeiçoar os resultados alcançados nesta monografia.

1.4 Metodologia

Definidos os objetivos desta pesquisa, relacionados a um estudo sobre balanços públicos, passa-se agora a expor o enquadramento metodológico deste trabalho, descrevendo também a forma como é desenvolvido, desde sua fundamentação teórica até o desenvolvimento da análise.

A organização de uma pesquisa envolve a utilização de métodos, técnicas e procedimentos, para que sejam atingidos os objetivos pretendidos. Assim, este trabalho é classificado como monografia, que, segundo França *et al* (2003, p.30), é uma primeira experiência de relato científico, sendo uma preparação metodológica para futuros trabalhos de investigação.

A monografia é um trabalho que introduz o pesquisador na área de investigação científica. O conhecimento dos métodos de pesquisa e elaboração de trabalhos, proporcionado pela monografia, é bastante útil e pode servir de base para futuros trabalhos mais aprofundados.

Desta forma, a pesquisa a ser desenvolvida pode ser classificada em três categorias: quanto à abordagem, quanto aos objetivos, e quanto aos procedimentos. Em relação à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa. Quanto aos objetivos, é classificada como exploratória e descritiva. Sobre seus procedimentos, entende-se que é uma pesquisa bibliográfica e documental.

A pesquisa, em relação à abordagem, é classificada como qualitativa e quantitativa, pois expõe um problema e utiliza-se de análise de variáveis, apoiada por métodos de quantificação para coleta e tratamento de informações.

Sobre a abordagem qualitativa, Richardson (1999, p.70) entende que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema; analisar a interação de certas variáveis; compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Em relação à abordagem quantitativa, Richardson (1999, p.70), diz que “caracteriza-se pelo emprego de quantificação, tanto nas modalidades de coletas de dados, quanto no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas...”.

Assim, percebe-se que trata-se de uma pesquisa de abordagem mista, uma vez que o pesquisador coleta os dados por meio de fontes secundárias, e organiza-os de forma que

possam bem atender aos objetivos do trabalho. Em seguida, o pesquisador trabalha os dados e os transforma em informações, observando as relações existentes entre as variáveis e elaborando considerações para contribuir com a compreensão da gestão de recursos públicos por parte da sociedade.

De acordo com os objetivos propostos, esta pesquisa é classificada como exploratória e descritiva, pois tem a finalidade de explorar e descrever as características do tema, expondo considerações sobre os balanços públicos a serem estudados no período de tempo definido.

De acordo com Andrade (1997, p.34) a pesquisa exploratória tem como finalidades “proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar, facilitar a delimitação da pesquisa, orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses”. A pesquisa descritiva caracteriza-se, segundo Andrade (1997, p.34), pela observação de fatos, que são registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador exerça qualquer tipo de interferência sobre eles.

Assim, ao trabalhar com uma pesquisa exploratória, busca-se o aprimoramento das idéias iniciais que motivaram o desenvolvimento da pesquisa. Por ser uma pesquisa de caráter descritivo, o pesquisador apenas elabora considerações de fatos sobre os quais não tem nenhuma interferência, apenas expõe suas considerações para alcançar os objetivos propostos pelo trabalho.

Em relação aos procedimentos técnicos necessários para operacionalizar a pesquisa, de forma a atingir os seus objetivos, esta é classificada como bibliográfica e documental, pois o pesquisador precisa de fontes bibliográficas para obter conhecimento sobre o tema, e também de fontes documentais para a coleta de dados e informações, como os balanços públicos e demais demonstrativos dos entes públicos, entre os anos de 2007 e 2008.

Gil (2002, p.44), afirma que “a pesquisa bibliográfica é feita com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. A pesquisa bibliográfica é necessária para que o pesquisador conheça as obras existentes na área pesquisada. Para obter sucesso na pesquisa realizada, o pesquisador deve selecionar e analisar o material encontrado, cuidando para não se restringir e prejudicar a qualidade dos resultados de seu trabalho.

Por sua vez, a pesquisa documental, de acordo com Gil (2002, p. 45), “vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os projetos de pesquisa”. A diferença entre as duas está apenas na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica compreende livros e artigos científicos, a pesquisa documental compreende diversos tipos de documentos, como ofícios,

regulamentos, relatórios de pesquisa e até mesmo relatório de empresas e outras organizações diversas.

Em relação às etapas de desenvolvimento da pesquisa, considera-se que compreende:

a) Pesquisa bibliográfica: utilizada para a construção do referencial teórico, para que todos os conceitos relacionados ao tema sejam devidamente expostos;

b) Coleta de dados: por meio de pesquisa documental, são coletados os dados sobre os quatro balanços públicos (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, e Demonstração de Variações Patrimoniais) dos Municípios a serem estudados, entre os anos de 2007 e 2008;

c) Tabulação e aplicação de fórmulas para obtenção de índices e/ou quocientes, bem como interpretação técnica;

d) Elaboração de gráficos e tabelas: para expor, de forma clara, a composição e evolução orçamentária, financeira e patrimonial dos entes estudados;

e) Análise das informações: com o auxílio dos gráficos e tabelas elaborados, são expostas considerações sobre os resultados encontrados, de forma a ampliar a transparência das informações.

A metodologia adotada pelo pesquisador para este trabalho visa a transformação de dados em informações. De acordo com Matarazzo (2003, p. 16)

dados são números ou descrição de objetos ou eventos que, isoladamente, não provocam nenhuma reação ao leitor. Informações representam, para quem as recebe, uma comunicação que pode produzir uma reação ou decisão, freqüentemente acompanhada de um efeito-surpresa.

Muitas vezes os relatórios contábeis, tanto na área pública como na privada, apresentam uma série de dados aos usuários. Estes dados não auxiliam de forma eficaz o processo de tomada de decisão. Após receberem tratamento por meio de processos de síntese ou análise, os dados transformam-se em informações. A partir de uma informação, o usuário recebe uma comunicação de fatos que interferem em sua tomada de decisão, por apresentarem uma ordenação lógica que facilitam sua compreensão.

1.5 Limitações da Pesquisa

Diante da grande diversidade de conteúdo e de direcionamentos de pesquisas possíveis na área de Contabilidade Pública, o pesquisador precisa delimitar o seu tema e expor as limitações que lhe são impostas. Desta forma, torna-se possível atribuir a relevância adequada aos pontos mais importantes para o alcance dos objetivos da pesquisa.

Para obter os resultados almejados, pode-se fazer a delimitação da pesquisa tanto no âmbito teórico, quanto nas discussões práticas de coleta de dados, tabulação, interpretação e análise de resultados.

Desta forma, a presente pesquisa estuda comparativamente os balanços públicos, entre os anos de 2007 e 2008, detendo-se no Município de São Paulo como único componente da Capital, e na região do Grande ABC paulista, composta pelos Municípios de Diadema, Mauá, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, Santo André, São Bernardo do Campo, e São Caetano do Sul.

Na elaboração dos indicadores e análises efetuadas não são considerados os efeitos da inflação entre um período e outro, o que aumentaria os valores dos indicadores de 2007 confrontados com 2008.

Neste estudo são utilizados o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, sendo que o conteúdo do quarto balanço público que é a Demonstração das Variações Patrimoniais é apresentado, mas não estudado. Os demais demonstrativos previstos na Lei n.º 4320/1964 e na LRF não são utilizados conforme apresentado na seção 2.3 do Capítulo 2.

Ao trabalhar com dados de fontes secundárias, não é possível ter certeza de suas origens, e se sua apresentação reflete a veracidade dos fatos. Desta forma, presume-se a veracidade ideológica das informações destes demonstrativos, uma vez que são organizadas por profissionais legalmente habilitados, que são regidos por legislação que visam coibir a apresentação de informações inverídicas.

Para minimizar o grau de risco aqui destacado fez-se uso de tabulações disponibilizadas pelo NICB, construídas a partir de dados existentes na página eletrônica Finanças do Brasil que vem sendo alimentados anualmente, por força do artigo 51 da LRF, permitindo que a partir desta fonte sejam elaborados indicadores contábeis.

Ao utilizar os dados disponibilizados pelo sítio eletrônico Finanças do Brasil, não foram obtidos os dados da Demonstração das Variações Patrimoniais. Portanto, não são elaboradas análises e calculados índices sobre este demonstrativo.

Há de ser considerada, ainda, a restrição da abordagem qualitativa. Nas pesquisas com este tipo de abordagem, o pesquisador é responsável pela interpretação dos dados e informações coletados, e esta interpretação é influenciada pelo conjunto de conhecimentos obtidos pelo pesquisador e por suas percepções sobre o objeto de estudo e sobre o contexto no qual está inserido.

Por ser a pesquisa efetuada sobre um conjunto limitado de entes públicos, e num espaço temporal também limitado, as conclusões obtidas não podem ser extensivas a outros entes ou períodos. Os métodos utilizados, contudo, podem ser aplicados para estudos de outros Municípios e outros períodos de tempo.

1.6 Organização do Estudo

O trabalho está dividido em quatro capítulos: introdução, fundamentação teórica, análises e resultados, e conclusões e sugestões.

O primeiro capítulo contextualiza o ambiente em que se insere a pesquisa, descrevendo o tema e problema, e os objetivos – objetivo geral e objetivos específicos – a serem alcançados. Apresenta, ainda, a justificativa, metodologia, delimitação da pesquisa e a organização do estudo.

O segundo capítulo traz a fundamentação teórica, em que são apresentados conceitos indispensáveis ao desenvolvimento da pesquisa, relacionados a Contabilidade e Administração Pública e Ambiente Econômico do Modo de Produção Capitalista, com enfoque especial em finanças públicas. Em seguida, são abordados conceitos relacionados à transparência na gestão pública estatal, incluindo a LRF. Por final, são apresentados conceitos relacionados aos balanços públicos utilizados para este trabalho.

No terceiro capítulo são apresentados os municípios estudados, e a forma como as informações foram obtidas, organizadas e analisadas, para então apresentar uma análise dos balanços públicos destes Municípios.

O quarto capítulo é composto pelas considerações finais sobre o trabalho desenvolvido e pelas sugestões para elaboração de outros trabalhos complementares à esta pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se a fundamentação teórica da pesquisa, buscando abordar os principais pontos necessários para o seu desenvolvimento. São abordados a interação entre Estado e Finanças Públicas, Transparência na Gestão Pública, Balanços Públicos, e Análise de Balanços.

2.1 Administração e Finanças Públicas

A administração e as finanças públicas são partes relacionadas à gestão pública, que compreende ações relacionadas ao processo de planejamento, organização, direcionamento e controle dos recursos públicos.

De acordo com Cruz e Silva (2001), a Gestão Pública é “qualquer processo gerencial que vise a consecução de políticas públicas assumidas, direta ou indiretamente, por um ente estatal [...] compreende os processos de formulação, de planejamento, de coordenação, de execução e/ou de monitoramento das ações governamentais”.

Assim, esta pesquisa estuda a Gestão Pública conceituando o Estado e seus elementos, a Administração e os serviços públicos, e as finanças públicas, dando enfoque ao processo de controle da gestão de recursos públicos.

2.1.1 O ESTADO E SEUS ELEMENTOS

Ao iniciar um estudo em que é necessária uma abordagem sobre a Administração e Finanças Públicas, faz-se mister conceituar o Estado, para tomar conhecimento sobre o seu funcionamento e a inter-relação existente para com seus administrados.

Ferreira (1999, p.826) conceitua o Estado como “um organismo político-administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial, ocupa um território determinado, é dirigido por um governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida”.

Trata-se de um conceito que define o Estado como uma organização da sociedade em função de que esta vive em conjunto em um determinado território, dirigida por um governo pautado pela soberania.

Meirelles (2004, p.60) entende que existem vários conceitos de Estado: do ponto de vista sociológico, é uma corporação territorial dotada de um poder de mando originário; sob o

ponto de vista político, trata-se de uma comunidade fixada sobre um território, com poder superior de ação, de mando e de coerção; do ângulo constitucional, é uma pessoa jurídica com soberania em seu território; e de acordo com o Código Civil, é uma pessoa jurídica de Direito Público Interno.

Como pode ser observado no conceito exposto por Ferreira e nos vários pontos de vista discutidos por Meirelles, existem alguns elementos presentes nas definições de Estado:

- a) Território: é o espaço físico ocupado pelo Estado;
- b) Governo: refere-se à organização política do Estado;
- c) Sociedade: o conjunto de pessoas sob ordem do Estado;
- d) Soberania: entendido como o poder absoluto do Estado dentro de seu território;
- e) Personalidade jurídica de Direito Público: embora possa atuar também no campo do Direito Privado, a personalidade única do Estado é de Direito Público.

De acordo com a clássica tripartição de Montesquieu o Estado apresenta três poderes independentes e harmônicos entre si: o Executivo, o Legislativo, e o Judiciário. Os três poderes estão relacionados à estrutura do próprio Estado, e cada um tem sua função: o Poder Legislativo elabora as leis, o Poder Executivo faz cumprir as leis, e o Poder Judiciário tem o poder de aplicar a lei de forma coativa. Ressalta-se que estas funções não são exclusivas de cada Poder, e sim preponderância de função para cada um dos Poderes, que atuam de forma harmônica para o bom funcionamento do Estado. (MEIRELLES, 2004)

O Estado detém a soberania, que é definida pelo poder político a partir da organização da sociedade. Neste contexto de soberania, aparece a noção de cidadania, que Matias-Pereira (2006, p.39) define como “um conjunto de mecanismos institucionais que regularam as relações entre o Estado e a população, definindo os direitos e as obrigações desta última”.

A cidadania é uma relação da população com o Estado, em que a primeira tem o sentimento de pertencer ao segundo. Com o passar dos anos, e ainda nos dias atuais, os direitos sociais dos cidadãos sofrem processo de desenvolvimento e tendem a se tornar cada vez mais amplos.

Por meio dos direitos conquistados como cidadãos, a população tem o poder de interferir nas atividades do Estado, participando de forma direta ou indireta na formação do governo e sua Administração. Nesta relação de existência de direitos da população, existe também a contrapartida do cumprimento dos deveres.

Neste trabalho é discutida a ampla participação popular nas ações do Estado, que não se limitam de forma alguma ao exercício do direito de voto. Pelo contrário, a participação popular pode e deve ser exercida durante todo o processo de arrecadação, gestão e dispêndio

de recursos públicos, que devem ter um único propósito: a busca incessante pelo bem estar da população.

2.1.2 ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS PÚBLICOS

A administração pública gerencia bens e interesses comuns de uma coletividade, seguindo regras impostas pela legislação, uma vez que na área pública é permitido fazer apenas o que estiver expresso em regulamento legal.

Neste sentido, Duez (1935 *apud* KOHAMA, 2008, p.10) conceitua a Administração como “a atividade funcional concreta do Estado que satisfaz as necessidades coletivas em forma direta, contínua e permanente, e com sujeição ao ordenamento jurídico vigente”.

Além de estar subordinada à legislação vigente, a atividade administrativa do Estado deve atingir as pessoas de forma clara e imediata, de maneira constante, e sem sofrer interrupções quanto ao atendimento das necessidades da população.

Cruz e Silva (2001) classificam a Gestão Pública em Gestão Pública Estatal e Gestão Pública Não-Estatal, sendo que a primeira é dividida em Gestão Pública Estatal Desconcentrada e Gestão Pública Estatal Descentralizada.

A Gestão Pública Desconcentrada, de acordo com Cruz e Silva (2001), ocorre quando um ente estatal distribui a execução de determinadas ações de sua esfera mediante características geográficas, funcionais ou setoriais, em função da natureza da atividade ou por motivos estratégicos.

A desconcentração da gestão pública ocorre, por exemplo, quando uma Secretaria da Educação, localizada fisicamente na capital de um Estado, cria gerências regionais para atender as diversas unidades estaduais de educação, tirando a concentração de atividades e decisões da sede.

Por sua vez, a Gestão Pública Descentralizada, de acordo com Cruz e Silva (2001), é quando um ente estatal transfere, mediante convênio, a execução de determinadas ações que seriam de sua responsabilidade para outro ente estatal.

Neste sentido, pode ser feito um comparativo da Gestão Pública Centralizada com administração direta em que as atividades são integradas ao chefe do Executivo. Por sua vez, a similaridade entre Gestão Pública Descentralizada e administração indireta não ocorre, pois o primeiro termo refere-se à transferência de determinadas ações de um ente estatal para outro, enquanto o termo administração indireta refere-se à transferência de ações do Estado

para outra entidade por ele criada ou cuja criação foi por ele autorizada, como autarquias ou entidades paraestatais, dotadas de autonomia financeira e administrativa.

A Administração Pública pode ser dividida em administração direta ou indireta. De acordo com Andrade (2002, p. 37), a administração direta “compreende o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal”.

A administração indireta, por outro lado, é “aquela 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”. (KOHAMA, 2008, p.15)

Nota-se que o Estado possui vários meios para proporcionar o bem-estar da coletividade, não constituindo um fim em si mesmo. O objetivo de cada ação intencionada pelo Governo e pelo aparelho da Administração Pública não pode ter outro objetivo senão a satisfação das necessidades da população.

Silva (2004, p. 24) ainda divide a administração pública conforme as atividades exercidas:

- a) Atividades-meio: envolvem o papel do Estado e a estrutura que atende às necessidades da população;
- b) Atividades-fim: envolvem o atendimento efetivo das necessidades da população

Ambas podem ser divididas conforme a área de atuação em atividades estratégicas e políticas, e atividades administrativas e de apoio, e alguns exemplos pode ser vistos no Quadro 1.

Atividade/Área de atuação	Políticas e Estratégicas	Administrativas e de apoio
Atividades-fim	<ul style="list-style-type: none"> • Justiça • Segurança Pública • Defesa Nacional 	<ul style="list-style-type: none"> • Educação • Saúde-Saneamento • Transporte • Urbanismo • Agricultura • Gestão Ambiental
Atividades-meio	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento • Orçamento • Recursos Humanos • Controle Interno Integrado 	<ul style="list-style-type: none"> • Material e Patrimônio • Documentação • Serviços Gerais • Controle Interno de cada Poder

Quadro 1: Distribuição das atividades do Estado Moderno.
Fonte: Elaborado pela autora, com base em Silva (2004, p.25).

Conforme verifica-se no Quadro 1, consideram-se como atividades-fim políticas e estratégicas a Justiça e a Segurança Pública, e atividades-fim administrativas e de apoio a

Educação e a Saúde. Como atividades-meio políticas e estratégicas podem ser citadas o Orçamento e os Recursos Humanos, e entre as atividades-meio administrativas e de apoio estão o Controle Interno e o Controle de Material e de Patrimônio.

2.1.3 FINANÇAS PÚBLICAS

Para conseguir alcançar seu objetivo maior de proporcionar o bem-estar geral de seus indivíduos, e cumprir com todas as suas obrigações estabelecidas na Constituição Federal, o Estado realiza uma gestão financeira. Neste processo, arrecada recursos por meio de tributos que são pagos pelos contribuintes, administra e gerencia os valores, e aplica-os no momento da realização de despesas públicas.

De acordo com Rezende (2001, p.35) a atividade financeira do Estado consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável à satisfação de necessidades coletivas que estão sob sua responsabilidade.

A obtenção do dinheiro ocorre por meio da receita pública, e por meio do crédito público e do orçamento público este dinheiro é gerenciado, e gasto ou aplicado no momento da execução das despesas públicas, quando o Estado põe a disposição da coletividade este dinheiro, seja na forma de materiais utilizados em uma escola pública, seja por meio da remuneração de pessoal técnico, seja na construção de um hospital (bens permanentes) para o atendimento da comunidade.

Matias-Pereira (2006, p.126) mostra que “as tendências de mudanças nas funções do Estado sinalizam evidente propensão no sentido de um retorno a suas atividades clássicas, acrescidas do papel de regulador da economia e protetor dos direitos sociais”.

Essas mudanças decorrentes do processo de globalização iniciado no final do século XX refletem na forma como o Estado atua. O controle de algumas variáveis macroeconômicas pode ser atribuído apenas ao Estado, pois o mercado sozinho não consegue se auto-regular. Assim, a intervenção do Estado na economia é parte do processo de gestão das finanças públicas estatais.

No campo das finanças o Estado desempenha algumas atribuições econômicas, que enquadram-se em três categorias:

- a) promover ajustamentos na alocação de recursos (função alocativa);
- b) promover ajustamentos na distribuição da renda (função distributiva); e
- c) manter a estabilidade econômica (função estabilizadora). (MUSGRAVE, 1976)

Sobre a função alocativa, ela torna-se necessária em decorrência da ineficiência do sistema de mercado. Musgrave & Musgrave (1974, apud GIACOMONI, 2005, p.38) cita duas situações que servem de exemplo de atividade estatal na alocação de recursos. O primeiro deles são os investimentos na infraestrutura econômica (transportes, energia, etc) que possuem alto custo de aplicação e longo período de retorno, desestimulando o envolvimento da iniciativa privada. O segundo é a oferta de bens públicos e bens meritórios. Os bens públicos são aqueles em que o sistema de mercado não tem a mesma eficiência do que na oferta de bens privados, como a iluminação pública. Os bens meritórios são aqueles cuja utilidade social se sobrepõe à sua importância como bem privado como, por exemplo, os programas de merenda escolar.

A função distributiva do Estado também ocorre para corrigir falhas do mercado. De acordo com Giacomoni (2005, p.40)

“o orçamento público [...] é o principal instrumento para viabilização das políticas públicas de distribuição de renda. Considerando que o problema distributivo tem por base tirar de uns para melhorar a situação de outros, o mecanismo fiscal mais eficaz é o que combina tributos progressivos sobre as classes de renda mais elevada com transferências para aquelas classes de renda mais baixa”.

Para conseguir realizar a função distributiva, o Estado utiliza-se de meios como o imposto de renda, por exemplo. Este tipo de tributo onera de forma progressiva, com alíquotas maiores para os que recebem rendimentos mais elevados, utilizando o valor arrecadado para subsidiar programas populares, relacionados à alimentação e moradia, por exemplo.

Em relação à função estabilizadora, Giacomoni (2005, p.41) entende que o Estado busca atender dois grandes objetivos macroeconômicos por meio dela, que são a manutenção de elevado nível de emprego e a estabilidade nos níveis de preços. Além destes, busca também atender o equilíbrio no balanço de pagamentos e o alcance de uma razoável taxa de crescimento econômico.

A partir das contribuições de Musgrave sobre as funções fiscais, que são materializadas por meio do orçamento como principal instrumento da ação estatal na economia, percebe-se que as finanças públicas não são simples gestão de recursos, mas servem principalmente como meio de intervenção econômica.

Neste complexo meio, a Contabilidade é uma importante ferramenta de apoio para o aperfeiçoamento das formas de exposição de informações à gama de usuários, que muitas vezes não encontram nos demonstrativos disponibilizados as informações que necessitam. Encontram apenas um aglomerado de dados, que não têm significância alguma para quem não

tem conhecimento suficiente que permita interpretá-los. Cabe à Contabilidade buscar formas de melhoria na exposição de dados e informações, para o desenvolvimento das boas práticas de transparência na gestão pública estatal.

2.2 Transparência na gestão pública estatal

A questão da transparência na gestão pública estatal pode ser estudada sob o aspecto legal, em que a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal são as principais fontes de regulamentação. Também pode ser estudada sob o aspecto prático, em que observa-se que algumas vezes ocorrem limitações à participação popular apesar da observação dos aspectos relacionados às normas legais sobre este assunto.

2.2.1 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Estado, ao buscar atingir os seus objetivos de satisfazer as necessidades da sociedade, utiliza-se de instrumentos de gestão pública estatal moderna, como o orçamento, que é uma peça que visa integrar as ações do Estado de forma planejada e transparente. Ao dar publicidade tanto ao orçamento como às várias demonstrações contábeis da sua execução orçamentária e financeira, o Estado visa informar à população sobre o que ocorreu em determinado período, buscando cumprir com os preceitos dispostos na legislação, como na Constituição Federal de 1988, na Lei n.º 4.320/1964 e na Lei Complementar n.º 101/2000.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, prevê o princípio da publicidade como um dos principais norteadores dos atos da administração pública direta e indireta de qualquer Poder (Executivo, Legislativo ou Judiciário) de todas as esferas de governo (Federal, Estadual ou Municipal).

Observa-se que o referido artigo impõe a publicidade para toda a extensão da administração pública, tanto centralizada quanto descentralizada, para todos os poderes de todas as esferas governamentais deste país, obrigando tanto Municípios, quanto Estados e a própria União à observação das mesmas regras em relação a publicidades de informações sobre a gestão de recursos.

Complementando o princípio da publicidade disposto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, o primeiro parágrafo do mesmo artigo estabelece que

A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Observa-se que a Carta Magna já define o conteúdo da publicidade, que deverá ser utilizada para educar, informar e orientar os cidadãos sobre a gestão pública, e não ser utilizada para promoções de indivíduos ou grupos que detém o poder no governo, como partidos políticos, por exemplo.

A publicidade das informações sobre a gestão pública também exige dispêndios e, portanto, não podem ser usados estes recursos para benefícios e promoções pessoais, mas tão somente para orientar e educar a população sobre a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, melhorando as condições de forma a permitir e ampliar a participação popular no controle da gestão.

Além de definir a obediência ao princípio da publicidade, a Constituição Federal de 1988, por meio do parágrafo único de seu artigo 70, ainda impõe o dever de prestar contas à “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

O ato de prestar contas obriga quem desempenha determinadas funções utilizando recursos públicos a explicar o que faz, porque faz e quanto gasta para fazer determinada ação. Não é apenas um ato de quantificar, mas também de tornar evidente os benefícios, justificando o emprego de tais recursos à satisfação de algum tipo de necessidade da população, sempre observando a legalidade na sua aplicação.

Além de a população ter o direito ao conhecimento dos atos e fatos da gestão pública garantidos pelo princípio da publicidade, o dever de prestar contas ainda complementa o que pode ser considerado como um embrião criado pela Constituição Federal para o surgimento de leis posteriores mais específicas que enfatizassem a busca pela transparência e responsabilidade na gestão fiscal.

2.2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Esta necessidade de regulamentar, por meio de legislação, a responsabilidade na gestão fiscal, com o objetivo de tornar as ações do Estado mais planejadas e transparentes, culminou com a aprovação da Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

De acordo com o primeiro parágrafo do primeiro artigo da LRF, a ação planejada e transparente são pressupostos para a responsabilidade na gestão fiscal. Por meio da observação desses pressupostos busca-se alcançar os seus objetivos de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediências a limites e condições relacionados à:

- Renúncia de receita;
- Geração de despesas com pessoal, da seguridade social, entre outras;
- Dívidas consolidada e mobiliária;
- Operações de créditos, incluindo as operações de antecipação de receita;
- Concessão de garantias;
- Inscrição em restos a pagar.

A observação dos dois pressupostos da LRF, que são o planejamento e a transparência, tem o objetivo principal de favorecer a participação popular, desde a fase inicial do processo da gestão, por meio da participação no planejamento, até a fase final, em que a transparência dos gastos e das ações efetuadas ao longo de determinado período favorece o controle social.

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê, em seu artigo 48, os instrumentos da transparência na gestão fiscal, que são “os planos, orçamentos e lei 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 desses documentos”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal ainda prevê algumas outras formas para assegurar a transparência no parágrafo único do artigo 48:

- a) incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- b) liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- c) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União.

A publicidade das informações contábeis não se encontra mais disponibilizada apenas em meios oficiais que são, de certa forma, bastante restritos, como a publicação em Diário

Oficial, por exemplo. Há de se observar que o objetivo final não é a publicação, e sim a transparência e o maior alcance de conhecimento dos dados e informações por parte da população. Publicação em Diário Oficial é apenas um dos meios, sendo que as publicações em imprensa privada, disponibilização de relatórios, balanços e quadros demonstrativos em meios eletrônicos, divulgação em painéis e cartazes de ampla visibilidade, são alguns dentre vários meios de divulgação que podem auxiliar na ampliação da participação popular, que é a finalidade principal.

2.2.3 LIMITAÇÕES DA PARTICIPAÇÃO POPULAR

Apesar das garantias estabelecidas pela legislação sobre a publicidade utilizando vários meios, torna-se interessante fazer uma reflexão sobre o teor dos dados e informações que são postos à disposição do público. Partindo da premissa de que talvez a sociedade em geral não possua conhecimento técnico que permita interpretar os relatórios e demonstrativos contábeis, pode-se concluir que há uma distância entre o cumprimento da publicidade e a real transparência que promove a ampla participação popular.

Para diminuir ou extinguir o distanciamento supõe-se uma situação onde o próprio Estado avalie e monitore o processo, seus desvios, causas e condições, e a partir do diagnóstico permanente promova ações eficazes até superar o problema.

Platt Neto (2005, p.158) apresenta alguns exemplos verificados na realidade brasileira sobre as limitações na transparência das contas públicas. Observa-se que os relatórios são elaborados exclusivamente para atendimento à legislação, sem muita preocupação com os usuários, e sem atenção estética, limitando-se aos formatos padrões, isentos de gráficos ou qualquer outro tipo de ilustração que melhore a compreensão das informações. Além disso, muitos utilizam meios restritivos para acesso dos relatórios (Diário Oficial), ou quando divulgam por meios eletrônicos, as páginas contém erros. Verifica-se também a existência de informações incorretas, incompletas, ou até mesmo desatualizadas, como pode ser visto pela ausência de notas explicativas, ou de apresentação de relatórios dos anos anteriores, de forma a permitir a percepção sobre a composição e evolução das contas públicas.

Na iniciativa privada observa-se que parte destas limitações não é verificada, especialmente para as empresas de capital aberto, cujos relatórios e informações buscam atender as necessidades de informações dos usuários, com quadros e gráficos informativos nos relatórios elaborados pela administração. As informações são bastante divulgadas, tanto por meio de jornais, revistas, sítios eletrônicos da Bolsa de Valores e das próprias empresas.

Observa-se a existência de Notas Explicativas e comparações com exercícios anteriores, demonstrando uma preocupação maior com os usuários.

Parte dessa diferença deve-se a existência de órgãos reguladores e da preocupação crescente acerca dos aspectos relacionados à essência e à forma como a contabilidade é praticada. Na área pública, apesar da legislação existente, a fiscalização exercida por órgãos qualificados e pessoal técnico (Tribunais de Contas) verifica essencialmente a legalidade. Aspectos relacionados à oportunidade, utilidade e eficiência da utilização de recursos públicos ficam em um segundo plano.

Estes aspectos poderiam ser fiscalizados pela população por meio do exercício do controle social esclarecido, se esta tivesse às mãos informações trabalhadas com melhorias qualitativas em relação ao que é verificado atualmente.

Slomsky (2005, p.32-33) entende que existe uma assimetria informacional no Estado, pois não existem meios efetivos de informação sobre o que se passa no âmbito interno da administração pública, o que implica aumento da “insatisfação popular para com os serviços prestados pelo Estado e a desconfiança do público em geral sobre a forma como são geridos os recursos, pagos direta ou indiretamente pela população”.

Assim como ocorre na iniciativa privada, em que os sócios investem na empresa e desejam ampla transparência dos resultados alcançados, pode-se dizer que a população é uma espécie de investidora no Estado, uma vez que recolhe tributos, que são administrados pelos gestores públicos, e transformados em despesas para atender às suas necessidades. E, como investidores, nada mais justo do que obter relatórios claros e transparentes sobre a gestão dos recursos aplicados.

Ao garantir a publicidade e o alcance das informações para um amplo número de pessoas, o Estado demonstra interesse na participação popular na gestão da coisa pública. Vale ressaltar que a participação do povo não pode limitar-se apenas ao exercício do direito de voto em seus representantes do Executivo e do Legislativo, mas deve se perpetuar de forma perene durante todos os anos da gestão executada em cada mandato eletivo.

Neste sentido, Martins Junior (2004, p.298) diz que

A participação é idéia-mestra da contemporânea noção de cidadania: o povo torna-se parte principal do processo de seu desenvolvimento e promoção social, instaurado nos níveis de distribuição dos bens (materiais e imateriais) indispensáveis (existência socialmente digna, proteção dos interesses transindividuais, controle do poder político, administração da coisa pública e proteção dos interesses transnacionais).

Ao exercer a participação no controle social, o povo tem a oportunidade de promover seu desenvolvimento e bem-estar social, pois os interesses coletivos se sobrepõem aos

interesses individuais, e a gestão dos recursos públicos estará sendo fiscalizado pelo seu principal interessado: a sociedade.

A Contabilidade tem o importante papel de melhorar os aspectos qualitativos do conjunto de relatórios e demonstrativos da área pública, permitindo aos usuários a efetiva participação na gestão pública, de posse de informações compreensíveis e úteis. Dentre os tipos de relatórios e demonstrativos, são abordados, no tópico 2.3 desta monografia, os balanços públicos.

2.3 Balanços públicos e outros demonstrativos

Este trabalho discute os balanços públicos previstos na Lei n.º 4.320/1964, e são apresentados também os demais demonstrativos auxiliares previstos, bem como das alterações trazidas pela Portaria STN n.º 749/2009. Adicionalmente, é discutido o processo de análise de balanços, que busca facilitar o entendimento sobre os dados expostos nos balanços públicos.

2.3.1 DEMONSTRATIVOS ORIGINÁRIOS DA LEI N.º 4.320/1964

A Lei n.º 4.320/1964 estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Por meio deste dispositivo legal são feitas as orientações sobre a elaboração de vários demonstrativos, incluindo os quatro balanços públicos, que são o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial, e a demonstração de variações patrimoniais.

Esta lei também disciplina a elaboração de uma série de quadros demonstrativos auxiliares. Conforme o artigo 101 da Lei n.º 4.320/1964

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Os quatro balanços públicos são estudados detalhadamente neste trabalho na seção 2.3.3 desta monografia. De forma breve, o conteúdo destes balanços, bem como dos demais quadros demonstrativos estabelecidos pelo artigo 101 da Lei n.º 4.320/1964, está descrito nos Quadros 2, 3 e 4, elaborados com base no material didático da disciplina de Contabilidade Pública II, elaborado por Platt Neto.

<p>Anexo 1 – Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas 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.</p>
<p>Anexo 2 –Especificação da Despesa É apresentada a despesa conforme a classificação econômica. É apresentada a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica.</p>
<p>Anexo 3 –Especificação da Receita É apresentada a receita conforme a classificação econômica. Para a receita não é especificado o órgão, já que a secretaria da fazenda ou de finanças é o órgão institucional arrecadador.</p>
<p>Anexo 6 – Programa de Trabalho Apresenta a despesa orçamentária conforme a classificação funcional para o período, por órgão e unidade orçamentária.</p>
<p>Anexo 7 – Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades Apresenta a consolidação de todas as unidades orçamentárias, ou órgãos, apresentados no Anexo 6, distinguindo-se projetos e atividades.</p>
<p>Anexo 8 – Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos É idêntico ao do Anexo 7, sendo que a distinção é feita de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram.</p>
<p>Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções Apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, mostrando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo.</p>
<p>Anexo 12 – Balanço Orçamentário É um quadro de contabilidade com duas seções, em que se demonstram as receitas previstas em confronto com as arrecadadas, à esquerda, e as despesas fixadas em confronto com as realizadas, à direita.</p>

Quadro 2: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 com enfoque orçamentário.

Fonte: Adaptado de Platt Neto (2009, p.85-86)

Por meio do Quadro 2 apresenta-se os demonstrativos instituídos pela Lei n.º 4.320/1964 e posteriores alterações, que mostram informações de conteúdo orçamentário, relacionado às receitas e despesas em suas classificações econômica, institucional e funcional, e que são utilizados atualmente.

Na legislação original, o Anexo 6, por exemplo, não era o Programa de Trabalho, e sim a Demonstração da Despesa pelas Funções Segundo as Categorias Econômicas, e o Anexo 7 era a Demonstração da Despesa pelas Categorias Econômicas Segundo as Funções, e atualmente, em função do orçamento programa, este Anexo é o Demonstrativo de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades.

Estes demonstrativos auxiliares buscam evidenciar os aspectos orçamentários, tanto no âmbito das receitas quanto no âmbito das despesas, em suas variadas classificações, desde a institucional, a funcional, a estrutura programática e a classificação econômica.

Como exemplo de classificação institucional verifica-se o Anexo 9. Neste tipo de classificação, os créditos orçamentários são alocados conforme a estrutura organizacional, em unidades orçamentárias e órgãos orçamentários.

Os Anexos 6, 7 e 8, por sua vez, apresentam detalhamento maior a partir da classificação funcional e da estrutura programática da despesa. A classificação funcional,

instituída pela Portaria MOG n.º42/1999, separa as dotações orçamentárias em funções (maior nível de agregação das despesas, como Saúde, Educação, Administração, etc.) e subfunções (nível de agregação das despesas inferior à função).

A estrutura programática apresenta os programas como instrumentos de atuação governamental, e as ações, subdivididas em projetos, atividades e operações especiais. De acordo com a Portaria MOG n.º 42/1999, os projetos são instrumentos de programação que envolvem operações limitadas no tempo das quais resulta um produto que expande ou aperfeiçoa as ações do Governo, enquanto as atividades são instrumentos de programação que envolvem operações contínuas e permanentes das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção das ações do Governo. As operações especiais, por sua vez, agrupam despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações do Governo.

Há ainda a classificação econômica, que é evidenciada por meio do Anexo 1. Neste tipo de classificação as receitas são segregadas em categorias econômicas chamadas de receitas correntes e receitas de capital, assim como as despesas, que são divididas em duas categorias econômicas, que são despesas correntes e despesas de capital

<p>Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Apresenta, lado a lado, a receita orçada e a arrecadada, de modo a demonstrar a diferença apurada, para mais ou para menos.</p>
<p>Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Expõe a despesa autorizada e a realizada no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente.</p>
<p>Anexo 13 – Balanço Financeiro É um quadro de contabilidade que demonstra receitas e despesas orçamentárias, e recebimentos e pagamentos extraorçamentários, conjugados com os saldos em espécie no início e no final do exercício.</p>
<p>Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa) Apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente, identificando o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão.</p>
<p>Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante Apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo financeiro no Balanço Patrimonial, que formam o que é conhecido como dívida flutuante.</p>

Quadro 3: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 com enfoque financeiro.

Fonte: Adaptado de Platt Neto (2009, p.85-86)

No Quadro 3 estão os demonstrativos previstos na Lei n.º 4.320/1964 que apresentam conteúdo predominantemente financeiro, ainda que estejam relacionados também com o Balanço Patrimonial, como é o caso dos Anexos 16 e 17, que detalham itens do Passivo Financeiro e do Passivo Permanente, componentes do Balanço Patrimonial.

Os Anexos 10 e 11 comparam o orçamentário com a execução financeira realizada até o momento. O primeiro compara a arrecadação efetiva com o que havia sido previsto no

início do exercício por meio do orçamento, enquanto o segundo compara as despesas realizadas com as fixadas no início do exercício e com as dotações abertas por meio de créditos adicionais. Cabe lembrar que, conforme o artigo 35 a Lei n.º 4.320/1964, no período são consideradas como receitas aquelas que forem arrecadadas e como despesas aquelas legalmente empenhadas, caracterizando o regime misto da contabilidade pública: regime de caixa para as receitas e regime de competência para as despesas.

Por meio destes anexos pode ser acompanhada a execução das despesas, de forma que estas não superem as receitas arrecadadas, para que o resultado fiscal possa ser acompanhado de forma permanente, fazendo com que ao final do exercício não ocorra déficit de execução.

Os Anexos 16 e 17 permitem o acompanhamento da dívida fundada (passivo permanente) e da dívida fluante (passivo financeiro), contribuindo para o controle financeiro da entidade, de forma que não ultrapasse os limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

<p>Anexo 14 – Balanço Patrimonial</p> <p>É um demonstrativo contábil que mostra o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação</p> <p>Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais</p> <p>É um demonstrativo que evidencia as alterações verificadas no patrimônio da entidade, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício</p>
--

Quadro 4: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 com enfoque patrimonial.

Fonte: Adaptado de Platt Neto (2009, p.85-86)

O Quadro 4, por sua vez, apresenta os demonstrativos previstos na Lei n.º 4.320/1964 que apresentam enfoque patrimonial. O Balanço Patrimonial que apresenta dados de determinada data, e a Demonstração das Variações Patrimoniais que apresenta o fluxo de variações do período.

O Balanço Patrimonial apresenta o Ativo Financeiro e o Ativo Permanente de um lado, e de outro o Passivo Financeiro e o Passivo Permanente, sendo que os totais são equilibrados com o Saldo Patrimonial, que pode ser Ativo Real Líquido ou Passivo Real Descoberto. A Demonstração das Variações Patrimoniais mostra o resultado patrimonial do exercício, evidenciando as variações provocadas pela execução orçamentária (efetivas e por mutação patrimonial) e as variações independentes de execução orçamentária.

2.3.2 ALTERAÇÕES DA PORTARIA STN N.º 749/2009

A Portaria STN n.º 749/2009 traz algumas alterações aos quatro balanços públicos, e inclui três novas demonstrações: a Demonstração dos Fluxos de Caixa (Anexo 18), a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (Anexo 19) e a Demonstração do Resultado Econômico (Anexo 20).

Os quatro balanços públicos são objeto do estudo e das análises na seção 2.3.3 desta monografia, e a exposição teórica busca contemplar, conforme for necessário, as alterações nestes demonstrativos impostas pela aprovação da Portaria STN n.º 749/2009. Por hora, esta seção apresenta apenas os novos demonstrativos propostos.

O primeiro dos novos demonstrativos é a Demonstração dos Fluxos de Caixa que, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) (2009, p.42), deve permitir aos usuários a projeção de fluxos futuros de caixa e a elaboração de análises sobre possíveis mudanças na capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações do caixa e seus equivalentes, nos fluxos das operações, dos investimentos, e dos financiamentos.

Outro demonstrativo previsto pela Portaria STN n.º 749/2009 é a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido que, de acordo com o MCASP (2009, p.53), objetiva demonstrar o déficit ou superávit patrimonial do exercício, as mutações no patrimônio líquido reconhecidas diretamente no mesmo, o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores, e as contribuições dos proprietários e as distribuições por eles recebidas.

De acordo com o quarto artigo da Portaria STN n.º 749/2009, a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido é obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

O último dos novos demonstrativos previstos pela Portaria STN n.º 749/2009 é a Demonstração do Resultado Econômico. De acordo com o MCASP (2009, p.49), a Demonstração do Resultado Econômico tem como premissas os conceitos de custo de oportunidade (valor desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas possíveis para a execução da ação pública), receita econômica (valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública) e custo de execução (valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado, dividindo-se entre custos diretos e indiretos).

Assim, é apresentado o Resultado Econômico Apurado, que é “o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação”. Trata-se de um demonstrativo de elaboração facultativa pelos entes da federação, conforme o artigo 5º da Portaria STN n.º 749/2009.

Cabe destacar, conforme prevê o artigo 7º da Portaria STN n.º 749/2009, que o teor da portaria entra em vigor de forma facultativa a partir de 2010 e de forma obrigatória a partir de 2012 para a União, para os Estados e para o Distrito Federal, e a partir de 2013 para os Municípios.

Entende-se que todos estes demonstrativos, conjugados com os balanços públicos, apresentam conteúdo informacional, de caráter orçamentário, financeiro e patrimonial. A Lei Complementar n.º 101/2000 ainda traz outros demonstrativos de publicação obrigatória, mas que não são utilizados neste trabalho. Apesar da grande quantidade de demonstrativos, a legislação não se mostra restritiva a ponto de impedir o setor público estatal de evidenciar suas ações por meio de métodos complementares, como ilustrações e gráficos. Se o público-alvo deste trabalho informacional elaborado pela Contabilidade não tiver conhecimento a ponto de conciliar as diversas informações e dados postos à sua disposição para tomar decisões ou formar opiniões, o trabalho não atinge seu objetivo principal.

2.3.3 APRESENTAÇÃO DOS BALANÇOS ESTUDADOS

A seção de análise desta monografia estuda os balanços públicos, e esta subseção da Fundamentação Teórica são apresentados os quatro balanços públicos previstos na Lei n.º 4.320/1964, com a finalidade de dar suporte às informações e aos indicadores apresentados na seção 3.3.

Cabe destacar novamente que, conforme exposto nas limitações desta pesquisa, na seção 1.5, sobre a Demonstração das Variações Patrimoniais não são calculados indicadores e efetuadas análises. Mesmo assim o conteúdo desta demonstração é apresentado nesta seção.

Cabe destacar a sequência técnica existente em relação à estática e dinâmica patrimonial. Na ordem com que a Lei n.º 4.320/1964 apresenta, fica inserido o Balanço Patrimonial como se este demonstrativo pudesse ser elaborado antes da Demonstração das Variações Patrimoniais, que é uma demonstração dinâmica e é pré-requisito para o BP. Neste trabalho adota-se a seguinte sequência para os Anexos da Lei n.º 4.320/1964: Balanço

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

a) Balanço Orçamentário

Dentre os quatro balanços públicos, a Lei n.º 4.320/1964 apresenta, primeiramente, o balanço orçamentário. Conforme o seu artigo 102, o balanço orçamentário “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

O balanço orçamentário deve ser elaborado de acordo com o modelo do Anexo 12 desta lei, conforme pode ser verificado no Quadro 5:

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	Previsão	Execução	Diferença	Títulos	Fixação	Execução	Diferença
RECEITAS CORRENTES Receita Tributária Receita Patrimonial Receita Industrial Transferências Receitas Diversas RECEITAS DE CAPITAL				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E SUPLEMENTARES CRÉDITOS ESPECIAIS CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS			
SOMA				SOMA			
DÉFICITS				SUPERÁVITS			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 5: Balanço Orçamentário conforme a Lei n.º 4.320/1964.
Fonte: Anexo 12 da Lei n.º 4.320/1964

Conforme Kohama (2006, p.16), o balanço orçamentário é um quadro contábil com duas seções, em que se distribuem as receitas previstas no orçamento e as realizadas, e as despesas fixadas no orçamento e as realizadas, igualando-se as somas opostas com os resultados da previsão e da realização, e o déficit ou superávit.

Conforme pode ser visto no Quadro 5, o lado esquerdo apresenta as receitas e o lado direito apresenta as despesas, ambas divididas em três colunas: a primeira apresenta o valor previsto para as receitas e o valor fixado para as despesas, a segunda coluna apresenta os valores efetivamente executados, e a última coluna mostra a diferença entre o previsto/fixado e o realizado. As diferenças, quando positivas, demonstram valor executado superior ao previsto/fixado, e não podem ocorrer para as despesas, uma vez que nenhuma despesa pode ser realizada sem que exista dotação orçamentária para tal.

Ao final, após as somas, a linha do déficit deve ser preenchida quando as despesas (fixadas e/ou realizadas) superarem as receitas (previstas e/ou realizadas), pelo valor da

diferença ocorrida. Do contrário, quando as receitas superarem as despesas, é preenchida a linha do lado direito do balanço orçamentário, com o valor do superávit, que pode ser de previsão ou de execução.

Há de se observar que o balanço orçamentário traz uma quantidade limitada de informações, por contas consolidadas, e um maior detalhamento destas contas pode ser visto nos quadros demonstrativos auxiliares publicados de acordo com a Lei n.º 4.320/1964.

b) Balanço Financeiro

O balanço financeiro, conforme cita a Lei n.º 4.320/1964, em seu artigo 103, “demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte”.

O mesmo artigo, por meio de seu parágrafo único, ainda prevê que “os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária”.

O balanço financeiro deve ser elaborado de acordo com o Anexo 13 da Lei n.º 4.320/1964, conforme pode ser verificado no Quadro 6:

BALANÇO FINANCEIRO							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	R\$	R\$	R\$	Títulos	R\$	R\$	R\$
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita Patrimonial				Administração e Planejamento			
Receita Industrial				Agricultura			
Transferências Correntes				Comunicações			
Receitas Diversas				Defesa Nacional e Segurança Pública			
Receitas de Capital				Desenvolvimento Regional			
EXTRAORÇAMENTÁRIA				Educação e Cultura			
Restos a Pagar				Energia e Recursos Minerais			
Serviços da Dívida a Pagar				Habituação e Urbanismo			
Depósitos				Indústria, Comércio e Serviços			
Outras Operações				Relações Exteriores			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				Saúde e Saneamento			
Disponível				EXTRAORÇAMENTÁRIA			
Caixa				Restos a Pagar			
Bancos e correspondentes				Serviços da Dívida a Pagar			
Exatores				Depósitos			
Vinculados em C/C Bancária				Outras Operações			
TOTAL				SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE			
				Disponível			
				Caixa			
				Bancos e correspondentes			
				Exatores			
				Vinculados em C/C Bancária			
				TOTAL			

Quadro 6: Balanço Financeiro conforme a Lei n.º 4.320/1964.

Fonte: Anexo 13 da Lei n.º 4.320/1964

A inclusão dos Restos a Pagar como receita do exercício se dá pelo fato de que este balanço objetiva demonstrar a execução orçamentária conjugada com a movimentação financeira. Assim, as despesas que ainda não foram pagas estão sendo demonstradas na coluna das despesas por seguirem o regime de competência e não o regime de caixa. Desta forma, não houve o efetivo desembolso, e se estes valores não fossem incluídos como Restos a Pagar nas receitas extraorçamentárias, os saldos do ativo disponível não mostrariam a equivalência do total pretendida pelo demonstrativo.

De acordo com Silva (2004, p.351) “o balanço financeiro representa ao final do exercício o produto da contabilidade financeira, cuja função é a de registrar as operações relativas à movimentação de valores, especialmente numerário”.

Por meio deste demonstrativo, os usuários podem verificar o valor das receitas orçamentárias e extraorçamentárias (por regime de caixa), das despesas orçamentárias realizadas (por regime de competência) e das despesas extraorçamentárias, o valor das despesas não pagas no período, o valor inicial e final da conta Caixa e dos Equivalentes a

Caixa incluídos no Ativo Disponível do Balanço Patrimonial, e que é estudado nesta mesma seção.

c) Demonstração das Variações Patrimoniais

De acordo com o artigo 104 da Lei n.º 4.320/1964, a Demonstração de Variações Patrimoniais “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

A Demonstração de Variações Patrimoniais deve ser elaborada de acordo com o modelo do Anexo 15 desta lei, e pode ser vista no Quadro 7.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS							
VARIAÇÕES ATIVAS			VARIAÇÕES PASSIVAS				
Títulos	R\$	R\$	R\$	Títulos	R\$	R\$	R\$
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Despesas Correntes			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita Patrimonial				Transferências Correntes			
Receita Industrial				Despesas de Capital			
Transferências Correntes				Investimentos			
Receitas Diversas				Inversões Financeiras			
Receitas de Capital				Transferências de Capital			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				
Aquisições de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Construção e Aquisição de Bens Nat. Ind.				Alienação de Bens Imóveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens de Natureza Ind.			
Empréstimos Concedidos				Alienação de Títulos e Valores			
Diversos				Empréstimos Tomados			
				Recebimento de Créditos			
				Diversas			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				
Inscrição da Dívida Ativa				Cancelamento da Dívida Ativa			
Inscrição de Outros Créditos				Encampação de Dívidas Passivas			
Incorporação de Bens				Diversas			
Cancelamento de Dívidas Passivas				Disponível			
Diversas				Caixa			
Total das Variações Ativas				Total das Variações Passivas			
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTADO PATRIMONIAL			
Déficit Verificado				Superávit Verificado			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Quadro 7: Demonstração das Variações Patrimoniais conforme a Lei n.º 4.320/1964.

Fonte: Anexo 15 da Lei n.º 4.320/1964

Conforme pode ser verificado no Quadro 7, esta demonstração é dividida em duas colunas: variações ativas (que aumentam o saldo patrimonial) e variações passivas (que diminuem o saldo patrimonial), ambas subdivididas em resultantes da execução orçamentária

e independentes da execução orçamentária. A Demonstração das Variações Patrimoniais demonstra o aumento ou diminuição do patrimônio da entidade, e por meio dela podem ser verificadas as causas dessas variações.

As variações patrimoniais resultantes da execução orçamentária podem ser efetivas (que aumentam ou diminuem o saldo patrimonial na sua exata proporção) ou por mutação patrimonial (quando ocorre uma transferência entre contas, como na aquisição de um veículo, em que aumenta o ativo permanente e diminui o ativo financeiro).

As variações patrimoniais independentes da execução orçamentária podem ocorrer por superveniências do ativo ou insubsistências do passivo, no caso das variações ativas, e superveniências do passivo ou insubsistências do ativo, no caso das variações passivas.

d) Balanço Patrimonial

De acordo com o art. 105 da Lei n.º 4.320/1964, o Balanço Patrimonial “deve demonstrar: o Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Passivo Financeiro, Passivo Permanente, Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação”.

Trata-se de um demonstrativo contábil que demonstra uma posição estática, de valores existentes em uma determinada data, ao contrário dos demais balanços públicos, que registram fluxos de valores que transitaram pelas contas entre uma data e outra de cada período.

De acordo com Kohama (2006, p.22) este demonstrativo “tem estreita conformidade com a apresentada para as empresas e entidades da iniciativa privada”, apesar de existirem alguns grupos de contas diferentes, mas que em essência referem-se a eventos correlatos.

Kohama (2006, p.23) ainda detalha este demonstrativo, ao dizer que na parte que corresponde ao Ativo encontram-se três grandes grupos de contas: o ativo financeiro, o ativo permanente, e o ativo compensado. Encontra-se ainda o saldo patrimonial, se este for deficitário, representado pela conta passivo real descoberto. Na outra parte, correspondente ao Passivo, encontram-se também três grandes grupos de contas: passivo financeiro, passivo permanente, e passivo compensado. Encontra-se ainda o saldo patrimonial, se superavitário for, como Ativo Real Líquido. Observa-se que o saldo patrimonial corresponde ao grupo do patrimônio líquido do balanço patrimonial das entidades privadas, sem existir, entretanto, as contas de capital social, de lucros e de reservas.

A elaboração do balanço patrimonial deve ser feita de acordo com a estrutura apresentada no Anexo 14 da Lei n.º 4.320/1964, que pode ser vista no Quadro 8:

BALANÇO PATRIMONIAL							
ATIVO				PASSIVO			
Títulos	R\$	R\$	R\$	Títulos	R\$	R\$	R\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
Disponível				Restos a Pagar			
Caixa				Serviços da Dívida a Pagar			
Bancos e correspondentes				Depósitos			
Exatores				Débitos de Tesouraria			
Vinculados em C/C Bancária				PASSIVO PERMANENTE			
ATIVO PERMANENTE				Dívida Fundada Interna			
Bens Móveis				Em títulos			
Bens Imóveis				Por contratos			
Bens de Natureza Industrial				Dívida Fundada Externa			
Créditos				Em títulos			
Valores				Por contratos			
Diversos				Diversos			
Soma do Ativo Real				Soma do Passivo Real			
SALDO PATRIMONIAL				SALDO PATRIMONIAL			
Passivo Real Descoberto				Ativo Real Líquido			
ATIVO COMPENSADO				PASSIVO COMPENSADO			
Valores em Poder de Terceiros				Valores em Poder de Terceiros			
Valores de Terceiros				Valores de Terceiros			
Valores Nominais Emitidos				Valores Nominais Emitidos			
Diversos				Diversos			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 8: Balanço Patrimonial conforme a Lei n.º 4.320/1964.
Fonte: Anexo 14 da Lei n.º 4.320/1964

Encerra-se, assim, a breve exposição sobre os balanços públicos estabelecidos pela Lei n.º 4.320/1964. A partir da seção 3.3 são feitas análises e elaboradas interpretações sobre os dados e informações que constam nos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial dos Municípios do Grande ABC Paulista e do Município de São Paulo.

2.3.4 ANÁLISE DE BALANÇOS

No decorrer do processo contábil, os fatos ou eventos econômicos e financeiros são registrados pela contabilidade, que no final apresenta os dados compilados em demonstrações financeiras, para que então possam ser aplicadas técnicas de análise de balanços com o objetivo de transformar os dados em informações úteis para os usuários das demonstrações financeiras.

Trata-se de um trabalho em que os dados agrupados nas demonstrações contábeis são transformados em informações que tem por objetivo melhorar a compreensão da gestão pelo maior número de usuários possível.

De acordo com Matarazzo (2003, p.16) dados “são números ou descrição de objetos ou eventos que, isoladamente, não provocam nenhuma reação no leitor”, enquanto as

informações “representam, para quem as recebe, uma comunicação que pode produzir reação ou decisão, frequentemente acompanhada de um efeito-surpresa”.

As demonstrações contábeis apresentam uma série de dados: o valor disponível de caixa do ente, a despesa de pessoal realizada em determinado período, os restos a pagar que ficaram de um exercício financeiro para outros. Após comparar a disponibilidade de caixa de um período com o de outro período, ou comparar a despesa de pessoal com o total de despesas do ente e este quociente com o de outro ente público, pode-se fazer inferências sobre o aumento ou diminuição do disponível ou sobre a eficiência dos gastos com pessoal, obtendo-se, então, uma informação.

Segundo Kohama (2006, p.139) analisar significa “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”.

Esse processo de investigação não se restringe à aplicação do procedimento apenas nos quatro balanços públicos, mas também em buscar informações dos vários demonstrativos auxiliares que expõe a execução orçamentária, financeira e patrimonial destes entes. Assim, o analista pode expor detalhes relevantes que estão esclarecidos nestes outros demonstrativos.

Após a análise dos balanços públicos, passa-se para o processo de interpretação dos resultados dos balanços públicos. Neste sentido, Kohama (2006, p.140) entende que a interpretação “deverá corresponder à tradução dos resultados apresentados, explicando e comentando os dados que foram objeto de análise”.

O analista tem um trabalho que exige bastante equilíbrio, uma vez que deve apresentar um trabalho que exponha tão somente críticas técnicas sobre os resultados dos demonstrativos, ou sobre os procedimentos de escrituração ou apresentação dos dados. Deve evitar comentários tendenciosos e fazer julgamentos pessoais sobre a gestão e sobre os resultados apresentados, pois lhe compete apenas esclarecer e melhorar a evidenciação dos demonstrativos contábeis, contribuindo para a transparência das informações expostas pelo ente público.

Matarazzo (2003, p.17) afirma que

o produto da Análise de Balanços são relatórios escritos em linguagem corrente. Na medida do possível, recomenda-se o uso de gráficos como auxiliares para simplificar as conclusões mais complexas. Ao contrário das demonstrações financeiras, os relatórios de análise devem ser elaborados como se fossem dirigidos a leigos, ainda que não o sejam, isto é, sua linguagem deve ser inteligível por qualquer mediano dirigente de empresa, gerente de banco ou gerente de crédito. É claro que isto não acontece com as demonstrações financeiras, que, aliás não têm nenhuma preocupação neste sentido.

Assim, ao contrário dos balanços e dos vários demonstrativos auxiliares que apresentam essencialmente dados, os relatórios da análise devem sempre prezar pela apresentação de informações, utilizando ainda recursos como gráficos, tabelas, quadros, fluxogramas, e outros meios de síntese visual de dados que possam facilitar o processo de compreensão e a tomada de decisão dos usuários.

Este trabalho tem o objetivo de apresentar formas de análise e interpretação dos dados expostos nas demonstrações contábeis, facilitando a compreensão dos usuários e buscando a transparência da gestão de recursos públicos dos entes estudados. Por meio da análise de balanços, os dados são transformados em informações úteis e compreensíveis.

3 ANÁLISE E RESULTADOS

Neste capítulo é abordada, segundo a percepção da autora deste trabalho monográfico, a forma como as informações de caráter orçamentário, financeiro e patrimonial chegam ao público. Partindo do pressuposto de que algumas vezes os resultados da gestão pública são postos à disposição, mas não são evidenciados conforme sua devida importância, são discutidos alguns defeitos relacionados à abordagem da informação contábil e sobre a publicação desta.

Considerando o exposto na Fundamentação Teórica são feitos comparativos entre indicadores dos balanços públicos do Município de São Paulo e dos Municípios do Grande ABC paulista, permitindo uma avaliação da gestão de cada Município por parte dos usuários das Demonstrações Contábeis. Os indicadores contábeis buscam sintetizar um conjunto de dados e/ou informações, e por meio da exposição dos significados destes indicadores pode ser desenvolvido um processo de facilitação do entendimento dos resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais de cada Município.

Os indicadores isoladamente não contêm um significado completo por si só, pois é a visão do conjunto que permite que sejam feitas considerações e análises mais abrangentes. O indicador, isoladamente, apresenta uma significação bastante restrita. Assim, neste trabalho são feitas comparações temporais, entre 2007 e 2008, e também entre Municípios que estão situados em uma região agrupada por suas características geográficas e econômicas. Acredita-se que a partir disto, os usuários dos dados e das informações contábeis poderão visualizar a variação ocorrida entre um período e outro e também as diferenças entre um Município e outro.

3.1 Evidenciação da informação

Ao estudar a evidenciação da informação oferecida pela contabilidade e pelos balanços públicos no setor público estatal, é importante ressaltar a abordagem do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do MERCOSUL para a implementação de metodologias de Estatísticas de Finanças Públicas para a harmonização de estatísticas fiscais que permitam aos usuários fazerem comparações entre a situação fiscal de diversas instituições governamentais por meio de uma linguagem comum. Desta forma, as características relacionadas aos procedimentos contábeis de classificação de gastos devem ser superadas pela aplicação de métodos estatísticos comuns para padronização e evidenciação das informações contábeis.

Neste sentido, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) apresenta uma discussão sobre esta questão. De acordo com o PCASP (STN, 2009, p.137) “o acompanhamento da situação fiscal de um país tem importância fundamental para orientar os gestores públicos na implementação de políticas eficientes, que proporcionem crescimento econômico permanente, com responsabilidade fiscal e sustentabilidade a longo prazo”.

O PCASP, segundo a percepção do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), está de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que tem o objetivo de buscar o equilíbrio das contas públicas por meio da ação planejada e transparente, que são pressupostos básicos de uma gestão fiscal responsável.

O FMI publicou, em 2001, a segunda edição do Manual de Estatísticas de Finanças Governamentais – GFSM – buscando promover a maior transparência e ampliar o conhecimento da gestão financeira e das operações governamentais, integrando estatísticas fiscais e estatísticas macroeconômicas, conforme referenciado do PCASP.

Assim, o PCASP (STN, 2009, p.138) enfatiza que, ao promover a consistência econômica e a consistência temporal das estatísticas, o Manual de Estatísticas de Finanças Governamentais possibilita a integração dos fluxos de estoques e a determinação do impacto das políticas fiscais na evolução temporal do Patrimônio Líquido do País.

Desta forma, o usuário dos dados e das informações disponibilizadas consegue visualizar os impactos da gestão fiscal, acompanhando a evolução do saldo de ativos e passivos de uma instituição governamental, pois terá a sua disposição dados e informações estatísticas que permitem comparações entre um ente governamental e outro, ou mesmo de um ente ao longo de um período determinado de tempo.

O Manual de Estatísticas de Finanças Governamentais abrange a estrutura do Setor Público, que é dividido em setor governo geral e setor corporações públicas. O setor governo geral, por sua vez, divide-se em três subsectores: governo central, governos estaduais, e governos municipais. O setor corporações públicas divide-se em dois subsectores: corporações públicas financeiras, subdivididas em corporações monetárias e corporações não monetárias, e corporações públicas não financeiras.

De acordo com o Manual, as informações devem ser compiladas obedecendo ao regime de competência, embora tenha também um demonstrativo de fluxo de caixa, ampliando o conjunto de informações fiscais.

O MERCOSUL, por sua vez, também pretende harmonizar a metodologia para elaboração de indicadores comparáveis de seus Estados Membros. Assim, de acordo com o PCASP (STN, 2009, p.142), “está em andamento a estruturação de um Novo Manual de

Estatísticas Fiscais, que apresentará os princípios econômicos e contábeis para a compilação de estatísticas fiscais harmonizadas entre os integrantes do Bloco”.

Percebe-se o esforço de órgãos de abrangência internacional na harmonização de indicadores que permitam comparações temporais e institucionais, de forma a facilitar o processo de transparência na gestão fiscal, que utilizam como base de dados os registros contábeis. A apresentação destas estatísticas de âmbito fiscal depende da disponibilização das informações contábeis e da padronização dos procedimentos em acordo com as Normas Internacionais.

3.2 Apresentação dos municípios estudados

Esta seção apresenta, de forma breve, alguns dados sobre os sete municípios da região do Grande ABC paulista (Diadema, Mauá, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, Santo André, São Bernardo do Campo e São Caetano do Sul) e também sobre o Município de São Paulo. As características mencionadas na sequência são encontradas no sítio eletrônico do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística).

a) Diadema

O Município de Diadema foi fundado em 8 de dezembro de 1959. Possui uma população estimada (2009) de 397.738 habitantes em uma área de 30,65 km². O bioma predominante é a Mata Atlântica. O Produto Interno Bruto (2007) é originário principalmente de Serviços (R\$ 4.015.406.000,00), seguido da Indústria (R\$ 3.350.545.000,00), e da atividade Agropecuária R\$ 335.000,00. Diadema apresentou, no ano de 2007, um PIB *per capita* de R\$ 22.371,00 e possui um IDH de 0,790.

b) Mauá

Fundado em 1 de janeiro de 1954, o Município de Mauá conta com uma população estimada (2009) de 417.458 habitantes, distribuída em uma área de 62,29 km². O bioma predominante neste Município é a Mata Atlântica e seu Produto Interno Bruto (2007) origina-se de Serviços (R\$ 2.652.324.000,00), Indústria (R\$ 2.000.286.000,00), e Agropecuária (R\$ 819.000,00). Mauá possui um PIB *per capita* em 2007 equivalente a R\$ 13.395,00 e IDH igual a 0,781.

c) Ribeirão Pires

Fundado em 19 de março de 1953, o Município de Ribeirão Pires conta com uma população estimada (2009) de 112.011 habitantes. Possui uma área de 99,18 km² em que o principal bioma é a Mata Atlântica. O Produto Interno Bruto no ano de 2007 originou-se de Serviços (R\$ 741.651.000,00), Indústria (R\$ 471.164.000,00) e Agropecuária (R\$ 1.094.000,00). O PIB *per capita* do Município no ano de 2007 foi de R\$ 12.660,00 e o IDH é igual a 0,807.

d) Rio Grande da Serra

O Município de Rio Grande da Serra foi fundado em 21 de março de 1965. No ano de 2009 tinha uma população estimada de 41.602 habitantes distribuídos em uma área de 36,67 km². O bioma predominante também é a Mata Atlântica e seu Produto Interno Bruto em 2007 originou-se de Serviços (R\$ 161.842.000,00), Indústria (R\$ 120.045.000,00), e Agropecuária (R\$ 794.000,00). Entre os Municípios pesquisados nesta monografia, Rio Grande da Serra apresentou o menor PIB *per capita* em 2007: R\$ 7.896,00. Possui também o menor Índice de Desenvolvimento Humano: 0,764.

e) Santo André

O Município de Santo André foi fundado em 8 de abril de 1553. Conta com uma população estimada (2009) de 673.396 pessoas distribuídas em uma área de 174,84 km². O bioma predominante neste Município é a Mata Atlântica e seu Produto Interno Bruto em 2007 originou-se de Serviços (R\$ 7.143.999.000,00), Indústria (R\$ 4.488.702.000,00), e Agropecuária (R\$ 1.280.000,00). O PIB *per capita* de Santo André em 2007 foi de R\$ 20.044,00 e o IDH deste Município é igual a 0,835.

f) São Bernardo do Campo

O Município de São Bernardo do Campo foi fundado em 20 de agosto de 1553. No ano de 2009 sua população estimada era de 810.979 habitantes distribuídos em uma área de 406,18 km². O bioma que predomina em São Bernardo do Campo é a Mata Atlântica. O Município apresenta um Produto Interno Bruto (2007) originário de Serviços (R\$ 11.248.123.000,00), Indústria (R\$ 9.019.970.000,00) e Agropecuária (R\$ 4.528.000,00). Seu PIB *per capita* em 2007 era de R\$ 32.677,00 e seu IDH é 0,834.

g) São Caetano do Sul

Fundado em 28 de julho de 1877, o Município de São Caetano do Sul conta com uma população estimada (2009) de 152.093 habitantes, e possui área de 15,36 km². O bioma predominante é a Mata Atlântica. O Município, em 2007, não apresentou atividade agropecuária, e seu Produto Interno Bruto originou-se exclusivamente de Serviços (R\$ 3.476.238.000,00) e Indústria (R\$ 3.063.626.000,00). Este município apresentou o maior PIB *per capita* no ano de 2007 entre os Municípios pesquisados nesta monografia: R\$ 62.459,00. Também apresenta, de longe, o maior Índice de Desenvolvimento Humano: 0,919.

h) São Paulo

Fundado em 25 de janeiro de 1554, São Paulo conta com uma população estimada (2009) de 11.037.593 habitantes. O Município possui uma área de 1.522,99 km², em que o bioma predominante é a Mata Atlântica. O Produto Interno Bruto de São Paulo no ano de 2007 originou-se de Serviços (R\$ 209.112.979.000,00), Indústria (R\$ 59.080.706.000,00), e Agropecuária (R\$ 23.928.000,00). No ano de 2007 possuía um PIB per capita de R\$ 29.394,00. O IDH do Município de São Paulo é equivalente a 0,841.

i) Síntese do PIB Municipal

Conforme detalhado nos itens anteriores, os PIB de cada Município origina-se de três principais fontes: agropecuária, indústria e serviços. Desta forma, foi elaborado o Gráfico 1, em que pode ser verificada a participação de cada uma destas fontes no total do PIB do ano de 2007:

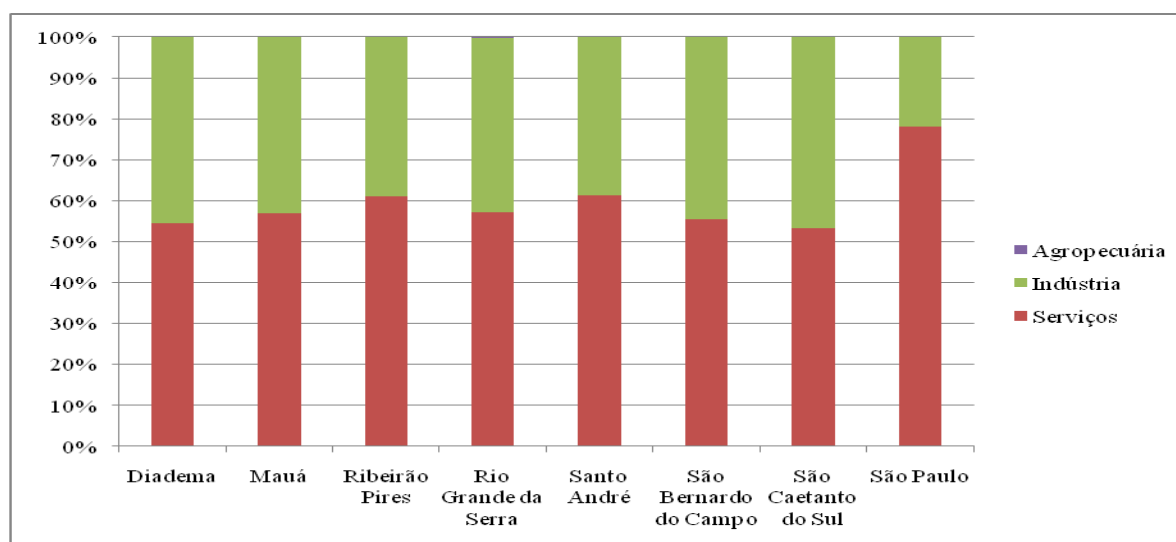


Gráfico 1: Composição das fontes de origem do PIB dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista no ano de 2007

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do IBGE.

De acordo com o Gráfico 1, verifica-se que o PIB dos Municípios pesquisados tem um percentual muito baixo originário da agropecuária, pois estes valores nem ao menos podem ser visualizados no gráfico. Por outro lado, o setor de Serviços é o principal responsável pelo PIB de todos os Municípios, com percentuais sempre superiores a 50%, chegando a quase 80%, como é o caso do Município de São Paulo. A segunda principal fonte de origem do PIB é a Indústria, com percentuais sempre maiores do que 20%, chegando próximo a 50%, nos Municípios de Diadema e São Caetano do Sul.

j) Síntese da população dos Municípios do ABC Paulista

De acordo com a pesquisa, verifica-se que o Município de São Paulo apresenta população muito superior aos demais Municípios, com um total de 11.037.593 habitantes. Os outros Municípios apresentam população entre 41.602 e 810.979 habitantes, nos Municípios de Rio Grande da Serra e São Bernardo do Campo, respectivamente. Assim, o Gráfico 2 tem o objetivo de demonstrar o porte populacional dos Municípios do ABC Paulista:

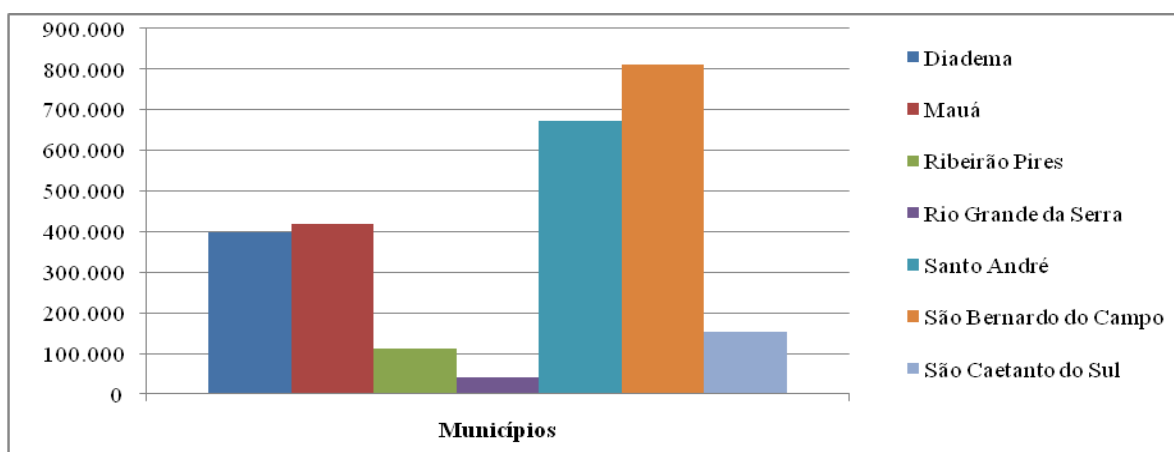


Gráfico 2: População dos Municípios do ABC Paulista no ano de 2009

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do IBGE.

De acordo com o Gráfico 2, observa-se que os Municípios de menor porte populacional são Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, e São Caetano do Sul, todos com menos de 200.000 habitantes. Os Municípios de Diadema e Mauá possuem em torno de 400.000 habitantes, e os Municípios com maior porte populacional são Santo André e São Bernardo do Campo, ambos com mais de 600.000 habitantes.

3.3 Análise e interpretação dos balanços

Esta seção tem o objetivo de apresentar aos leitores uma análise e interpretação dos números fornecidos nos demonstrativos contábeis, para que possam ser comparadas a gestão de recursos públicos de cada Município durante o período de tempo delimitado para o estudo.

Como o estudo abrange o período compreendido entre os anos de 2007 e 2008, nem todos os municípios apresentam os balanços contábeis em suas páginas da internet. Desta forma, recorreu-se ao banco de dados FinBra 2007 e 2008, da página eletrônica do Tesouro Nacional. Este banco de dados oferece diversos dados contábeis sobre todos os Estados e Municípios brasileiros, e por meio dele que foram coletados os dados necessários para os indicadores calculados.

Esta análise é feita exclusivamente por meio do cálculo de indicadores contábeis, que são números que expressam relações existentes entre contas ou grupos de contas dos demonstrativos contábeis. A forma de calcular os indicadores, os resultados encontrados para os Municípios e o significado dos índices encontrados são discutidos, para possibilitar aos usuários da informação a apreensão da informação.

Outras técnicas de análise podem ser utilizadas, como a análise vertical e horizontal, muito utilizada para demonstrar, respectivamente, proporções e tendências verificadas nos demonstrativos contábeis. Apesar de ser outra forma relevante para a exposição da situação orçamentária, financeira e patrimonial de uma entidade, neste trabalho são feitas análises exclusivamente por meio de índices contábeis, que são apresentados por três fontes distintas: Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros, Heilio Kohama, e Alberto B. Matias e Carlos A. G. B. Campello.

3.3.1 NÚCLEO DOS INDICADORES CONTÁBEIS BRASILEIROS - NICB

Trata-se de um núcleo de pesquisa e extensão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), criado em março de 2000 e que tem como parceira a Fundação de Pesquisa e Extensão Sócio Econômicas (FEPESE).

O NICB foi idealizado com o propósito de criar indicadores contábeis, registrados como Indicadores Contábeis Brasileiros, que possam auxiliar na avaliação econômica e de gestão para a tomada de decisão, abrangendo o Setor Público, o Setor Privado, o Terceiro Setor e as Pessoas Físicas.

Para o setor público, área preferencial de atuação, sua importância social está em servir como evidenciador de aspectos da competência das gestões públicas nas diversas esferas. No campo dos ICB's para análise do desempenho municipal, foi elaborado um

conjunto de indicadores representativos da gestão pública concernente ao próprio Município, de modo a formar um agregado capaz de permitir investigar, interpretar e avaliar o desempenho das finanças públicas. (NICB, 2010)

Assim, este trabalho identifica quatro grupos de indicadores contábeis proposto pelo NICB: ICB das funções de governo, ICB das receitas públicas, ICB das despesas públicas, e ICB do desempenho financeiro.

a) Indicadores contábeis brasileiros das funções de governo

Os indicadores contábeis das funções de governo são uma proposta do Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros, e apresentam relações numéricas existentes na classificação das despesas orçamentárias por funções de governo.

Nos balanços públicos a classificação das despesas por funções de governo pode ser obtida por meio do Balanço Financeiro. A classificação das despesas por funções está discriminada pela Portaria MOG n.º42/1999. De acordo com a portaria, as funções representam “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas que competem ao setor público”. O Anexo I da referida portaria apresenta todas as funções de governo com suas subfunções. Importante destacar que é permitida a matricialidade funcional, ou seja, uma subfunção que a portaria apresenta como partição da função Administração, por exemplo, pode ser transferida para outra função, como Educação ou Saúde, se assim for melhor para a evidenciação da execução das despesas públicas. Alguns exemplos das funções de governo são: Assistência Social, Previdência Social, Educação, Cultura, Turismo, Gestão Ambiental, etc.

Assim, o Núcleo de Indicadores Contábeis propõe alguns índices que correlacionam os gastos de algumas funções de despesas em relação ao total de despesas, da mesma forma que uma análise vertical. Outros índices buscam uma correlação entre o valor das despesas da função e o número de habitantes do Município, permitindo uma comparação dos gastos. Estes indicadores estão expostos na Tabela 1:

Tabela 1: Indicadores contábeis brasileiros das funções de governo dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Indicadores	Diadema		Mauá		Ribeirão Pires		Rio Grande da Serra	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Gastos com Saúde por Habitante (R\$)	414,33	525,83	321,95	365,54	268,98	306,31	154,64	170,85
Gastos com Saneamento por Habitante (R\$)	0,00	0,00	123,49	1,08	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos com Segurança por Habitante (R\$)	29,22	37,52	20,04	25,69	0,95	21,75	0,00	0,00
Gastos com o Legislativo na Despesa Orçamentária (%)	3,10%	2,72%	0,00%	0,00%	3,52%	3,23%	5,03%	4,62%
Gastos com Transporte por Habitante (R\$)	28,22	31,29	0,03	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos com Habitação e Urbanismo por Habitante (R\$)	111,19	130,01	175,63	195,07	232,32	266,15	114,15	215,25
Gastos com Turismo na Despesa Orçamentária (%)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,45%	2,24%	0,00%	0,00%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Tabela 1: Indicadores contábeis brasileiros das funções de governo dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008 (continuação)

Indicadores	Santo André		São Bernardo do Campo		São Caetano do Sul		São Paulo	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Gastos com Saúde por Habitante (R\$)	346,39	429,59	445,15	537,84	678,91	854,38	306,09	381,45
Gastos com Saneamento por Habitante (R\$)	219,60	271,14	21,32	29,80	493,45	438,30	15,81	30,09
Gastos com Segurança por Habitante (R\$)	24,21	32,12	8,95	9,95	53,51	55,81	17,01	19,03
Gastos com o Legislativo na Despesa Orçamentária (%)	2,07%	2,01%	0,00%	1,31%	3,15%	2,81%	1,59%	1,66%
Gastos com Transporte por Habitante (R\$)	136,77	108,49	163,91	146,48	0,00	0,00	126,83	168,03
Gastos com Habitação e Urbanismo por Habitante (R\$)	147,56	150,27	138,13	147,72	713,34	742,35	257,80	312,22
Gastos com Turismo na Despesa Orçamentária (%)	0,00%	0,00%	0,02%	0,01%	0,00%	0,00%	0,35%	0,12%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

A função Saúde compreende as ações destinadas a atender as necessidades e promover a melhoria das condições do estado de saúde da população (Prefeitura Municipal de Manaus – PMM – 2010). O Município de Rio Grande da Serra apresenta o menor índice de gastos com Saúde por habitante: R\$ 154,64 em 2007 e R\$ 170,85. O destaque positivo é o Município de São Caetano do Sul, com gastos com Saúde por habitante igual a R\$ 678,91 em 2007 e R\$ 854,38 em 2008.

O Gráfico 3 mostra, visualmente, a amplitude desta diferença existente entre os gastos com saúde por habitante dos Municípios estudados:

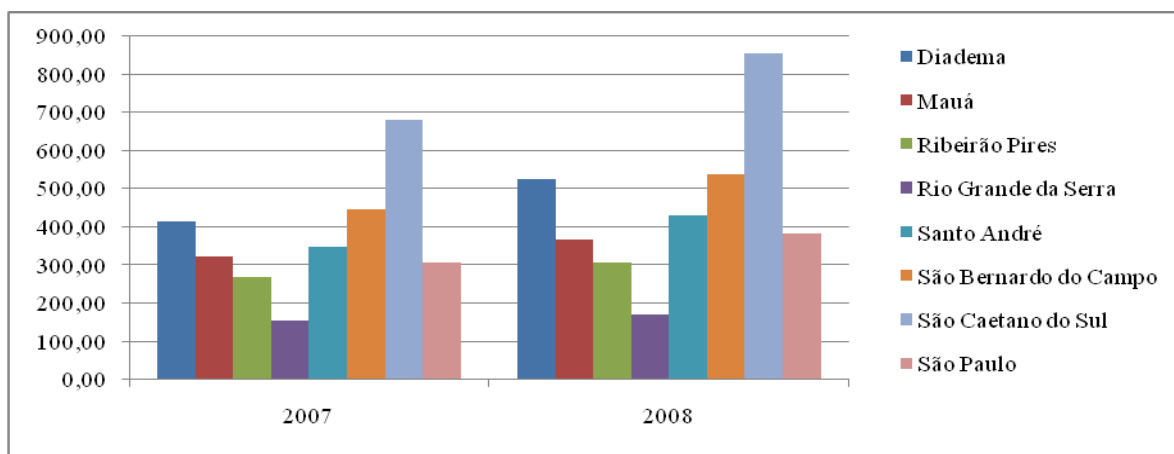


Gráfico 3: Gastos com Saúde por habitante dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

A função Saneamento compreende as ações que visam o abastecimento de água de qualidade às populações, bem como a destinação final dos esgotos e despejos e melhoria das condições sanitárias (PMM, 2010). Os Municípios de Rio Grande da Serra, Diadema e Ribeirão Pires não apresentaram gastos nesta função. O Município de São Caetano do Sul apresentou gastos com Saneamento bem acima dos demais municípios: R\$ 493,45 em 2007 e R\$ 438,30 em 2008.

Interessante notar a relação existente entre gastos com Saneamento e com Saúde, pois a partir de uma boa estrutura de saneamento podem ser evitadas doenças e epidemias, que costumam ser mais comuns em locais que não contam com boa estrutura de abastecimento de água e tratamento de esgoto.

A função Segurança compreende as ações desenvolvidas com vistas à manutenção da ordem pública, pela vigilância e defesa da integridade física e dos bens e patrimônio dos cidadãos (PMM, 2010). O Município de Rio Grande da Serra não apresenta nenhum gasto nesta função; o Município de São Caetano do Sul, por sua vez, apresenta os melhores índices: R\$ 53,51 em 2007 e R\$ 55,81 em 2008.

Os índices de gastos com Legislativo não são correlacionados aos habitantes e sim ao total de despesas. A função Legislativa compreende gastos do poder Legislativo para elaboração de leis, decretos e resoluções e controle de contas de todos os órgãos (PMM, 2010). Não houve gastos nesta função no Município de Mauá em 2007 e 2008, e São Bernardo do Campo em 2007, e em 2008 este Município apresentou gastos de apenas 1,31%. O Município com maiores gastos no Legislativo é Rio Grande da Serra: 5,03% em 2007 e 4,62% em 2008.

Alguns gastos do legislativo são restringidos pela própria legislação, como as despesas com pessoal, por exemplo. De acordo com a LRF, o Município não pode gastar mais de 60% da receita corrente líquida com despesas de pessoal, sendo que o limite para o legislativo é de 6%.

A função Transportes compreende as ações destinadas ao planejamento, controle, manutenção e conservação de infraestrutura e serviços relacionados com os diversos meios de transporte (PMM, 2010). O Município de São Caetano do Sul, ao contrário dos primeiros indicadores, apresentou o índice zerado, assim como Ribeirão Pires e Rio Grande da Serra; o Município de Mauá apresentou índice bem baixo também: R\$ 0,03 em 2007 e R\$ 0,01 em 2008. Houve dois destaques positivos: São Bernardo do Campo, com R\$ 163,91 em 2007 e São Paulo, com R\$ 168,91 em 2008.

O direcionamento de gastos para a função Transportes pode estar relacionado à realização de projetos e obras com prazo de duração determinado. Assim, a ausência de gastos em um período pode decorrer de obras realizadas em períodos anteriores e da não existência e/ou não necessidade de investimentos no período corrente.

Os gastos com Habitação estão relacionados com a cobertura do déficit habitacional, e os gastos com Urbanismo envolvem o aperfeiçoamento do processo de urbanização e estrutura das cidades (PMM, 2010). O Município de Diadema apresentou os menores índices: R\$ 111,19 em 2007 e R\$ 130,01 em 2008; o Município de Rio Grande da Serra também apresentou índice baixo em 2007: R\$ 114,15. O destaque positivo para estes gastos foi o Município de São Caetano do Sul: R\$ 713,34 em 2007 e R\$ 742,35 em 2008.

O Gráfico 4 apresenta as diferenças entre os gastos com Habitação e Urbanismo, por habitante, dos Municípios estudados:

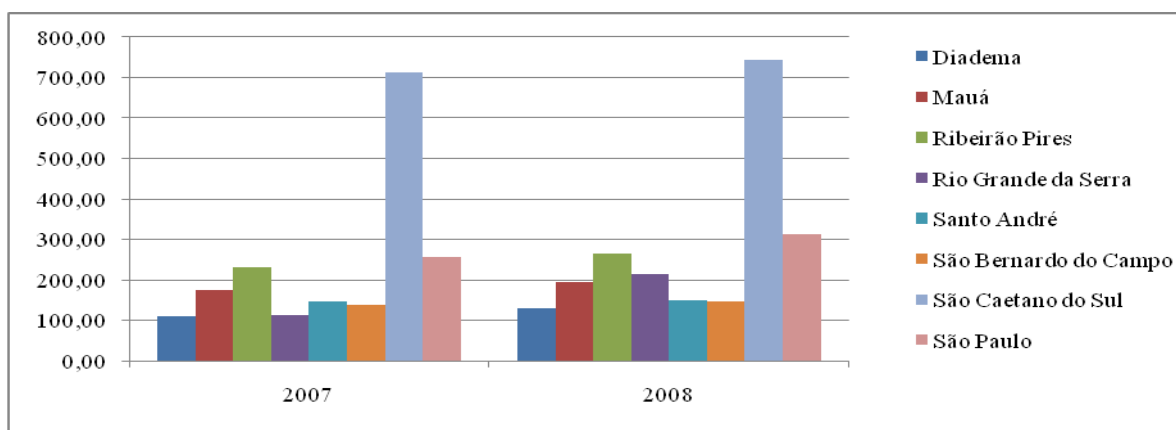


Gráfico 4: Gastos com Habitação e Urbanismo por habitante dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Turismo não é uma função, mas sim uma subfunção da função Comércio e Serviços apresentada no Anexo I da Portaria MOG n.º 42/1999. Apenas três Municípios dos oito estudados apresentaram gastos nesta subfunção: Ribeirão Pires, São Paulo, e São Bernardo do Campo, sendo que os gastos deste último são quase insignificantes comparados aos dois primeiros.

Em síntese, pela ótica dos indicadores contábeis brasileiros das funções de governo, o município de São Caetano do Sul apresentou o melhor desempenho, pois tem os maiores valores nos indicadores de gastos por habitante em Saúde, Saneamento, Segurança, e Habitação e Urbanismo. O Município de Rio Grande da Serra apresentou o desempenho mais baixo, com os menores índices, exceto nos gastos com o Legislativo.

b) Indicadores contábeis brasileiros das receitas públicas

Os indicadores contábeis das receitas públicas também são uma proposta do Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros, e apresentam relações numéricas existentes na classificação das receitas orçamentárias.

Nos balanços públicos a classificação das receitas pode ser obtida por meio do Balanço Orçamentário e do Balanço Financeiro. De acordo com a Lei n.º 4.320/1964, as receitas públicas orçamentárias são divididas em dois grandes grupos: Receitas Correntes e Receitas de Capital. As Receitas Correntes dividem-se em receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, e outras.

O Núcleo de Indicadores Contábeis propõe alguns índices que correlacionam principalmente as receitas tributárias, que são provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições, com o número de habitantes de cada Município. As receitas tributárias são ingressos de recursos controlados diretamente pelo município, que detém o poder de aplicar e arrecadar os tributos. Estes indicadores estão expostos na Tabela 2:

Tabela 2: Indicadores contábeis brasileiros das receitas públicas dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Indicadores	Diadema		Mauá		Ribeirão Pires		Rio Grande da Serra	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
IPTU Per Capita (R\$)	150,71	146,30	89,32	85,31	91,08	92,56	21,33	23,91
ISS Per Capita (R\$)	93,39	114,13	65,26	91,99	67,28	101,14	25,34	29,58
Taxas Per Capita (R\$)	20,12	20,20	9,86	8,97	6,98	8,30	20,16	20,87
Tributos Municipais Per Capita (R\$)	300,93	331,41	183,34	207,08	184,75	221,63	77,12	87,59
IPTU e ISS no Total de Tributos Municipais (%)	81,11%	78,58%	84,31%	85,62%	85,71%	87,40%	60,51%	61,07%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Tabela 2: Indicadores contábeis brasileiros das funções de governos dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008 (continuação)

Indicadores	Santo André		São Bernardo do Campo		São Caetano do Sul		São Paulo	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
IPTU Per Capita (R\$)	187,71	219,43	218,90	233,77	262,28	262,10	262,89	265,11
ISS Per Capita (R\$)	158,26	204,51	204,68	249,26	681,41	717,69	438,86	509,46
Taxas Per Capita (R\$)	58,50	62,86	56,75	69,83	223,07	196,04	18,14	14,87
Tributos Municipais Per Capita (R\$)	484,07	581,24	569,72	660,63	1.355,13	1.396,84	838,17	930,36
IPTU e ISS no Total de Tributos Municipais (%)	71,47%	72,94%	74,35%	73,11%	69,64%	70,14%	83,72%	83,26%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

O IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), conforme o artigo 32 da Lei n.º 5.172/1966, é de competência dos Municípios, 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 Município. Os dois municípios com o maior índice de tributação por habitante foram São Caetano do Sul (R\$ 262,28 em 2007 e R\$ 262,10 em 2008) e São Paulo (R\$ 262,89 em 2007 e R\$ 265,11 em 2008). O menor índice de tributação por habitante foi do Município de Rio Grande da Serra: R\$ 21,33 em 2007 e R\$ 23,91 em 2008.

A área urbana dos Municípios é um dos fatores de aumento da arrecadação do IPTU, uma vez que as propriedades rurais são tributadas pelo ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), que é um imposto de competência da União.

O ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) é regulamentado pela Lei Complementar n.º 116/2003. Trata-se de um imposto de competência dos Municípios, e de acordo com o primeiro artigo da referida lei, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes no Anexo da mesma. O Município de São Caetano do Sul apresenta alto índice de arrecadação deste imposto por habitante: R\$ 681,41 em 2007 e R\$ 717,69 em 2008. O menor índice, assim como no caso do IPTU, também é do Município de Rio Grande da Serra: R\$ 25,34 em 2007 e R\$ 29,58 em 2008.

As taxas, de acordo com o artigo 77 da Lei n.º 5.172/1966

são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

O Município de São Caetano do Sul apresentou o maior índice de arrecadação de taxas por habitante em 2007 e 2008, correspondendo a R\$ 223,07 e R\$ 196,04, respectivamente. O

menor índice de arrecadação foi do Município de Ribeirão Pires: R\$ 6,98 em 2007 e R\$ 8,30 em 2008.

Conforme pode ser visto na Tabela 2, a maior arrecadação de tributos *per capita* é do Município de São Caetano do Sul: R\$ 1.355,13 em 2007 e R\$ 1.396,84 em 2008. A menor arrecadação de tributos *per capita* é de Rio Grande da Serra: R\$ 77,12 em 2007 e R\$ 87,59 em 2008.

O Gráfico 5 mostra as diferenças entre a arrecadação de tributos *per capita* dos Municípios. Nota-se a grande diferença existente entre a arrecadação própria municipal, por habitante: enquanto os Municípios de Diadema, Mauá, Ribeirão Pires e Rio Grande da Serra apresentam arrecadação inferior a R\$ 400,00 por habitante, os Municípios de São Caetano do Sul e São Paulo apresentam arrecadação superior a R\$ 800,00 por habitante.

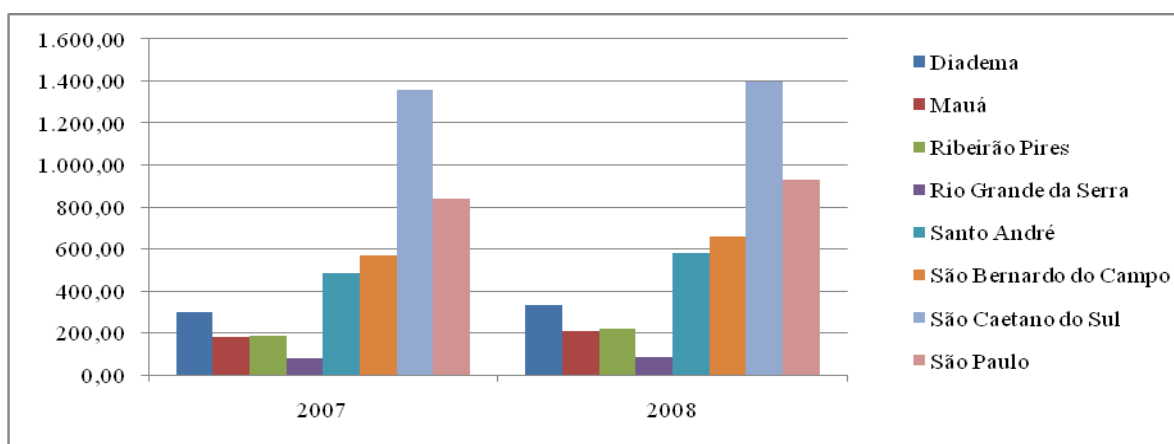


Gráfico 5: Arrecadação de tributos municipais *per capita* dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Por último, apresenta-se um indicador de composição das receitas tributárias municipais, em que se verifica a participação dos dois principais tributos municipais (IPTU e ISS) na arrecadação. O Município de Ribeirão Pires apresenta o maior indicador: em 2007 85,71% da receita tributária correspondeu ao ISS e IPTU, e em 2008 este percentual aumentou para 87,40%. A menor dependência destes dois tributos é do Município de Rio Grande da Serra: 60,51% em 2007 e 61,07% em 2008.

Pela ótica dos indicadores contábeis brasileiros das receitas públicas, o município de São Caetano do Sul apresentou a maior arrecadação *per capita*, pois tem os maiores valores nos indicadores de IPTU, ISS, Taxas e Tributos Municipais *per capita*. O Município de Rio Grande da Serra apresentou o menor índice de tributação *per capita*, com os menores índices, exceto no indicador de Taxas *per capita*.

c) Indicadores contábeis brasileiros das despesas públicas

Os indicadores contábeis das despesas públicas também são uma proposta do Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros, e apresentam relações numéricas existentes na classificação das despesas orçamentárias.

Nos balanços públicos a classificação das despesas pode ser obtida por meio do Balanço Orçamentário e do Balanço Financeiro, sendo que neste último a classificação apresenta-se pelas funções de governo previstas na Portaria MOG n.º 42/1999. Neste item as despesas são analisadas de acordo com a sua classificação econômica, prevista na Portaria STN/SOF n.º 163/2001. De acordo com o terceiro artigo desta portaria, as despesas públicas são classificadas de acordo com sua categoria econômica, grupo de natureza da despesa, e elemento da despesa. O primeiro parágrafo deste artigo prevê o complemento da classificação pela informação gerencial sobre a modalidade de aplicação.

O Núcleo de Indicadores Contábeis propõe alguns índices que correlacionam as despesas em sua classificação econômica com o número de habitantes e também com o total de despesas. Estes indicadores estão expostos na Tabela 3:

Tabela 3: Indicadores contábeis brasileiros das despesas públicas dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Indicadores	Diadema		Mauá		Ribeirão Pires		Rio Grande da Serra	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Gastos com Pessoal na Despesa Orçamentária (%)	42,95%	46,86%	34,46%	31,72%	33,95%	34,22%	50,22%	44,41%
Serviço da Dívida na Despesa Orçamentária (%)	1,82%	1,06%	0,82%	2,72%	1,26%	1,09%	2,11%	1,83%
Investimentos em Obras por Habitante (R\$)	73,83	111,02	86,67	72,13	149,28	194,68	57,21	160,41
Invest. em Obras a Cada R\$ 1.000,00 de Despesa Orçamentária (R\$)	42,65	54,24	78,30	57,47	135,38	153,38	52,40	185,59
Despesa Residual no Total da Despesa Orçamentária (%)	45,50%	42,55%	55,64%	57,82%	45,76%	45,45%	35,24%	30,75%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Tabela 3: Indicadores contábeis brasileiros das despesas públicas dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008 (continuação)

Indicadores	Santo André		São Bernardo do Campo		São Caetano do Sul		São Paulo	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Gastos com Pessoal na Despesa Orçamentária (%)	31,86%	31,89%	38,61%	41,47%	40,51%	40,69%	28,28%	26,89%
Serviço da Dívida na Despesa Orçamentária (%)	0,04%	0,05%	0,63%	0,72%	0,09%	0,04%	9,22%	8,79%
Investimentos em Obras por Habitante (R\$)	197,04	169,01	228,21	201,38	706,85	652,35	142,70	168,08
Invest. em Obras a Cada R\$ 1.000,00 de Despesa Orçamentária (R\$)	86,49	83,53	106,43	77,00	155,80	128,87	71,23	72,30
Despesa Residual no Total da Despesa Orçamentária (%)	52,61%	56,37%	45,84%	45,05%	43,13%	45,85%	52,63%	53,15%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Os gastos com pessoal, conforme a Portaria STN/SOF n.º 163/2001, compreendem

despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrente 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 artigo 18, § 1o, da Lei Complementar nº 101/2000.

O Município de São Paulo apresentou o menor valor percentual de gastos com pessoal nas despesas orçamentárias: 28,28% em 2007 e 26,89% em 2008. Dois municípios destacaram-se por um valor mais elevado das despesas de pessoal: o Município de Diadema, com 46,86% em 2008 e o Município de Rio Grande da Serra, com 50,22% em 2007.

Os serviços da dívida compreendem os juros e encargos da dívida, que, de acordo com a Portaria STN/SOF n.º 163/2001, compreende as “despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária”. O indicador proposto verifica quanto das despesas são utilizadas para pagamento deste tipo de despesa. Os Municípios de Santo André (0,04% em 2007 e 0,05% em 2008) e São Caetano do Sul (0,09% em 2007 e 0,04% em 2008) apresentaram o menor comprometimento com este tipo de despesa. São Paulo, por sua vez, apresentou o maior valor: 9,22% em 2007 e 8,79% em 2008.

Este indicador mostra o peso da remuneração das dívidas no total das despesas, mas não serve de comparativo para avaliar qual Município está contratando empréstimos a juros e encargos mais baixos, o que também é importante para analisar a eficiência na obtenção de empréstimos.

O indicador de Investimentos em Obras por Habitante proposto pelo Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiro verifica quanto foi gasto, por habitante, em obras e instalações e em material permanente. Em obras e instalações estão classificadas, conforme a Portaria STN/SOF n.º 163/2001, as

“despesas com estudos e projetos; início, prosseguimento e conclusão de obras; pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas; pagamento de obras contratadas; instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel...”

Em material permanente, de acordo com a mesma portaria, são classificados os bens permanentes diversos adquiridos pelos entes públicos. Quanto mais alto este indicador, mais o

ente público está gastando com despesas permanentes, que ao contrário das despesas correntes, não são consumidas imediatamente no período em que foram adquiridas.

O maior índice de gastos em Investimentos em Obras por Habitante foi do Município de São Caetano do Sul: R\$ 706,85 em 2007 e R\$ 652,35 em 2008. O menor índice deste tipo de gasto foi dos Municípios de Rio Grande da Serra (R\$ 57,21 em 2007), Mauá (R\$ 72,03 em 2008) e Diadema (R\$ 73,83 em 2007).

O Gráfico 6 mostra as diferenças entre os valores investidos em obras por habitante dos Municípios estudados:

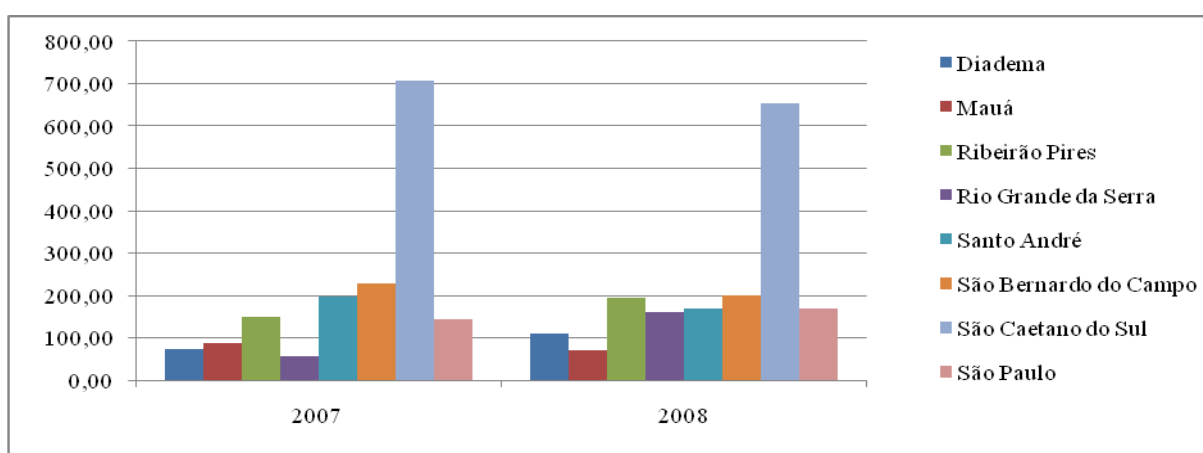


Gráfico 6: Investimentos em obras por habitante dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Outro índice que verifica esses gastos é o índice de Investimentos em Obras a cada R\$ 1.000,00 de Despesa Orçamentária, em que os gastos com Obra são divididos pelo total das despesas orçamentárias divididos por R\$ 1.000,00. Os valores mais altos foram dos Municípios de São Caetano do Sul (R\$ 155,80 em 2007) e Rio Grande da Serra (R\$ 185,59 em 2008). Curiosamente, o Município de Rio Grande da Serra apresentou um dos índices mais baixo também: R\$ 52,40 em 2007. Outro Município com índice de Investimentos em Obras a cada R\$ 1.000,00 da Despesa Orçamentária que apresentou-se mais baixo foi de Diadema: R\$ 42,65 em 2007.

A diferença entre o indicador exposto no gráfico e o de Investimentos em Obras a cada R\$ 1.000,00 de Despesa Orçamentária, é que o primeiro leva em conta o número de habitantes do município, e o segundo considera o total das despesas, assim como em uma análise vertical.

O indicador de Despesa Residual no Total da Despesa Orçamentária compreende o valor que não é despendido com pessoal, serviços da dívida e investimentos dividido pelo

total da despesa orçamentária. Ou seja, aponta quanto da despesa orçamentária é gasta com outras despesas correntes, inversões financeiras e amortização da dívida. Conforme a Portaria STN/SOF n.º 163/2001, as outras despesas correntes compreendem despesas correntes diversas não classificáveis em pessoal e juros e encargos da dívida. Como exemplos de inversões financeiras, temos as despesas com aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização. E o grupo despesas com amortização da dívida compreende as “despesas com pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna ou externa, contratual ou mobiliária”.

Assim, o indicador de Despesa Residual no Total da Despesa Orçamentária mais baixo é do Município de Rio Grande da Serra: 35,24% em 2007 e 30,75% em 2008. Os Municípios com indicadores mais altos são Santo André, com 56,37% em 2008 e Mauá, com 57,82% em 2008.

Pela ótica dos indicadores contábeis brasileiros das despesas públicas, o Município de São Caetano do Sul apresentou um bom desempenho, pois apresentou baixo índice de Serviços da Dívida na Despesa Orçamentária, e altos índices de Investimentos em Obras, tanto na comparação por habitante quanto na comparação em relação ao total das despesas orçamentárias. O Município de Rio Grande da Serra apresentou um desempenho menos satisfatório, em função do alto índice de Gastos com Pessoal e dos baixos índices de Investimentos em Obras.

d) Indicadores contábeis brasileiros do desempenho financeiro

Os indicadores contábeis brasileiros do desempenho financeiro propostos pelo Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros apresentam relações numéricas existentes na execução orçamentária, no balanço financeiro e no ativo financeiro do balanço patrimonial.

Ao sintetizar os resultados da entidade em determinado período por meio de alguns indicadores sobre o desempenho financeiro, permite-se a tomada de decisões relacionadas ao fluxo de caixa, equilibrando entradas e saídas de forma a maximizar a gestão de recursos financeiros.

O Núcleo de Indicadores Contábeis propõe alguns índices que correlacionam valores encontrados no balanço orçamentário (receitas e despesas orçamentárias), balanço financeiro (restos a pagar) e balanço patrimonial (ativo e passivo financeiro, e operações de crédito). Os indicadores propostos pelo Núcleo Brasileiro de Indicadores Contábeis estão expostos na Tabela 4:

Tabela 4: Indicadores contábeis brasileiros do desempenho financeiro dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Indicadores	Diadema		Mauá		Ribeirão Pires		Rio Grande da Serra	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Resultado da Execução Orçamentária (%)	-3,81%	8,99%	-2,90%	-6,45%	-1,71%	4,90%	16,14%	9,47%
Liquidez	0,3852	1,0167	0,0961	0,1814	1,4901	3,6376	1,9552	2,0913
Restos a Pagar na Despesa Orçamentária (%)	14,86%	7,24%	30,34%	40,92%	8,80%	3,12%	28,71%	12,36%
Operações de Crédito na Receita Orçamentária (%)	1,84%	1,78%	34,20%	30,31%	29,40%	13,08%	0,00%	0,00%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

Tabela 4: Indicadores contábeis brasileiros do desempenho financeiro dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008 (continuação)

Indicadores	Santo André		São Bernardo do Campo		São Caetano do Sul		São Paulo	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Resultado da Execução Orçamentária (%)	-2,01%	6,86%	5,85%	7,05%	-2,27%	-1,87%	1,61%	-1,25%
Liquidez	1,6531	2,6234	2,7163	4,4575	1,9896	1,8139	1,4879	1,5225
Restos a Pagar na Despesa Orçamentária (%)	11,88%	7,73%	14,10%	6,16%	6,28%	3,63%	14,24%	8,34%
Operações de Crédito na Receita Orçamentária (%)	0,77%	1,21%	15,33%	13,92%	2,09%	2,24%	170,63%	168,01%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

O primeiro indicador deste grupo é o de Resultado da Execução Orçamentária. Este indicador é obtido subtraindo-se a despesa orçamentária da receita orçamentária e dividindo-se o valor pela receita orçamentária. Desta forma, demonstra o percentual de “sobra” ou “falta” de receitas em relação às despesas na execução orçamentária do período analisado. O Município de Rio Grande da Serra apresentou a maior diferença positiva: 16,14% em 2007 e 9,47% em 2008.

Os Municípios com os maiores déficits de execução orçamentária foram Mauá (6,45% em 2008) e Diadema (3,81%) em 2007. Para este indicador não se pode afirmar que resultados mais altos são mais favoráveis, pois o objetivo da execução orçamentária é o equilíbrio entre receitas e despesas, transferindo os recursos recebidos da população por meio de sua aplicação em despesas. Desta forma, o Município que realmente se destaca é São Paulo, que obteve um pequeno superávit em 2007 (1,61%) e um pequeno déficit em 2008 (1,25%).

O Gráfico 7 apresenta, visualmente, os déficits e superávits orçamentários dos Municípios estudados:

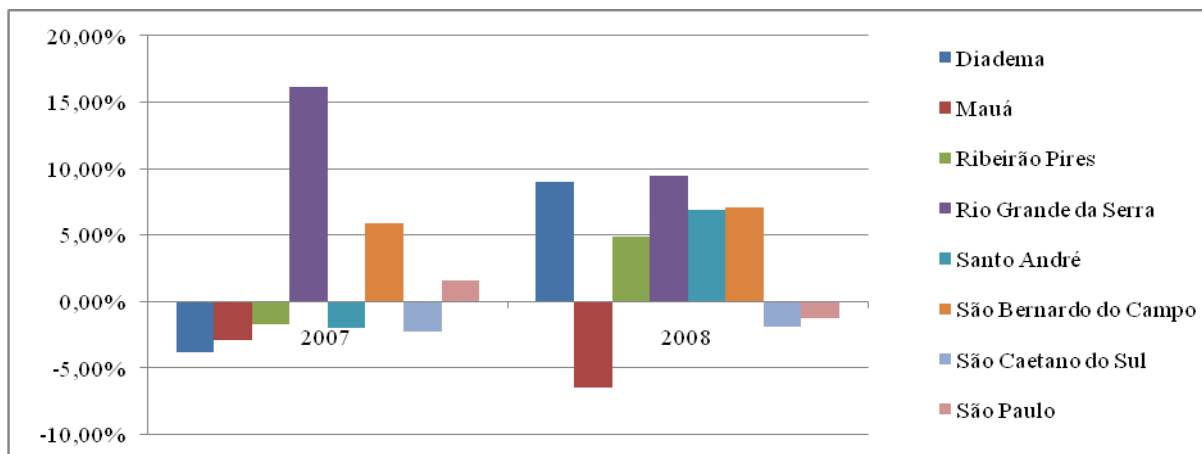


Gráfico 7: Resultado da execução orçamentária dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do NICB (2010).

O segundo indicador é o índice de Liquidez. É obtido dividindo-se o valor do Ativo Financeiro pelo valor do Passivo Financeiro. Quanto mais próximo de 1, mais equilibrada está a relação entre ativos e passivos financeiros. Quando os resultados estão abaixo de 1, significa falta de recursos financeiros para liquidar as obrigações financeiras de curto prazo; quando os resultados estão acima de 1, significa que há sobra de recursos financeiros para as obrigações de curto prazo.

O Município de Mauá apresenta a maior falta de recursos financeiros, pois apresenta o menor índice de liquidez: 0,0961 em 2007 e 0,1814 em 2008. As maiores sobras de recursos financeiros estão nos Municípios de Ribeirão Pires (índice de liquidez de 3,6376 em 2008) e São Bernardo do Campo (índice de liquidez de 4,4575 em 2008). Destaca-se que os dois extremos representam descompasso no caixa a curto prazo, e o destaque no indicador de liquidez é o Município de Diadema, que apresentou 1,0167 em 2008, e que no ano anterior apresentava uma insuficiência de liquidez, com índice de apenas 0,3852.

O índice de Liquidez é bastante conhecido nas análises financeiras, inclusive quando são analisadas empresas do setor privado. Os indicadores mais comuns são o de liquidez corrente (ativo circulante/passivo circulante), o de liquidez imediata (ativo disponível/passivo circulante) e o de liquidez seca (igual ao de liquidez corrente, excluindo os estoques do ativo financeiro).

O indicador de Restos a Pagar na Despesa Orçamentária aponta quanto das despesas orçamentárias que não foi pago durante o exercício financeiro. Neste caso, quanto menor o índice, maior a concordância da execução orçamentária (despesas realizadas) com a execução financeira (despesas pagas). Verifica-se, conforme a Tabela 5, que os menores valores para

este indicador são dos Municípios de Ribeirão Pires (3,12% em 2008) e São Caetano do Sul (3,63% em 2008). O maior índice de Restos a Pagar na Despesa Orçamentária é do Município de Mauá: 30,34% em 2007 e 40,92% em 2008.

Ao destacar os Restos a Pagar, não são distinguidos os restos a pagar processados (despesas realizadas que já passaram pelo estágio da liquidação) dos restos a pagar não processados (despesas que ainda não passaram pelo estágio da liquidação, e que podem ter sido efetivamente realizadas ou não).

O indicador de Operações de Crédito na Receita Orçamentária compara o valor total das operações de crédito com as receitas orçamentárias do período. De acordo com o artigo 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o conceito de operações de crédito compreende

compromisso financeiro assumido 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.

Este indicador objetiva verificar quanto que as operações de crédito representam em relação às receitas orçamentárias. Quando o indicador supera 100%, significa que toda a arrecadação orçamentária de um período não é suficiente para pagar as operações de crédito contratadas; indicadores inferiores a 100% significam capacidade de o ente saldar todas as operações com o total das receitas orçamentárias do período. O Município com menor índice é Rio Grande da Serra, que não apresenta valor registrado em suas operações de crédito nos anos de 2007 e 2008. O Município com maior índice de Operações de Crédito na Receita Orçamentária é São Paulo: 170,63% em 2007 e 168,01% em 2008.

No conjunto dos indicadores contábeis brasileiros de desempenho financeiro, verifica-se que o município de Mauá apresentou o menor desempenho, pois em 2008 teve menor índice de Resultado da Execução Orçamentária, e em ambos os períodos teve menor índice de Liquidez e maior índice de Restos a Pagar da Despesa Orçamentária. Não houve um Município que tenha se destacado em vários índices: São Paulo teve o Resultado da Execução Orçamentária mais equilibrado; Diadema apresentou um bom equilíbrio de Liquidez; Ribeirão Pires e São Caetano do Sul apresentam baixos índices de Restos a Pagar na Despesa Orçamentária; e Rio Grande da Serra tem indicador de Operações de Crédito na Receita Orçamentária igual a 0%.

3.3.2 INDICADORES DE KOHAMA

O autor Heilio Kohama apresenta uma série de quocientes a serem utilizados para a análise e interpretação dos balanços públicos, bem como da Demonstração das Variações Patrimoniais.

Sobre o trabalho relacionado às informações contábeis, Kohama (2006, p.143) destaca que os balanços públicos podem ser apresentados e interpretados de forma individualizada, mas o trabalho de análise e interpretação deve ser apresentado de forma consolidada, pois somente nessa abrangência são obtidas as melhores condições para a análise e interpretação dos resultados apresentados pelas demonstrações.

Assim, cabe destacar que análises individuais e específicas são interessantes e podem até ser completas de acordo com o nível de informação desejado para uma determinada tomada de decisão. Entretanto, uma análise global, de todos os balanços de forma conjunta, por meio de vários indicadores, pode trazer resultados e informações mais amplos que subsidiam tomadas de decisões de um número maior de usuários.

Kohama traz em sua obra um número total de vinte e cinco indicadores que tem o objetivo de traduzir de forma simples e direta os resultados encontrados nos quatro balanços públicos. Neste trabalho foram selecionados alguns indicadores sobre o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Balanço Patrimonial que possam auxiliar na compreensão dos resultados apresentados. Alguns indicadores propostos pelo autor Heilio Kohama estão expostos na Tabela 5:

Tabela 5: Indicadores contábeis apresentados por Kohama para os Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Indicadores	Diadema		Mauá		Ribeirão Pires		Rio G. da Serra	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Quociente do Resultado Orçamentário	0,9633	1,0988	0,9718	0,9394	0,9832	1,0515	1,1924	1,1046
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,1315	1,1846	1,3950	1,5901	1,0780	1,0853	1,6727	1,2604
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	1,0800	1,1902	1,0784	1,0425	1,2421	1,2779	1,3249	1,2469
Quociente da Execução Orçamentária de Capital	0,1829	0,4519	0,0433	0,0192	0,0747	0,2571	0,5225	0,7068
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	0,4887	1,6129	0,5325	2,6657	0,8869	1,1500	3,1375	0,6682
Quociente da Situação Financeira	0,3852	1,0167	0,0961	0,1814	1,4901	3,6376	1,9552	2,0913
Quociente da Situação Não-Financeira	1,3325	2,3891	1,0803	2,6840	1,5814	1,7194	1,3797	2,0285
Quociente do Resultado Patrimonial	1,1264	2,1918	0,8199	1,6311	1,5708	1,8339	1,5063	2,0367

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do Kohama (2006).

Tabela 5: Indicadores contábeis apresentados por Kohama para os Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008 (continuação)

Indicadores	Santo André		São Bernardo do Campo		São Caetano do Sul		São Paulo	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Quociente do Resultado Orçamentário	0,9802	1,0736	1,0622	1,0759	0,9778	0,9816	1,0163	0,9876
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	1,1125	1,1636	1,2366	1,1465	1,0434	1,0186	1,1851	1,0774
Quociente da Execução Orçamentária Corrente	1,1514	1,1717	1,2702	1,2167	1,1518	1,1081	1,1436	1,0975
Quociente da Execução Orçamentária de Capital	0,0695	0,3529	0,0534	0,3210	0,1472	0,2142	0,1594	0,2483
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	1,2380	1,0412	0,9780	1,5370	1,0154	0,6746	1,2303	0,6638
Quociente da Situação Financeira	1,6531	2,6234	2,7163	4,4575	1,9896	1,8139	1,4879	1,5225
Quociente da Situação Não-Financeira	0,5908	0,5380	0,9761	1,0819	32,1134	32,3792	0,9747	0,9654
Quociente do Resultado Patrimonial	0,6624	0,6288	1,1216	1,2480	13,4901	15,9451	1,0131	0,9942

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia do Kohama (2006).

O primeiro indicador é o Quociente do Resultado Orçamentário, que expressa a relação entre a receita executada e a despesa executada. Resultados superiores a 1 indicam que houve superávit orçamentário de execução, pois a receita executada superou a despesa executada; resultados inferiores a 1 indicam déficit orçamentário de execução, pois a despesa executada supera a receita executada.

Conforme a Tabela 5, os maiores déficits de execução foram apresentados pelos Municípios de Mauá (quociente de 0,9394 em 2007) e Diadema (quociente de 0,9633 em 2007). Os maiores superávits foram do Município de Rio Grande da Serra: 1,1924 em 2007 e 1,1046 em 2008. Considera-se que os melhores resultados são aqueles que se aproximam de 1, pois refletem a proximidade ao equilíbrio orçamentário, quando os recursos arrecadados da população são aplicados para satisfazer às necessidades desta mesma população. Neste sentido o Município de São Paulo apresentou o melhor equilíbrio orçamentário: 1,0163 em 2007 e 0,9876 em 2008.

Este indicador assemelha-se ao indicador de Resultado da Execução Orçamentária proposto pelo NICB. Apesar da pequena diferença na fórmula, a interpretação do significado conduz às mesmas informações.

O segundo indicador é o Quociente Financeiro Real da Execução Financeira. Semelhante ao quociente anterior, apenas exclui do denominador os restos a pagar inscritos no exercício e os serviços da dívida a pagar. Os valores superiores a 1 indicam superávit na execução orçamentária e financeira se fosse utilizado o regime de caixa para a despesa orçamentária; os valores inferiores a 1 significam que há déficit na execução orçamentária mesmo que fosse utilizado o regime de caixa para a despesa orçamentária.

Todos os municípios estudados apresentaram quociente positivo, sendo que os dois maiores foram: Rio Grande da Serra, com 1,6727 em 2007 e Mauá, 1,5901 em 2008. Os

menores valores foram do Município de São Caetano do Sul, que apresentou quocientes de 1,0434 para o ano de 2007 e 1,0186 para 2008, que não podem ser de forma alguma considerados como negativos, pois estão acima de 1 e refletem saldo positivo entre a arrecadação e o pagamento de despesas do período.

O terceiro indicador é o Quociente da Execução Orçamentária Corrente, que expressa a relação entre as receitas correntes e as despesas correntes do Exercício. Resultados superiores a 1 indicam superávit corrente, pois as receitas correntes superaram as despesas correntes; resultados inferiores a 1 indicam déficit corrente, e pode ser considerado negativo, pois as receitas correntes não são suficientes para cobrir as despesas correntes.

Todos os Municípios estudados apresentaram resultados positivos para este indicador, sendo que os mais altos foram Rio Grande da Serra (1,3249 em 2007) e Ribeirão Pires (1,2779 em 2008). Os resultados mais baixos, que não podem ser considerados como negativos, e sim como superávits menores em relação aos demais, foram apresentados pelo Município de Mauá: 1,0784 em 2007 e 1,0425 em 2008.

O Gráfico 8 mostra a existência de superávit corrente para todos os Municípios estudados, e por meio dele verificam-se quais os Municípios com maiores superávits:

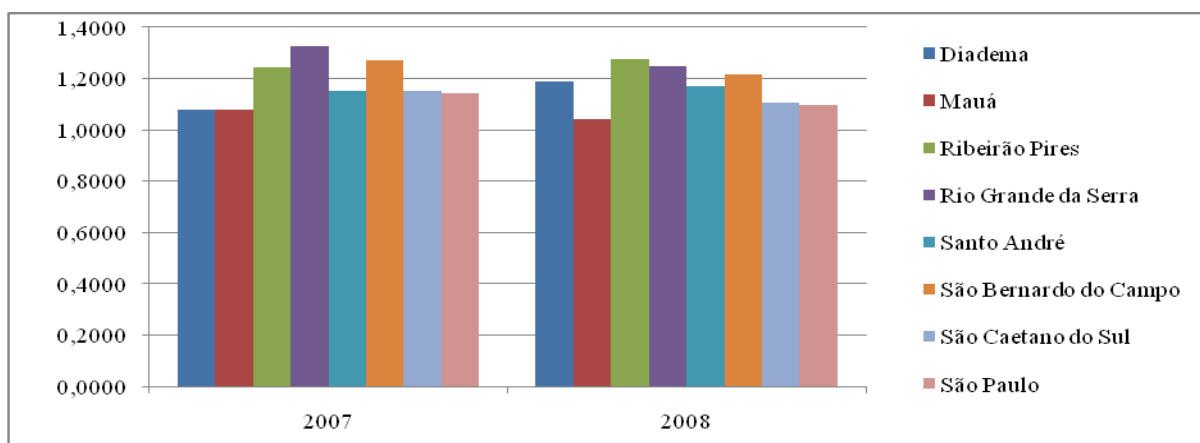


Gráfico 8: Quociente da execução orçamentária corrente dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia de Kohama (2006).

O quarto indicador é o Quociente da Execução Orçamentária de Capital, e correlaciona as receitas de capital com as despesas de capital do exercício. Os quocientes maiores do que 1 indicam que as receitas de capital recebidas no exercício superaram as despesas de capital, implicando superávit de capital, o que demonstra que houve alienação de bens de capital, diminuição do patrimônio, ou operação de crédito ainda não utilizada para realização de despesas de capital. Os quocientes menores do que 1 indicam déficit de capital,

e é considerada mais adequada, pois demonstra que as despesas de capital são maiores do que as receitas de capital, e portanto estão sendo utilizadas receitas correntes para a sua cobertura.

Todos os Municípios estudados apresentaram resultados positivos para este indicador, sendo que o melhor deles foi de Mauá: 0,0433 em 2007 e 0,0192 em 2008. O resultado menos satisfatório, mas que ainda assim é positivo, pois não foram arrecadadas receitas de capital superiores às despesas de capital, foi do Município de Rio Grande da Serra: 0,5225 em 2007 e 0,7068 em 2008.

O quinto indicador selecionado é o Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros, que verifica a relação, no Balanço Financeiro, entre o Saldo que Passa para o Exercício Seguinte e o Saldo do Exercício Anterior. Quanto mais próximo de 1, maior o equilíbrio entre recebimentos e pagamentos naquele período; saldo maior do que 1 indica superávit financeiro, pois os recebimentos superaram os pagamentos; saldo menor do que 1 indica déficit financeiro, pois os pagamentos superaram os recebimentos.

Os maiores superávits financeiros encontrados foram do Município de Rio Grande da Serra (3,1375 em 2007) e Mauá (2,6657 em 2008). Em contrapartida, o Município de Mauá apresentou também um dos maiores déficits financeiros, com quociente de 0,5325 em 2007, assim como Diadema (0,4887 em 2007). Além de citar os altos superávits financeiros, que podem refletir um desequilíbrio na relação recebimentos/pagamentos, vale destacar também os quocientes mais próximos de 1, que destacam uma boa conciliação entre recebimentos e pagamentos do período. Os quocientes mais equilibrados foram dos Municípios de São Caetano do Sul (1,0154 em 2007) e São Bernardo do Campo (0,9780 em 2007).

Ao conciliar os recebimentos e pagamentos de um período, o ente evita que ocorram faltas ou sobras de recursos financeiros. Entretanto, este indicador, isoladamente, não mostra a eficiência na utilização dos recursos financeiros, pois os empréstimos para cobrir insuficiências de caixa são incluídos nas entradas, de forma a equilibrar o saldo.

O sexto indicador é o Quociente da Situação Financeira, que expressa a relação entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro. Resultados superiores a 1 indicam excesso de recursos financeiros, pois as disponibilidades e direitos realizáveis superam as obrigações de curto prazo; resultados inferiores a 1 indicam insuficiência de recursos, pois o ativo financeiro é menor do que o passivo financeiro. Vale destacar que resultados positivos próximos a 1 são normais, pois indicam equilíbrio entre recursos e obrigações no curto prazo, sem excesso de recursos não aproveitados.

Os maiores Quocientes da Situação Financeira são apresentados pelos Municípios de São Bernardo do Campo (4,4575 em 2008) e Ribeirão Pires (3,6376 em 2008). Os menores

indicadores foram do Município de Mauá: 0,0961 em 2007 e 0,1814 em 2008. Vale destacar também o equilíbrio evidenciado pelo quociente do Município de Diadema no ano de 2008: 1,0167, embora no ano anterior apresentava uma insuficiência de recursos de curto prazo, apontada pelo indicador igual a 0,3852.

Este indicador conduz às mesmas informações obtidas pelo índice de Liquidez proposto pelo NICB, e uma comparação visual entre os valores pode ser obtida por meio do Gráfico 9:

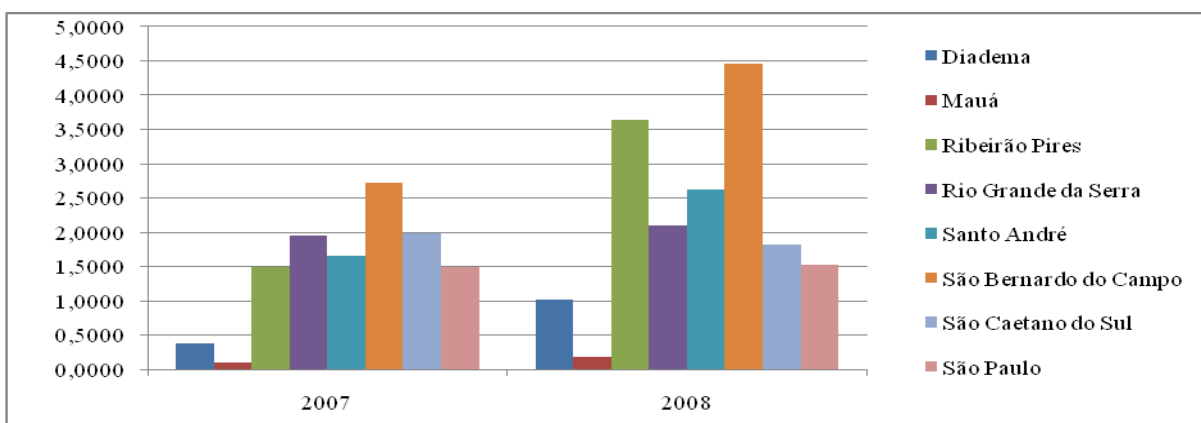


Gráfico 9: Quociente da situação financeira dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia de Kohama (2006).

O sétimo indicador é o Quociente da Situação Não-Financeira. Trata-se de uma adaptação do Quociente da Situação Permanente apresentado por Kohama (2006, p.179), e que inclui também o Ativo Realizável a Longo Prazo, que faz parte do Ativo Não-Financeiro. Assim, resultados acima de 1 indicam que a soma dos bens, créditos e valores não-financeiros superam as dívidas fundadas, existindo um superávit não financeiro; resultados inferiores a 1 indicam que as obrigações de longo prazo são superiores aos ativos não-financeiros, implicando em déficit na parte não-financeira do balanço patrimonial.

Este quociente indica o nível de endividamento da entidade, e os maiores déficits foram apresentados pelo Município de Santo André, com valores de 0,5908 em 2007 e 0,5380 em 2008. O Município com maior superávit é São Caetano do Sul, com índice de 32,1134 em 2007 e 32,3792 em 2008.

O oitavo e último indicador selecionado é o Quociente do Resultado Patrimonial, em que são correlacionados o Ativo Real e o Passivo Real. Indicadores maiores do que 1 indicam superávit patrimonial, pois o valor total do ativo supera o valor total do passivo; indicadores

menores do que 1 indicam déficit patrimonial, pois o valor total do ativo é inferior ao valor total do passivo da entidade.

O Município de Santo André apresenta o menor Quociente de Resultado Patrimonial: 0,6624 em 2007 e 0,6288 em 2008, e para fazer inferências sobre as causas desse valor abaixo dos demais seria necessário consultar a Demonstração das Variações Patrimoniais, que não foi obtida para este trabalho. O Município com maior Quociente do Resultado Patrimonial, assim como no Quociente da Situação Não-Financeira, é São Caetano do Sul: 13,4901 em 2007 e 15,9451 em 2008.

Analisando o conjunto de indicadores selecionados a partir de Kohama, pode ser verificado que o Município de Santo André apresentou resultados pouco satisfatórios em dois indicadores, nos dois períodos analisados: o Município apresentou déficit na Situação Não-Financeira e no Resultado Patrimonial.

O Município de Mauá apresentou resultados pouco satisfatórios em relação à Situação Financeira e ao Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros em 2007, bastante descompassado com 2008. O Quociente do Resultado Orçamentário do Município em 2008 também foi um dos mais baixos, assim como o Quociente da Execução Orçamentária Corrente, que embora tenha sido positivo, foi mais baixo do que os demais municípios estudados. Por outro lado, Mauá apresentou bons indicadores de Execução Orçamentária de Capital, e valores altos em 2008 para outros dois indicadores: Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária e Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros.

O Município de Rio Grande da Serra apresentou valores positivos em 2007 para quatro Quocientes: Financeiro Real da Execução Orçamentária, Resultado dos Saldos Financeiros, Execução Orçamentária Corrente, e Resultado Orçamentário, sendo que este último manteve-se positivo também em 2008. Outro Município com indicadores de destaque foi São Caetano do Sul, com superávits de Situação Não-Financeira e de Resultado Patrimonial nos dois períodos estudados.

3.3.3 INDICADORES DE MATIAS E CAMPELLO

Os autores Alberto B. Matias e Carlos A. G. B. Campello também apresentam alguns indicadores contábeis para serem utilizados na análise e interpretação dos balanços públicos.

Matias e Campello (2000, p.238-239) fazem algumas ressalvas sobre dois fatores a serem observados na metodologia empregada na contabilidade pública. O primeiro destes fatores é o regime contábil, que na área pública é misto, adotando-se o regime de caixa para as

receitas e o regime de competência para as despesas, podendo surgir distorções nos valores das despesas empenhadas referentes aos valores de empenhos estimativos e globais. Outro fator é o patrimônio líquido, em que os valores apresentados apresentam distorções relacionadas à atualização monetária, fazendo com que o Ativo Permanente não tenha seus valores atualizados e avaliados corretamente.

Assim, este trabalho selecionou alguns indicadores, conforme os fatores apontados pelos autores: endividamento, estrutura de capital, ativos, liquidez, estrutura de receitas, estrutura de despesas, resultados, tendências e gestão. Os autores apontam mais de um índice por fator, mas para este trabalho foi selecionado um indicador para cada fator. Estes indicadores estão apresentados na Tabela 6:

Tabela 6: Indicadores contábeis apresentados por Matias e Campello para os Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Indicadores	Diadema		Mauá		Ribeirão Pires		Rio G. da Serra	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Endividamento = Participação do Passivo financeiro a descoberto nas receitas orçamentárias	0,1137	-0,0014	0,2964	0,3719	-0,0477	-0,0967	-0,2491	-0,1470
Estrutura de capital = Utilização de capital de terceiros	0,8878	0,4562	1,2197	0,6131	0,6366	0,5453	0,6639	0,4910
Ativos = Ativos imobilizados	0,3347	0,5973	0,3902	0,2898	0,5567	0,5962	0,2980	0,3340
Liquidez = Necessidade de recursos	1,5958	-0,0164	9,4030	4,5112	-0,3289	-0,7251	-0,4885	-0,5218
Estrutura de receitas = Participação da receita tributária	0,2677	0,2088	0,1879	0,2140	0,1894	0,1808	0,1013	0,0996
Estrutura de despesas = Financiamento das dívidas de custeio	0,2965	0,2618	0,2036	0,2236	0,2392	0,2443	0,1447	0,1494
Resultados = Utilização de ativos total	-0,0407	0,0765	-0,0287	-0,0367	-0,0132	0,0459	0,0974	0,0544
Tendências = Movimento estadual	0,9876	0,9287	0,9847	0,9578	0,9725	1,0276	0,9418	0,9861
Gestão = Administração da Inadimplência	-0,0922	0,0890	-0,1941	2,7639	0,0852	-0,1484	-0,4135	3,2754

Fonte: Elaborado pela autora com base no FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia de Matias e Campello (2000).

Tabela 6: Indicadores contábeis apresentados por Matias e Campello para os Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008 (continuação)

Indicadores	Santo André		São Bernardo do Campo		São Caetano do Sul		São Paulo	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Endividamento = Participação do Passivo financeiro a descoberto nas receitas orçamentárias	-0,0837	-0,1312	-0,2709	-0,2642	-0,0653	-0,0346	-0,0872	-0,0628
Estrutura de capital = Utilização de capital de terceiros	1,5097	1,5903	0,8916	0,8013	0,0741	0,0627	0,9871	1,0059
Ativos = Ativos imobilizados	0,4413	0,4496	0,3916	0,4083	0,6544	0,6709	0,2963	0,2938
Liquidez = Necessidade de recursos	-0,3951	-0,6188	-0,6319	-0,7757	-0,4974	-0,4487	-0,3279	-0,3432
Estrutura de receitas = Participação da receita tributária	0,2871	0,2938	0,2587	0,2550	0,3190	0,2927	0,4437	0,4282
Estrutura de despesas = Financiamento das dívidas de custeio	0,3344	0,3584	0,3314	0,3255	0,3773	0,3347	0,5179	0,4858
Resultados = Utilização de ativos total	-0,0162	0,0612	0,0279	0,0382	-0,0162	-0,0153	0,0068	-0,0056
Tendências = Movimento estadual	0,9631	0,9990	0,9805	0,9840	1,0184	0,8895	1,0244	0,9270
Gestão = Administração da Inadimplência	0,2223	-0,0807	0,5240	0,2545	0,3392	0,0594	0,2319	0,4522

Fonte: Elaborado pela autora com base no FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia de Matias e Campello (2000).

O primeiro indicador faz uma correlação entre a diferença entre o passivo financeiro e o ativo financeiro, e as receitas correntes. Trata-se de um indicador que mostra o impacto do endividamento da entidade no curto prazo, e verifica o número de períodos em que o endividamento de curto prazo seria quitado se todas as receitas correntes forem utilizadas. Indicadores menores do que 1 indicam que não há passivo financeiro a descoberto; indicadores maiores do que 1 indicam passivo financeiro a descoberto, e quanto mais baixo, menor o tempo necessário para saldar os compromissos de curto prazo com a arrecadação corrente.

O Município de São Bernardo do Campo apresenta o indicador mais positivo: -0,2709 em 2007 e -0,2642 em 2008. Os únicos Municípios com passivo financeiro a descoberto são Diadema e Mauá, sendo que este último apresenta os maiores indicadores: 0,2964 em 2007 e 0,3719 em 2008.

Este índice mostra que alguns municípios possuem passivo financeiro a descoberto, e que, ao analisar as receitas correntes verifica-se a capacidade que o ente tem de cobrir esta diferença com os valores obtidos pela execução orçamentária das receitas correntes.

O segundo indicador verifica a utilização de capital de terceiros, correlacionando a soma do passivo financeiro e do passivo permanente com o ativo total. É um indicador que mostra a parcela do ativo total que é originária de capital de terceiros. Quanto menor o indicador, menos comprometida está a estrutura de capital com o capital de terceiros; indicadores superiores a 1 indicam passivo real a descoberto.

Entre os municípios estudados, São Caetano do Sul apresenta os melhores indicadores, com menor utilização de capital de terceiros: 0,0741 em 2007 e 0,0627 em 2008. O Município de Santo André apresenta o maior comprometimento, pois está com passivo real a descoberto em seu balanço patrimonial, apresentando indicadores de 1,5097 em 2007 e 1,5903 em 2008.

O Gráfico 10 mostra quais Municípios apresentam maior dependência de capital de terceiros:

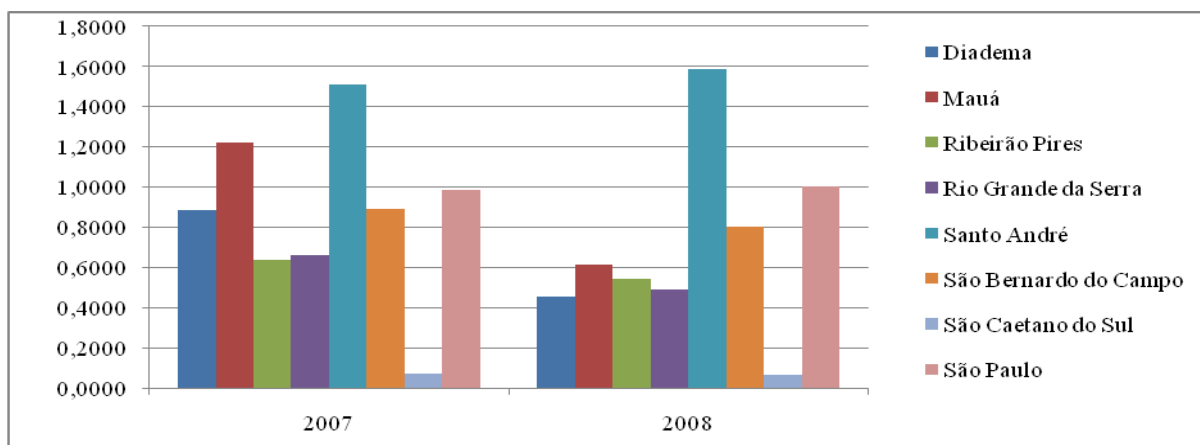


Gráfico 10: Utilização de capital de terceiros dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora com base no FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia de Matias e Campello (2000).

O terceiro indicador, de Ativos imobilizados, verifica qual a parcela do ativo total composta por ativos imobilizados, e que não estará à disposição no curto prazo. É um indicador relacionado às relações entre ativos patrimoniais. Quanto maior o valor do indicador, maior o grau de imobilização do ativo.

O Município de São Caetano do Sul apresenta os maiores índices de imobilização de ativos: 0,6544 em 2007 e 0,6709 em 2008. O Município de São Paulo apresenta o menor grau de imobilização de ativos, e seus índices correspondem a 0,2963 em 2007 e 0,2938 em 2008. O Município de Mauá também apresentou baixos índices em 2008 (0,2898), bem como Rio Grande da Serra em 2007 (0,2980).

Os ativos imobilizados são bens à disposição do ente para a realização de sua finalidade, que no caso dos entes públicos é o atendimento das necessidades da população. Trata-se de um grupo de contas que, nos entes públicos, costuma não ter seu valor condizente com a realidade, por serem registrados apenas pelo custo de aquisição, sem qualquer tipo de atualização ou redução de valor por depreciação.

O quarto indicador, denominado Necessidade de Recursos, é um indicador relacionado à liquidez do município analisado. É obtido pela divisão da diferença entre o passivo financeiro e o ativo financeiro, pelo ativo financeiro. Desta forma, obtém-se um valor que indica a grandeza das dívidas de curto prazo comparadas com as disponibilidades imediatas. Indicadores inferiores a zero indicam inexistência de passivo financeiro a descoberto; indicadores positivos indicam a existência de passivo financeiro a descoberto, e quanto mais alto o valor, maior a necessidade de recursos.

Os Municípios de Ribeirão Pires e de São Bernardo do Campo apresentam o menor grau de necessidade de recursos no ano de 2008, com índices de -0,7251 e -0,7757, respectivamente. O Município com maior grau de necessidade de recursos é Mauá, com índices de 9,4030 em 2007 e 4,5112 em 2008.

O quinto indicador, denominado Participação da receita tributária, é um indicador de estrutura de receitas, e verifica a relação entre as receitas próprias do município obtidas pela arrecadação de tributos e o total das receitas. É um indicador da gestão tributária municipal, e quanto mais alto o valor, maior a participação dos tributos municipais na receita.

O Município de Rio Grande da Serra apresenta o menor indicador (0,1013 em 2007 e 0,0996 em 2008) e o Município de São Paulo apresenta o maior indicador (0,4437 em 2007 e 0,4282 em 2008).

As receitas tributárias fazem parte da arrecadação do Município que é gerida por ele próprio, e que não depende de transferências de outros entes. Neste ponto verifica-se sua importância, pois o Município detém um controle maior sobre esta arrecadação, e quanto mais receitas próprias diretas o Município tiver, maior sua independência e liberdade para programação e execução orçamentária.

O sexto indicador, denominado Financiamento das dívidas de custeio, é um indicador da estrutura de despesas. Este indicador é obtido dividindo-se as receitas tributárias pelas despesas de custeio, e indica quanto das despesas de custeio são financiadas pelas receitas tributárias do município. Quanto mais alto o indicador, maior a capacidade do município de pagar as despesas correntes com a própria arrecadação tributária.

O Município de Rio Grande da Serra, que apresentou a menor Participação da receita tributária, apresentou também o menor valor para este indicador: 0,1447 em 2007 e 0,1494 em 2008. Da mesma forma, o Município de São Paulo, que havia apresentado a maior Participação da receita tributária, apresentou o maior valor para este indicador: 0,5179 em 2007 e 0,4858 em 2008.

O Gráfico 11 mostra quais municípios que possuem a maior capacidade de autofinanciamento de suas despesas correntes:

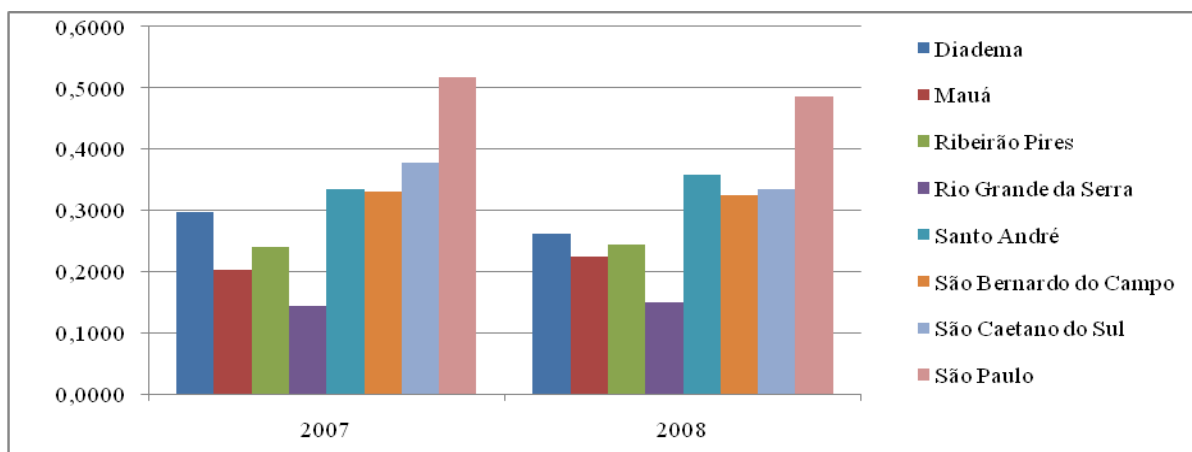


Gráfico 11: Financiamento das dívidas de custeio dos Municípios de São Paulo e do ABC Paulista entre os anos de 2007 e 2008

Fonte: Elaborado pela autora com base no FinBra (STN, 2007 e 2008) e metodologia de Matias e Campello (2000).

O sétimo indicador, denominado Utilização de ativos total, é um indicador ligado ao fator resultados. Este indicador é obtido dividindo-se o resultado da execução orçamentária pelo ativo total, e fornece um parâmetro de gestão que indica os resultados obtidos pela utilização dos ativos. Indicadores abaixo de zero indicam déficit orçamentário, e indicadores acima de zero indicam superávit orçamentário, e quanto maior o valor maior o resultado obtido em relação aos ativos.

Os indicadores mais baixos foram verificados nos Municípios de Mauá (-0,0367 em 2008) e Diadema (-0,0407 em 2007). Em contrapartida, Diadema apresentou um dos melhores índices no ano seguinte (0,0765), ficando atrás apenas de Rio Grande da Serra, com índice de 0,0974 em 2007.

Na análise de balanços aplicada às empresas verifica-se um indicador com semelhanças semânticas a este indicador, que é o índice de rentabilidade do ativo, quando o lucro líquido é dividido pelo ativo total. No caso das empresas privadas, o aumento deste indicador é um objetivo a ser alcançado, pois significa aumento do retorno sobre o capital total investido (capital próprio e capital de terceiros). Já na área pública não se objetivam lucros ou superávits, mas tão somente a maior eficiência na aplicação de recursos, gastando os valores arrecadados para satisfazer as necessidades da população.

O oitavo indicador, denominado Movimento estadual, é um indicador de tendência econômica relacionado à arrecadação tributária. É obtido dividindo-se a variação do valor das receitas tributárias municipais entre o ano analisado e o ano anterior, e a variação do valor do ICMS entre o ano analisado e o ano anterior. Os valores abaixo de 1 indicam que a variação das receitas tributárias não acompanhou o incremento no ICMS; os valores acima de 1

indicam que a variação na arrecadação tributária municipal foi superior à variação do ICMS. Este indicador toma como parâmetro econômico o ICMS, que é um imposto estadual, e cujo valor da arrecadação pode ser obtido no sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo.

Os indicadores mais baixos foram dos Municípios de São Caetano do Sul (0,8895) e São Paulo (0,9270), ambos em 2008. Na contrapartida, São Paulo apresentava um dos índices mais positivos em 2007 (1,0244), apenas um pouco inferior ao valor do indicador de Movimento estadual de Ribeirão Pires em 2008, que foi de 1,0276.

Este indicador toma como padrão de tendência econômica a arrecadação tributária do Estado. Entretanto, podem ser utilizados outros indicadores, como, por exemplo, o valor agregado das arrecadações tributárias de todos os Municípios, pois o fato gerador dos tributos municipais não é o mesmo do que o do ICMS ou de outros tributos de competência estadual.

O último indicador analisado é o de Administração da inadimplência, que está relacionado à gestão da administração pública. É obtido dividindo-se o valor total inscrito em dívida ativa do período pelas receitas tributárias. Este indicador demonstra a eficiência da administração na arrecadação das receitas próprias. Valores abaixo de zero indicam que houveram baixas nos valores inscritos em dívida ativa, mas os balanços não apontam se a diminuição foi por cancelamento ou pagamento dos débitos tributários dos contribuintes. Valores acima de zero indicam o quanto que não foi arrecadado no período em relação ao valor que foi arrecadado, e quanto maior este índice, mais ineficiente é a administração na arrecadação das suas receitas.

Os Municípios com menor índice foram Mauá (-0,1941) e Rio Grande da Serra (-0,4135), ambos em 2007. Estes mesmos municípios apresentaram também os maiores índices, no ano seguinte: Mauá com 2,7639, e Rio Grande da Serra com 3,2754.

4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Este capítulo apresenta as conclusões obtidas a partir do desenvolvimento deste estudo, em relação aos objetivos propostos e também aos resultados encontrados, além de sugestões para futuras pesquisas.

4.1 Conclusões quanto aos objetivos

O objetivo geral desta monografia, que é “estudar, de forma comparativa, os balanços públicos do Município de São Paulo e dos municípios da região do Grande ABC paulista entre os anos de 2007 e 2008”, foi alcançado, visto que na seção 3.3 foram expostos vários indicadores em painéis, a partir dos quais foram elaboradas considerações comparando o desempenho dos municípios.

O objetivo específico *a* (apresentar conceitos de contabilidade pública, especialmente os relacionados aos balanços públicos) foi alcançado. No Capítulo 2 desta pesquisa foram expostos diversos conceitos sobre finanças públicas, transparência na gestão pública, contabilidade pública, e demonstrativos contábeis da área pública, sendo que na seção 2.3 foram apresentados exclusivamente os balanços públicos.

O objetivo específico *b* (coletar e organizar dados contábeis dos balanços dos municípios estudados, entre os anos de 2007 e 2008, a partir de fontes secundárias) também foi alcançado. Conforme registrado na seção 3.3, os dados dos balanços dos exercícios financeiros pesquisados foram coletados por meio do banco de dados do FinBra e apresentados sob forma de indicadores para permitir uma comparação dos Municípios entre os períodos estudados.

O objetivo específico *c* (expor características acerca dos dados e informações contábeis contidos nos balanços dos municípios estudados) foi atingido, conforme pode ser verificado na seção 2.3 e 3.3. Estes itens identificam em quais balanços estão os dados encontrados e como eles são usados na elaboração das informações por meio dos indicadores.

Por fim, o objetivo específico *d* (elaborar tabelas, indicadores e considerações, comparando a situação orçamentária, financeira e patrimonial dos municípios pesquisados) também foi concluído, na seção 3.3 desta monografia.

4.2 Conclusões quanto aos resultados

Este trabalho possibilitou a análise e comparação de indicadores dos Municípios do Grande ABC Paulista e do Município de São Paulo, para que fossem expostas considerações

que facilitassem o entendimento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial destes Municípios.

Diversos indicadores podem ser usados para as análises. Nesta monografia foram selecionados indicadores propostos pelo NICB, pelo autor Heilio Kohama, e pelos autores Alberto B. Matias e Carlos A. G. B. Campello, para serem aplicados aos dados coletados do banco de dados FinBra 2007 e 2008, do sítio eletrônico do Tesouro Nacional.

Os indicadores do NICB foram divididos em quatro tabelas: ICB das funções de governo; ICB das receitas públicas; ICB das despesas públicas; e ICB do desempenho financeiro.

Analisando os indicadores contábeis brasileiros das funções de governo, percebe-se que o Município de São Caetano do Sul apresenta destaque positivo, pois possui os mais altos gastos por habitante em Saúde, Saneamento, Segurança, e Habitação e Urbanismo, tanto no ano de 2007 como no ano de 2008.

Por outro lado, verifica-se que o Município de Rio Grande da Serra apresentou o desempenho mais fraco neste grupo de indicadores, tendo os menores gastos por habitante em Saúde, Saneamento, Segurança, Transportes, e Habitação e Urbanismo. É também um dos Municípios que não aplica recursos financeiros na subfunção Turismo.

Os indicadores contábeis brasileiros das receitas públicas acabam por explicar o motivo do alto desempenho do Município de São Caetano do Sul: este Município apresenta os maiores índices de tributos *per capita*. E o Município de Rio Grande da Serra apresenta os menores índices de tributos *per capita*. Verifica-se que os maiores índices de arrecadação são revertidos na aplicação de recursos para o atendimento das necessidades da população.

No âmbito dos índices contábeis brasileiros das despesas públicas os reflexos dos índices de receitas também são percebidos, pois o Município de São Caetano do Sul apresentou os maiores gastos por habitante em investimentos em obras, e os menores gastos em serviços da dívida. O Município de Rio Grande da Serra apresentou os menores gastos em investimentos em obras, os maiores valores em serviços da dívida, além de ter também altos gastos com pessoal em relação ao total da despesa orçamentária (50,22% em 2007).

Em relação ao desempenho financeiro mensurado pelos indicadores contábeis brasileiros, verifica-se que não houve nenhum Município que assumisse todos os destaques positivos: São Paulo se destacou no equilíbrio da execução orçamentária; Diadema se destacou em relação à liquidez no ano de 2008 (1,0167), pois em 2007 apresentava baixa liquidez (0,3852); Ribeirão Pires e São Caetano do Sul destacaram-se em 2008 no baixo valor

inscrito em restos a pagar; e Rio Grande da Serra destacou-se por apresentar indicador de operações de crédito na receita orçamentária igual a zero.

O Município de Mauá apresentou baixo desempenho financeiro, de acordo com os indicadores apresentados: déficits na execução orçamentária, baixa liquidez, e altos valores inscritos em Restos a Pagar.

De acordo com os indicadores selecionados que são propostos pelo autor Heilio Kohama, pode ser verificado que o Município de Mauá apresentou mais indicadores positivos e também negativos: ao mesmo tempo que apresentou bom quociente financeiro real da execução orçamentária, baixos índices de execução orçamentária de capital, e também bom quociente do resultado dos saldos financeiros em 2008, apresentou também baixo quociente do resultado dos saldos financeiros em 2007, baixo quociente da execução orçamentária corrente, baixo quociente da situação financeira e déficit nos resultados orçamentários.

A tabela de indicadores também aponta situações opostas vividas pelos Municípios de São Caetano do Sul e Santo André: enquanto o primeiro apresenta altos quocientes da Situação Não-Financeira e do Resultado Patrimonial, o segundo apresenta os valores mais baixos, inferiores a 1 (um). Isto significa que o Município de Santo André possui passivo a descoberto (mais obrigações do que ativos) e maior valor nas dívidas fundadas (de longo prazo) do que no ativo permanente.

Ao analisar o conjunto de indicadores selecionados dos autores Alberto B. Matias e Carlos A. G. B. Campello verificou-se também que o Município de Mauá apresentou os resultados menos satisfatórios: maior passivo a descoberto, menor grau de imobilização de ativos, maior grau de necessidade de recursos em função da baixa liquidez, menor indicador de resultados em relação ao ativo total e maior índice de inadimplência em 2008. O Município de Rio Grande da Serra também apresentou resultados pouco satisfatórios: menor grau de imobilização de ativos, menor participação das receitas tributárias no total de receitas, menor capacidade de financiamento de dívidas de custeio e alto índice de inadimplência em 2008.

Os Municípios de São Paulo e São Caetano do Sul apresentaram os melhores resultados. O primeiro apresentou altos índices de participação da receita tributária no total de receitas, e alta capacidade de financiamento das dívidas de custeio. O segundo apresentou menor grau de utilização de capital de terceiros e maior grau de imobilização de ativos.

Os valores e considerações apresentados neste trabalho são altamente influenciados pelo conjunto de indicadores selecionados. Verifica-se que os resultados percebidos sobre a gestão orçamentária, financeira e patrimonial de alguns municípios são parecidos independentemente dos indicadores selecionados. Os indicadores, embora utilizem

metodologias de cálculo um pouco diferenciadas e formas de análise própria, são consistentes em seu conjunto, pois buscam evidenciar os mesmos aspectos e, no final, trazem resultados semelhantes.

O trabalho aborda, desde o início, a transparência na gestão de recursos públicos e o dever de evidenciar as ações por meio de relatórios compreensíveis. Entretanto, na abordagem da questão, buscou-se uma das formas de melhorar esta exposição, por meio de tabelas de indicadores e gráficos comparativos.

Entende-se que a amplitude do tema possibilita que este seja estudado de diversas maneiras, e que este trabalho constitui-se em uma das formas como a gestão pública pode ser evidenciada, mas que não pode ser sintetizada ou resumida nestes métodos, uma vez que o alcance do bem estar da população não depende apenas da quantidade de recursos que financiam os serviços colocados à disposição da coletividade, mas também da forma como a gestão é realizada.

Cabe destacar, ao fim desta pesquisa, que este trabalho efetuou comparações entre indicadores contábeis calculados sobre os dados apresentados nas demonstrações financeiras dos Municípios pesquisados, buscando formas visuais de síntese e expressão, bem como o aperfeiçoamento na transparência na gestão pública. Entretanto, os resultados alcançados pela qualidade gerada na gestão não podem ser medidos na análise.

Mesmo assim, é interessante notar que o Município com melhores índices quantitativos das demonstrações financeiras, apresenta também o maior IDH, que é um indicador quantitativo de caráter qualitativo relacionado ao desenvolvimento humano englobando valores relacionados à geração de riqueza, educação e esperança média de vida.

4.3 Sugestões para pesquisas futuras

Ao elaborar uma monografia em uma determinada área de pesquisa verifica-se que o assunto pesquisado é bem específico e que há correlações com outros assuntos que não foram abordados, ou pela delimitação da pesquisa, ou porque foram verificados ao longo do desenvolvimento do trabalho.

Uma sugestão para futuros trabalhos é abordar os dados expostos pela Demonstração de Variações Patrimoniais, que não foram encontrados no banco de dados selecionado para a elaboração desta pesquisa. Os indicadores elaborados a partir desta demonstração complementam os indicadores expostos neste trabalho.

Para a elaboração das tabelas de indicadores, foram utilizados alguns quocientes elaborados pelo Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros, pelo autor Heilio Kohama, e

pelos autores Alberto B. Matias e Carlos A. G. B. Campello. Os indicadores propostos que foram utilizados buscam uma variabilidade de informações, de forma a contemplar vários aspectos dos balanços. Entretanto, se fossem utilizados outros indicadores propostos, os resultados encontrados podem ser diferentes. Assim, a utilização de outros indicadores pode ser feita para novas pesquisas.

A proposta estabelecida para esta monografia alcançou resultados exclusivos, que não podem ser utilizados de forma a tirar conclusões para outros municípios ou para outros períodos. Os métodos, entretanto, podem ser utilizados para estudos de outros municípios e outros períodos. Assim, outras pesquisas podem ser feitas para efetuar comparações que melhorem a compreensão de leitores dos demonstrativos contábeis.

Até mesmo o espaço temporal da análise pode ser expandido para três ou mais períodos, conforme for necessário para melhorar o processo de evidenciação e compreensão dos relatórios da gestão. Conforme a necessidade, os trabalhos podem utilizar também índices de correção dos efeitos da inflação, para tornar todos os indicadores equivalentes em uma mesma data. Como sugestões de índices de correção, citam-se o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e o Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI).

Outra sugestão para trabalhos futuros é dar enfoque especial a grupos distintos, criando relatórios de análise mais aprofundados sobre Despesas, sobre Receitas, e sobre Resultados, permitindo ao usuário aumentar o nível informacional de acordo com suas necessidades.

Uma das verificações comentadas na seção 4.2, em relação aos resultados encontrados, diz respeito ao Município de São Caetano do Sul, que apresenta o maior IDH entre os municípios estudados, e que também apresentava ótimos índices nas tabelas de quocientes apresentadas. Pode ser feito um estudo comparativo sobre a relação (se existente) entre bons indicadores contábeis e Índice de Desenvolvimento Humano.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação:** noções práticas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na gestão municipal:** novos métodos após a LC n.º 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 28 mar. 2010.

_____. **Lei n.º 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 28 mar. 2010.

_____. **Lei n.º 5172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L45172.htm>. Acesso em: 24 mai. 2010.

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp101.htm>. Acesso em: 28 mar. 2010.

_____. **Lei Complementar n.º 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp116.htm>. Acesso em: 24 mai. 2010.

_____. **Portaria MOG n.º 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 n.º 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2010.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF 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. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_163_01.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2010.

_____. **Portaria STN n.º 749**, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de

Caixa), n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2010.

_____. **Portaria STN n.º 751**, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2010.

CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988.

CRUZ, Flavio da; SILVA, Vicente Paulo da. **Gestão, controle e avaliação na administração pública**. UnB, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FRANÇA, Junia Lessa; *et al.* **Manual para normalização de publicações técnico-científicas**. 6. ed. Belo Horizonte: UFMG, 2003.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat>>. Acesso em: 13 abr. 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa**: publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2004.

MATARAZZO, Dante C., **Análise Financeira de Balanços**: abordagem básica e gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATIAS, Alberto B.; CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. São Paulo: Atlas, 1976.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social.** Florianópolis, 2005. 348 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2005

_____. **Livro Didático da disciplina Contabilidade Pública II.** Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Versão para o semestre 2009/2.

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

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SECRETARIA DA FAZENDA DO GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Relatório de Execução Orçamentária: receita e despesa.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/cge2/balanco.asp?tipo=0>>. Acesso em: 02 jun. 2010.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp>. Acesso em: 15 mar. 2010.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKY, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

ANEXO I – FÓRMULAS DOS INDICADORES CONTÁBEIS DO NICB

O Quadro 9 apresenta os indicadores do NICB de 2010:

Gastos com Saúde por Habitante = Despesas com Saúde/ Número de Habitantes
Gastos com Saneamento por Habitante = Despesas com Saneamento/ Número de Habitantes
Gastos com Segurança por Habitante = Despesas com Segurança/ Número de Habitantes
Gastos com o Legislativo na Despesa Orçamentária = Despesas com a Função Legislativa/ Total da Despesa Orçamentária
Gastos com Transporte por Habitante = Despesas com Transporte/ Número de Habitantes
Gastos com Habitação e Urbanismo por Habitante = Despesas com Habitação e Urbanismo/ Número de Habitantes
Gastos com Turismo na Despesa Orçamentária = Despesas com Turismo/ Total da Despesa Orçamentária
IPTU per capita = Arrecadação de IPTU/ Número de Habitantes
ISS per capita = Arrecadação de ISS/ Número de Habitantes
Taxas per capita = Arrecadação de taxas/ Número de Habitantes
Tributos municipais per capita = Arrecadação de todos os tributos/ Número de Habitantes
IPTU e ISS no total dos tributos municipais = Arrecadação de IPTU e ISS/ Total da Receita Tributária
Gastos com Pessoal na Despesa Orçamentária = Despesas com Pessoal/ Total da Despesa Orçamentária
Serviços da Dívida na Despesa Orçamentária = Soma das Despesas com Juros e Encargos Diversos Pagos a Financiadores/ Total da Despesa Orçamentária
Investimentos em Obras por Habitante = Investimentos em “Obras e Instalações” e “Equipamentos e Material Permanente”/ Número de Habitantes
Investimentos em Obras a cada R\$ 1.000,00 de Despesa Orçamentária = (Investimentos em Obras e Instalações/ Total da despesa orçamentária) x R\$ 1.000,00
Despesa Residual no Total da Despesa Orçamentária = Soma do que não é despendido com Pessoal, Serviço da Dívida e Investimentos/ Total da Despesa Orçamentária
Resultado da Execução Orçamentária = (Receita Orçamentária - Despesa Orçamentária)/ Receita Orçamentária
Liquidez = Ativo Financeiro/ Passivo Financeiro
Restos a Pagar na Despesa Orçamentária = Restos a Pagar/ Despesa Orçamentária
Operações de Crédito na Despesa Orçamentária = (Operações de Crédito Internas + Operações de Crédito Externas)/ Receita Orçamentária

Quadro 9: Indicadores Contábeis do NICB em 2010.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de metodologia do NICB (2010).

ANEXO II – FÓRMULAS DOS INDICADORES CONTÁBEIS DE KOHAMA

O Quadro 10 apresenta os indicadores de Kohama em 2006:

Quociente do Resultado Orçamentário = Receita Executada/ Despesa Executada
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = Receita Orçamentária/ Despesa Orçamentária Paga
Quociente da Execução Orçamentária Corrente = Receita Corrente/ Despesa Corrente
Quociente da Execução Orçamentária de Capital = Receita de Capital/ Despesa de Capital
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros = Saldo que passa para o Exercício Seguinte/ Saldo do Exercício Anterior
Quociente da Situação Financeira = Ativo Financeiro/ Passivo Financeiro
Quociente da Situação Não-Financeira = Ativo Não-Financeiro/ Passivo Não-Financeiro
Quociente do Resultado Patrimonial = Soma do Ativo Real/ Soma do Passivo Real

Quadro 10: Indicadores Contábeis de Kohama em 2006.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de metodologia de Kohama (2006).

ANEXO III – FÓRMULAS DOS INDICADORES CONTÁBEIS DE MATIAS E CAMPELLO

O Quadro 11 apresenta os indicadores de Matias e Campello de 2000:

Participação do Passivo financeiro a descoberto nas receitas orçamentárias = (Passivo Financeiro – Ativo Financeiro)/ Receitas Correntes
Utilização de Capital de Terceiros = (Passivo Financeiro + Passivo Permanente)/ Ativo Total
Ativos Imobilizados = Ativo Permanente/ Ativo Total
Necessidade de Recursos = (Passivo Financeiro – Ativo Financeiro)/ Ativo Financeiro
Participação da receita tributária = Receitas Tributárias/ Receita Total
Financiamento das dívidas de custeio = Receitas Tributárias/ Despesas de Custeio
Utilização de ativos total = (Receita Orçamentária Total – Despesa Orçamentária Total)/ Ativo Total
Movimento estadual = Variação das Receitas Tributárias/ Variação ICMS
Administração da Inadimplência = Inscrição em Dívida Ativa/ Receitas Tributárias

Quadro 11: Indicadores Contábeis de Matias e Campello em 2000.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de metodologia de Matias e Campello (2000).