



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

WAGNER RODRIGO DOS SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE O COMPORTAMENTO DOS INDICADORES DE
GESTÃO PÚBLICA NAS CAPITALS BRASILEIRAS, NO BIÊNIO 2007-
2008**

**SOUSA - PB
2009**

WAGNER RODRIGO DOS SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE O COMPORTAMENTO DOS INDICADORES DE
GESTÃO PÚBLICA NAS CAPITAIS BRASILEIRAS, NO BIÊNIO 2007-
2008**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientador: Prof^o Me. José Ribamar Marques de Carvalho.

**SOUSA - PB
2009**

WAGNER RODRIGO DOS SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE O COMPORTAMENTO DOS INDICADORES DE GESTÃO
PÚBLICA NAS CAPITAIS BRASILEIRAS, NO BIÊNIO 2007-2008.**

Esta monografia julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

Lúcia Silva Albuquerque Msc
Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis

BANCA EXAMINADORA:

Prof.º Msc José Ribamar Marques de Carvalho – (Orientador) Presidente

Prof.º MSc Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa

Prof.º MSc João Marcelo Alves de Macêdo

**SOUSA – PARAIBA
2009**

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por esse termo, eu abaixo assinado, assumo a total responsabilidade de autoria de conteúdo do referido trabalho de conclusão do curso, intitulado Um Estudo Sobre o Comportamento de Indicadores de Gestão Pública nas Capitais Brasileiras, no Biênio 2007-2008, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa – PB, dezembro de 2009.

Wagner Rodrigo dos Santos
orientando

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a quem foi muito importante para o meu sucesso neste curso, pela compreensão, parceria, solidariedade de meus familiares, amigos e professores, e principalmente:

A **Francisca Garcia Gomes** (NINA) in memoriam, verdadeira dádiva de solidariedade, me deu apoio na hora que mais precisei, nunca vou achar palavras para agradecer tudo que ela fez por mim.

E o meu filho Nathan

Puro amor de minha alma
Estrela linda e brilhante
De rostinho fascinante
Razão desse meu viver
Orgulho, carinho... Bem querer.

Es toda a felicidade
Na minha vida meu filho
Razão de todo amor
Iluminando meus dias
Que Deus te abençoe pra sempre
Um anjo em forma de gente
Eu te amarei para sempre.

Suave riso inocente
Infinita admiração
Luz divina e reluzente
Você meu filho querido
Amor... Pulsar do meu coração

Autor João Marcelo

AGRADECIMENTOS

Nessa conquista, agradecer é o mínimo que posso fazer para aqueles que contribuíram para a efetivação deste trabalho.

A **Deus** pelo dom da vida, por me dar força em todos os momentos difíceis e não me deixar desanimar.

Aos meus pais, **Neide Maria** e **José Walter**, minha irmã **Ana Karolina**, tia **Rita** e aos demais familiares, que sempre me apoiaram em todos os momentos e incentivaram na minha caminhada.

A **Luiz Lauro Crispim e família** por ter me ensinado a essência da contabilidade, contribuindo para meu crescimento profissional e humano. Também pela oportunidade de trabalhar e pelos ensinamentos transmitidos em contabilidade durante esses anos, e a paciência e compreensão durante a realização deste projeto.

Ao meu orientador **José Ribamar Marques de Carvalho**, pela dedicação, paciência, compreensão, competência, profissionalismo e compartilhamento de sua sabedoria durante a realização deste trabalho.

A todos os funcionários e professores da UFCG em especial aos professores **Antônio Firmino da Silva Neto (UFCG)**, **Janeide Albuquerque Cavalcanti (UFCG)** e outros que não se encontra mais na instituição, **Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida (UFPB)** e **Joana D'arc Medeiro Martins (UFPB)**, pelas contribuições indispensáveis, sugestões e apoio para realização deste trabalho e na minha vida acadêmica.

Aos meus colegas universitários, que participaram de forma direta e indireta na minha formação acadêmica, em especial as amigas **Ligia Cristina Maia** e **Maria de Lourdes Marques**, com qual tive o prazer e a chance de compartilhar alguns trabalhos em grupo, cuja ajuda de todos os colegas foi fundamental para a conclusão desse curso.

A todos os meus amigos, em especial: **Aelson Maciel**, **Edivaldo Neto**, **Rafael Cipriano**, **Antonio Braz**, **Otávio Maia**, **Alison Abreu**, **Zuwyngles Abreu**, **Ana Maria**, **Carlos Alves**, **Vanda** e as senhoras **Anjelita**, **Rubenir** e **Edna**, que compartilharam de todos os meus desafios e vitórias, assim a satisfação e alegria de tê-los ao meu lado para tornar possível minha realização.

A todos que tornaram possível a realização e execução de meu êxito, como profissional. O meu muito obrigado!

"O valor das coisas não está no tempo em que elas duram, mas na intensidade com que acontecem. Por isso existem momentos inesquecíveis, coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis".

(Fernando Pessoa)

RESUMO

Na busca de evidenciar as informações geradas através de indicadores de gestão públicas para atender aos preceitos do *accountability* e conseqüentemente ao controle e transparência pública, essa pesquisa tem por objetivo geral analisar o comportamento dos indicadores de gestão pública das capitais brasileiras no período de 2007 e 2008. Para atingir os objetivos definidos utilizaram-se os seguintes procedimentos: realizou-se pesquisa bibliográfica, documental, estatística descritiva nas demonstrações financeiras no intuito de analisar as receitas e despesas orçamentárias de todos Estados Brasileiros. O banco de dados utilizado foi o da Finanças do Brasil da Secretaria do Tesouro Nacional em 2009 (FINBRA/STN), abrangendo o período de 2007 a 2008. Portanto, foram calculados quatro indicadores da receita orçamentária e de despesas orçamentárias. Para análise deste trabalho foi utilizada a ferramenta estatística quartil. A pesquisa evidenciou que o município de São Paulo ficou classificado em primeiro colocado no *ranking* geral. Todas capitais das Regiões Sul e Sudeste, obtiveram bons resultados no *ranking* geral, revelando-se menos dependente dos repasses governamentais, e conseqüentemente, mais recursos próprios. As arrecadações do ISS e IPTU *per capita* atingiram patamares relevantes e os indicadores de Investimento *per capita* e Impostos aplicados no ensino também apresentaram resultados relevantes para as Regiões Sul e Sudeste atingindo melhores desempenhos que as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Essas regiões completaram o *ranking*, destaque para as cidades de Recife, Salvador, Campo Grande e Manaus, atingiram as melhores colocações no *ranking*. A capital de João Pessoa foi a que mais se destacou entre todas as capitais analisadas, no ano de 2007, já que ocupava o 24º lugar no *ranking*, passando para 12º lugar em 2008, essa evolução pode ser ocasionada por novas políticas públicas, melhor aproveitamento dos recursos e melhor distribuição dos dispêndios públicos. Dessa forma, entende-se que muito embora as análises dos indicadores retratem a situação econômico-financeira das entidades públicas, sabe-se que muito ainda precisa ser feito no intuito de melhorar o monitoramento dos dispêndios públicos, principalmente se as ações forem focadas no longo prazo e sistematicamente incorporadas pelos gestores atuais, bem como pelos gestores futuros. Acrescenta-se a necessidade de uma conscientização da importância de utilizar ferramentas, ou técnicas gerenciais que possam subsidiar o processo de decisão do administrador público, contribuindo assim para a busca de uma gestão dispêndios públicos eficiente, gerando uma maior transparência para a sociedade em geral.

Palavras chaves: Gestão Pública. Finanças Municipais. Indicadores Financeiros .

ABSTRACT

In seeking to highlight the information generated by public management indicators to meet the precepts of accountability and thus to control and public transparency, this research aims at analyzing the behavior of the indicators of public management of Brazilian cities between 2007 and 2008 . To achieve the objectives defined using the following procedures: it was literature, documentary, descriptive statistics in the financial statements in order to examine the revenue and expenditure budget of all Brazilian States. The database used was the Finance of Brazil's National Treasury in 2009 (FINBRA / STN), covering the period 2007 to 2008. Therefore, we calculated four indicators of budget revenue and expenditure budget. For analysis of this study was the statistical tool used quartile. The research showed that the municipality of Sao Paulo was ranked in first place in the overall ranking. All the capitals of South and Southeast, have been successful in the overall ranking, proving to be less dependent on government transfers, and therefore more resources. The collections of the ISS and property tax per capita reached relevant levels and indicators of investment per capita and taxes applied in higher education also showed significant results for the South and Southeast achieving better performance than the North, Northeast and Midwest. These regions have completed the ranking, especially the cities of Recife, Salvador, Manaus and Campo Grande, reached top the ranking. The capital city of João Pessoa was the one that stood out among all the capital review in 2007, now occupying the 24th place ranking, reaching No. 12 in 2008, this trend may be caused by new public policies, better use of resources and better allocation of public expenditures. Thus, it is understood that although the analysis of indicators portray the financial situation of the public, it is known that much remains to be done in order to improve the monitoring of public expenditures, especially if actions are focused on long term and systematically incorporated into the current managers, as well as the future managers. It adds to the need for an awareness of the importance of using tools, or management techniques that can support the decision making process of the public administrator, thus contributing to the search for an efficient public expenditure management, creating greater transparency for society in general.

Key words: Public Management. Municipal Finance. Financial Indicators.

LISTA DE GRAFICOS

Gráfico 1 - Resultado do indicador ICMS <i>per Capita</i> das Capitais Brasileiras 2007 a 2008 .	59
Gráfico 2 - Resultado do indicador ISS <i>per Capita</i> das Capitais Brasileiras 2007 a 2008	62
Gráfico 3 - Resultado do indicador Tributos na Receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008	64
Gráfico 4 - Resultado do indicador Transferência na Receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	67
Gráfico 5 - Resultado do indicador Pessoal nas Receitas Corrente das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	70
Gráfico 6 - Resultado do indicador Pessoal na Despesa das Capitais Brasileiras 2007 a 2008	72
Gráfico 7 - Resultado do indicador Investimento <i>per Capita</i> das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	74
Gráfico 8 - Resultado do indicador Impostos Aplicados no Ensino das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	77

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Indicadores de Gestão Pública para Receitas e Despesas Municipais.....	24
Quadro 2 - Principais características e diferenças entre a contabilidade geral e a contabilidade governamental	29
Quadro 3 - Comparativo das receitas públicas com as receitas empresariais.....	34
Quadro 4 – Comparativo das despesas públicas com as despesas empresariais.	40
Quadro 5 – Comparativo da composição dos usuários da informação contábil	48
Quadro 6 - Indicadores de Gestão Pública para Receitas Municipais	51
Quadro 7 - Indicadores de Gestão Pública para Despesas Municipais	51
Quadro 8 - Padrão de avaliação para os indicadores analisados, do tipo quanto maior melhor.....	59
Quadro 9 - Padrão de avaliação para os indicadores, do tipo quanto menor, melhor.....	67

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - População das Capitais Brasileiras fornecida pela Finbra/STN 2007 e 2008	22
Tabela 2 - Produto Interno Bruto <i>per capita</i> , segundo os Municípios das Capitais, em ordem decrescente - 2004 a 2006.....	23
Tabela 3 – Atribuição de Nota e Conceito do Tipo Quanto Maior Melhor	26
Tabela 4 – Atribuição de Nota e Conceito do Tipo Quanto Menor Melhor.....	27
Tabela 5 - IPTU per Capita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	58
Tabela 6 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador ICMS per capita 2007 e 2008.....	60
Tabela 7 - ISS per Capita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008	61
Tabela 8 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador ISS per capita 2007 e 2008.....	63
Tabela 9 - Tributos na receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	64
Tabela 10 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Tributos na Receita 2007 e 2008	65
Tabela 11 - Transferência na Receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	66
Tabela 12 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Transferência na Receita 2007 e 2008	68
Tabela 13 - Pessoal nas Receitas Corrente das Capitais Brasileiras 2007 a 2008	69
Tabela 14 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Pessoal na Receita Corrente 2007 e 2008	71
Tabela 15 - Pessoal na Despesa das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	72
Tabela 16 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Pessoal na Despesa Realizada 2007 e 2008	73
Tabela 17 - Investimento <i>per Capita</i> das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	74
Tabela 18 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Investimento <i>per Capita</i> 2007 e 2008.....	75
Tabela 19 - Impostos Aplicados no Ensino das Capitais Brasileiras 2007 a 2008.....	76

Tabela 20 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Impostos Aplicados no Ensino 2007 e 2008.....	78
Tabela 21 - Ranking das capitais brasileiras a partir da identificação da nota dos quartis no desempenho dos indicadores de receitas e despesas analisados no ano de 2007.....	79
Tabela 22 - Ranking das capitais brasileiras a partir da identificação da nota dos quartis no desempenho dos indicadores de receitas e despesas analisados no ano de 2008.....	80

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Distribuição dos Quartis.....	26
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art – Artigo

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CTN – Código Tributário Nacional

DP – Desvio Padrão

FINBRA – Finanças do Brasil

IBCG – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC – *Internacional Federadion of Accountants*

IPSAS – *Internacional Public Accountants Staudards*

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Federal

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PPA – Plano Plurianual

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	18
1.1 Tema e Problema	19
1.2 Justificativa	20
1.3 Objetivos	21
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	21
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	21
1.4 Metodologia	21
1.4.2 <i>Delimitação do Universo</i>	22
1.4.1 <i>Procedimento de Coleta de Dados</i>	24
1.4.3 <i>Técnica Utilizada</i>	25
2 CONTABILIDADE, AUDITORIA E CONTROLE NO CONTEXTO ESTATAL	28
2.1 Atividade Financeira do Estado	28
2.2 Contabilidade Pública	28
2.3 Orçamento e Planejamento Público	32
2.4 Receita Pública	34
2.4.1 <i>Receitas Correntes</i>	35
2.4.2 <i>Receita de Capital</i>	38
2.5 Despesa Pública	39
2.5.1 <i>Despesa Corrente</i>	41
2.5.2 <i>Despesa de Capital</i>	42
2.6 Estrutura dos Balanços Públicos	43
2.6.1 <i>Balanço Orçamentário</i>	44
2.6.2 <i>Balanço Financeiro</i>	44
2.6.3 <i>Balanço Patrimonial</i>	45
2.6.4 <i>Demonstração das Variações Patrimoniais</i>	45
2.6.5 <i>Relatório de Gestão Fiscal</i>	46
2.6 Auditoria Pública	46
2.7 Indicadores de Gestão	48
2.8 Controle da Gestão Pública	52
2.9 Transparência Governamental	54
2.10 Governança Corporativa	55
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	58
4.1 Análise dos Indicadores de Gestão para Receitas Públicas	58
4.2 Análise dos Indicadores de Gestão para Despesas Públicas	69
4.3 Análise do Ranking da Gestão Financeira das Capitais Brasileiras	78
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS	85
ANEXO A - RESULTADOS DOS INDICADORES RECEITA DE GETÃO PÚBLICA DE 2007 A 2008	90

ANEXO B - RESULTADOS DOS INDICADORES DESPESAS DE GETÃO PÚBLICA DE 2007 A 2008	91
ANEXO C – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – RECEITAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2007	92
ANEXO D – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – DESPESAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2007	93
ANEXO E – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – RECEITAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2008	94
ANEXO F – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – DESPESAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2008	95

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é vista como um sistema de informação capaz de atender necessidades dos usuários externos e internos, fornecendo informações de natureza econômica, financeira, física, de produtividade e social, assim subsidiando o monitoramento das atividades das entidades.

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como uma dos seus pilares a transparência, então é crescente a exigência da sociedade pela maximização da transparência, como governo demonstrar seus resultados, sua gestão e de que forma ele governa. Assim, as demandas sociais pela maior transparência e a Contabilidade como ciência e prática profissional, vem assumindo seu papel de interlocutor entre o governo e os interessados nas informações públicas.

As divulgações de informações mais claras, mais confiáveis e mais transparentes distinguiram uma real preocupação dos tomadores de decisão, pois os diversos agentes que interagem com o Governo estão cada vez mais interessados na correta aplicação dos seus tributos.

Entende-se que o setor público envolve múltiplas atividades, onde o processo de tomada de decisão não pode estar baseado apenas em julgamentos pessoais, pontos políticos ou conhecimento subentendido. A análise econômico-financeiro para o setor público demanda técnicas e ferramentas de administração com finalidade de buscar a eficiência e eficácia dos recursos da gestão pública.

É importante destacar que a utilização de indicadores de gestão, como técnicas para a avaliação da gestão, não garante a resolução de todos os problemas relacionados à má prestação de contas e à *accountability*, apenas ajuda a desenvolver um sistema integrado de informações baseadas nestes indicadores que, junto a outros instrumentos, possibilitam dar uma resposta às demandas da sociedade relativas aos gestores públicos. (GRATERON, 1999)

Dessa forma, o monitoramento das atividades públicas através de indicadores de gestão pode subsidiar as decisões com vistas a atingir a os objetivos das entidades. E o gestor público poderá contar com esse sistema complexo de informações o qual lhe permite escolher as deliberações mais apropriadas, conhecerem o tipo de serviço que administra, as atividades necessárias para produzi-lo e os custos agregados, com a finalidade de identificar

e controlar os recursos gerenciados de maneira a atingir os objetivos da gestão de forma eficiente e eficaz.

1.1 Tema e Problema

A contabilidade tem por objetivo fornecer informações sobre o patrimônio da entidade, contribuindo para o processo de decisão. Para chegar às informações necessárias a tais decisões, utiliza-se de técnicas de escrituração, levantamento de balanços, análise de balanços e auditoria.

Na administração pública os levantamentos das demonstrações tornam-se mais complexas devido à necessidade de registro e acompanhamento do orçamento público, e as informações sobre o funcionamento podem ajudar os órgãos administrativos a desenvolver suas políticas, administrar seus custos de forma mais eficiente, aumentar a efetividade e promover a transparência da gestão pública.

Desse modo, a informação contábil pode também interferir na escolha do gestor público, em que o acesso a elas e a sua devida interpretação pelo cidadão, pode implicar na cobrança em melhoria na gestão dos recursos públicos.

No contexto atual da contabilidade pública é fundamental evidenciar as informações sobre as mutações ocorridas no patrimônio no intuito de atender aos preceitos do *accountability* e conseqüentemente ao controle público. Os governos e as instituições enfrentam grandes desafios que são: garantir que está obtendo o maior benefício e eficiência dos gastos possíveis dos fundos públicos. Nesse sentido, satisfazer as necessidades do público interno e externo quanto à transparência e a capacidade de prestar contas, pode contribuir consideravelmente para a busca eficiente e eficaz dos recursos públicos.

Para isso, torna-se necessário a utilização de ferramentas de gestão que avaliam o desempenho da organização. Segundo Graeteron (1999, p. 2), "a atividade do setor público deve ser medida e avaliada mediante a utilização de parâmetros ou indicadores que decorram da eficiência e eficácia de modo que possam integrar os relatórios da entidade".

Nesse sentido, busca-se com esse trabalho responder ao seguinte questionamento: ***Qual o comportamento dos indicadores de gestão pública das capitais brasileiras no período de 2007 e 2008?***

1.2 Justificativa

A importância da avaliação e de um sistema de acompanhamento de desempenho das instituições públicas vem manifestando-se em diversos países e, em muitos casos, de forma vinculada à adoção de contratos de gestão ou formas assemelhadas de vincular ganhos de eficiência e eficácia dos sistemas estatais.

Assim, a divulgação financeira das informações contábeis das entidades públicas, tanto quanto a das entidades privadas, oferece oportunidades de avaliar a gestão, fazer predições e efetuar julgamentos a respeito do futuro. Ao elaborar estas informações contábeis, o trabalho do contador tem alcance, não apenas econômico, mas também social, uma vez que informa à sociedade como a entidade utiliza os recursos auferidos através de suas atividades.

As tendências no campo das reformas administrativas apontam o uso da avaliação como ferramenta para o aprimoramento da gestão pública, o aumento da eficiência e a ampliação da influência social como respostas aos desafios que se colocam para a administração pública em todos os seus níveis: atender de forma eficiente, rápida e satisfatória às demandas crescentes e diferenciadas vindas tanto da sociedade quanto de órgãos do próprio sistema. Sob esse aspecto, tem-se exigido das instituições governamentais uma atuação mais parecida com a de organizações privadas, no sentido de ter compromissos e responsabilidades perante os contribuintes (SANTOS; CARDOSO, 2001).

Nesse sentido, os indicadores de desempenho configuram-se como unidades de medidas que permitem o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis significativas de uma organização, mediante sua comparação com as correspondentes referências internas e externas, constituindo peças fundamentais em qualquer sistema de planejamento (BARACHO, 2002).

Assim, os motivos que levaram a consecução desse estudo foram os seguintes: conhecer a evolução dos indicadores de desempenhos de gestão pública das capitais brasileiras, no intuito de ampliar o conhecimento de sua aplicação, já que possibilitará identificar a comparabilidade, fornecendo subsídios para interpretação, absorção e simplificação das informações tanto para os usuários externos (cidadãos) como os gestores públicos, na finalidade de evidenciar aos gestores públicos que é possível monitorar de maneira mais eficaz os dispêndios públicos.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar o comportamento dos indicadores de gestão pública das capitais brasileiras no período de 2007 a 2008.

1.3.2 Objetivos Específicos

1. Compreender os comportamentos dos indicadores de receitas e de despesas das capitais no período de 2007 a 2008;
2. Avaliar e comparar a situação financeira entre as capitais brasileiras, através dos indicadores de receitas e despesas públicas;
3. Construir e analisar o ranking da gestão financeira entre as capitais brasileiras;

1.4 Metodologia

Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental. O método utilizado nesse estudo é dedutivo. Na pesquisa bibliográfica foram utilizados livros, artigos, dissertações no intuito de fundamentar o referencial teórico do estudo. No que se refere à pesquisa documental o estudo foi realizado com base nas contas anuais (dados secundários): balanços e demonstrações financeiras relacionados às receitas e despesas orçamentárias de todos Estados Brasileiros.

1.4.2 Delimitação do Universo

A delimitação foi concebida considerando a proposta de Cruz (2007). Os municípios foram organizados em capitais e suas respectivas regiões, não houve critério de separação pela riqueza dos municípios, porém a medida do produto interno bruto – PIB *per capita* relativo ao ano de 2006 foi essencial para a análise dos indicadores. Na tabela 1, temos a alocação das 26 capitais dentro de suas regiões.

Tabela 1 - População das Capitais Brasileiras fornecida pela Finbra/STN 2007 e 2008

CAPITAIS / REGIÕES	População 2007 Finbra	População 2008 Finbra
REGIÃO SUL		
CURITIBA	1.797.408	1.828.092
FLORIANÓPOLIS	396.723	402.346
PORTO ALEGRE	1.420.667	1.430.220
REGIÃO SUDESTE		
BELO HORIZONTE	2.412.937	2.434.642
RIO DE JANEIRO	6.093.472	6.161.047
SÃO PAULO	10.886.520	10.990.250
VITÓRIA	314.042	317.817
REGIÃO CENTRO-OESTE		
CAMPO GRANDE	724.638	747.189
CUIABÁ	527.113	544.737
GOIÂNIA	1.244.645	1.265.394
REGIÃO NORDESTE		
ARACAJU	520.207	536.785
FORTALEZA	2.431.415	2.473.614
JOÃO PESSOA	674.971	693.082
MACEIÓ	874.014	924.143
NATAL	774.205	798.065
RECIFE	1.533.580	1.549.980
SALVADOR	2.892.625	2.948.733
SÃO LUÍS	957.899	986.826
TERESINA	778.341	802.416
REGIÃO NORTE		
BELÉM	1.408.847	1.424.124
BOA VISTA	247.762	260.930
MACAPÁ	344.194	359.020
MANAUS	1.612.475	1.709.010
PALMAS	179.707	184.010
PORTO VELHO	371.791	379.186
RIO BRANCO	288.614	301.398

Fonte: Finbra/STN 2007 e 2008

Segundo o IBGE as informações do PIB dos Municípios permitem avaliar, dentre outros aspectos, a concentração econômica no País, a distribuição de frequência da renda acumulada, a concentração medida pela relação entre os municípios que geram as maiores rendas e os que geram os menores, fornecendo bases para uma melhor análise dos dados.

O Produto Interno Bruto - PIB *per capita* conforme a Tabela 2 de cada capital foi estimada pelo quociente entre o valor do PIB da capital por sua população residente. Para a população, foi utilizada a estimativa pelo IBGE ao Tribunal de Contas da União - TCU, em outubro de 2006.

Tabela 2 - Produto Interno Bruto *per capita*, segundo os Municípios das Capitais, em ordem decrescente - 2004 a 2006.

Posição em 2006	Municípios das Capitais	Produto Interno Bruto <i>per capita</i> (R\$)		
		2004	2005	2006
1º	VITÓRIA	38.183	50.420	51.377
2º	SÃO PAULO	20.775	23.925	25.675
3º	PORTO ALEGRE	16.790	19.691	20.900
4º	RIO DE JANEIRO	18.620	19.325	20.851
5º	MANAUS	15.996	16.778	18.902
6º	CURITIBA	15.492	16.880	17.977
7º	FLORIANÓPOLIS	13.136	15.186	16.206
8º	BELO HORIZONTE	11.567	12.119	13.636
9º	CUIABÁ	12.500	13.152	13.244
10º	GOIÂNIA	10.469	11.258	13.006
11º	RECIFE	9.694	10.875	12.091
12º	SÃO LUÍS	8.873	10.303	11.235
13º	BOA VISTA	8.221	9.351	10.414
14º	CAMPO GRANDE	8.669	9.264	10.244
15º	ARACAJU	8.930	9.192	9.954
16º	PORTO VELHO	8.235	9.897	9.877
17º	NATAL	7.774	8.539	9.506
18º	FORTALEZA	7.381	8.285	9.325
19º	MACAPÁ	7.641	7.788	9.135
20º	PALMAS	8.104	8.239	8.879
21º	JOÃO PESSOA	6.711	7.591	8.878
22º	SALVADOR	7.533	8.426	8.870
23º	BELÉM	7.464	8.022	8.765
24º	RIO BRANCO	7.438	7.749	8.312
25º	MACEIÓ	6.399	6.747	7.567
26º	TERESINA	5.792	6.647	7.482

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Contas Nacionais, Produto Interno Bruto dos Municípios 2002-2006.

1.4.1 Procedimento de Coleta de Dados

As informações contábeis dos balanços e demonstrações financeiras relacionados às receitas e despesas orçamentárias de todos Estados Brasileiros foram coletadas no banco de dados Finanças do Brasil da Secretaria do Tesouro Nacional em 2009 (FINBRA/STN), abrangendo o período de 2007 a 2008. Isso foi possível porque a LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) determinou que todos os municípios encaminhassem suas contas anuais para consolidação e divulgação na Internet, permitindo também reconstruir séries históricas de dados fiscais anuais, além de prover o estudo de informações sobre variáveis de interesse de natureza comportamental através da utilização de índices técnicos aplicados ao período de estudo.

Em seguida, foram calculados quatro indicadores da receita orçamentária e mais quatro de indicadores de despesas orçamentárias como mostra o Quadro 01 com na finalidade de analisar o comportamento dos indicadores de gestão pública de todos os estados brasileiros, conforme o entendimento de Cruz (2007). A partir dos dados coletados foram utilizados o pacote estatístico SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) versão 8.0 e o Office Excel para selecionar e montar os gráficos e tabelas. Resultando na comparação do desempenho individual e por subgrupo de cada estado envolvido na análise, e a elaboração de ranking geral dos indicadores estudado.

Quadro 1 – Indicadores de Gestão Pública para Receitas e Despesas Municipais

Indicador	Fórmula	Interpretação
Para a esfera municipal:		
1. IPTU <i>per capita</i>	$\text{IPTU}/n^{\circ} \text{ de habitantes}$	<i>Quanto maior, melhor</i>
2. ISS <i>per capita</i>	$\text{ISS}/n^{\circ} \text{ de habitantes}$	<i>Quanto maior, melhor</i>
3. Tributos na receita	Total dos tributos/pelo montante da receita orçamentária	<i>Quanto maior, melhor</i>
4. Transferência na receita	Total das transferências correntes e de capital/montante da receita orçamentária	<i>Quanto menor, melhor</i>
5. Pessoal nas receitas correntes	$\text{Pessoal}/\text{receita corrente}$	<i>Quanto menor, melhor</i>
6. Pessoal na despesa	$\text{Pessoal}/\text{despesa realizada}$	<i>Quanto menor, melhor</i>
7. Investimento <i>per capita</i>	$\text{Investimento}/n^{\circ} \text{ de habitantes}$	<i>Quando maior, melhor</i>
8. Impostos aplicados no ensino	Total das despesas admitidas como normais para o ensino/total dos impostos e transferências	<i>Quanto maior, melhor</i>

Fonte: Adaptação de Cruz (2007) pg. 36, 85.

1.4.3 Técnica Utilizada

Segundo Matarazzo (2003, p. 147), "um índice é a relação entre contas ou grupo de contas das Demonstrações Financeiras, que visa provar determinado aspecto da ocorrência econômica ou financeira de uma empresa privada". Para este estudo visamos determinar as relações entre entes públicos.

Um índice-padrão é um referencial de comparação. A comparação de determinado índice de uma empresa em particular com o índice-padrão indica, por exemplo, se a empresa que estamos analisando está enquadrada no padrão ou se está melhor ou pior do que aquele referencial. (SILVA, J.P., 2001).

Os índices-padrão mostram os indicadores médios representativos do desempenho de grande número de empresas. Esses padrões são importantes para toda análise que se venha fazer das empresas, permitindo que se constituírem qualificações (favorável, insuficiente etc.) nos vários índices tirados dos demonstrativos financeiros. (ASSAF NETO, 2002).

As entidades públicas produzem balanços que fundamentalmente servem para mostrar sua eficiência à sociedade, a partir dessas informações, podem-se calcular índices que serão comparados com outras entidades ou normas que estabelecem esses cálculos. Assim, a técnica usada para este trabalho são os índices-padrão que permitem avaliar os índices das capitais brasileiras nos anos de 2007 a 2008 comparando-as.

Matarazzo (2003) assevera que a mediana isoladamente é insuficiente para comparações precisas. Por isso, fez-se o cálculo também de outras medidas estatísticas, de natureza da mediana, como quartis, decis ou percentis.

Para análise deste trabalho foi utilizado o quartil, pois é uma maneira de dispor informações que proporcionam resultados na distribuição dos índices tabulados. Os quartis distribuem o universo analisado em partes, cada uma com 25% dos elementos do universo, conforme a Ilustração 1 .

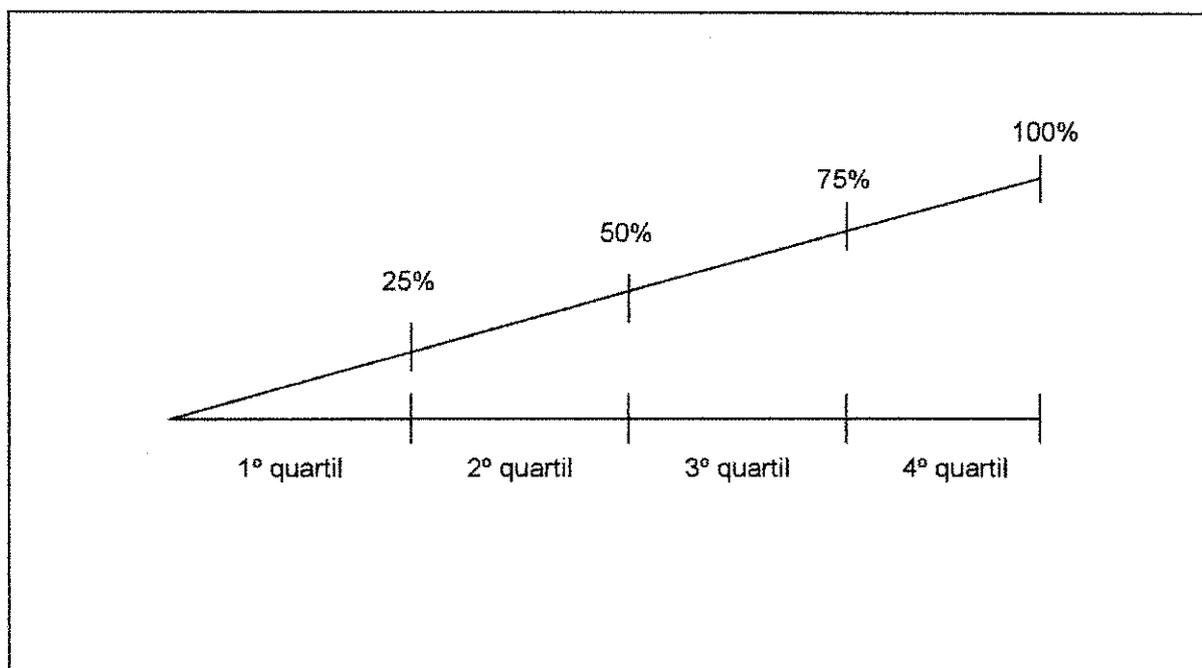


Figura 1 - Distribuição dos Quartis

Fonte: Elaboração Própria, 2009.

Na visão de Marion (2007), os índices-padrão podem servir como base de comparação, desta forma sugere a conceituação das posições dos quartis como apresentadas na Tabela 3, para os índices quanto maiores, melhor. Na Tabela 4, para os índices quanto menor, melhor, são as conceituações mais praticadas no meio acadêmico, e é semelhante ao da Serasa.

Tabela 3 – Atribuição de Nota e Conceito do Tipo Quanto Maior Melhor

Valor do índice	Nota	Conceito
Índice < 1º Quartil	1	Deficiente
1º Quartil < Índice <= 2º Quartil	2	Razoável
2º Quartil < Índice <= 3º Quartil	3	Satisfatório
3º Quartil < Índice	4	Bom

Fonte: Adaptação Marion (2007)

Tabela 4 – Atribuição de Nota e Conceito do Tipo Quanto Menor Melhor

Valor do índice	Nota	Conceito
Índice < = 1º Quartil	4	Bom
1º Quartil < Índice < = 2º Quartil	3	Satisfatório
2º Quartil < Índice < = 3º Quartil	2	Razoável
3º Quartil < Índice	1	Deficiente

Fonte: Adaptação Marion (2007)

Por tanto, esse trabalho tomou como base as pesquisas de Cruz (2007), Marion (2007) e Matarazzo (2003). Para os autores, atribuição de pesos é tarefa extremamente difícil, que não deve ser feita em bases optativas, mas em pesquisa científica. Assim, tornou-se necessário para atingir os objetivos propostos nesse estudo, atribuir aos conceitos utilizado pesos conforme a seguinte codificação: deficiente – 1,0; razoável – 2,0; satisfatório – 3,0 e bom – 4,0 (ver Tabelas 3 e 4).

2 CONTABILIDADE, AUDITORIA E CONTROLE NO CONTEXTO ESTATAL

2.1 Atividade Financeira do Estado

Segundo Baleeiro (2005), a atividade Financeira do Estado, consiste em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu as outras pessoas de direito público.

Portanto, pode-se dizer que a atividade financeira do Estado é o instrumento utilizado por ele para atender às necessidades públicas.

No desempenho de suas funções e realização de seus fins, além das atividades políticas, sociais, econômicas, administrativa, educacionais, policiais etc., o Estado precisa obter meios financeiros decorrentes, quer da exploração de seu próprio patrimônio, quer da exploração de várias espécies efetuadas por particulares.

2.2 Contabilidade Pública

Para Oliveira *et al.* (2009), o Sistema Tributário Nacional tem suas bases no Direito e na Contabilidade, elas caminham juntas e se complementam. O Direito é a ciência das regras obrigatórias que disciplinam as relações dos homens em coletividade, existindo para isso as diversas legalidades.

Segundo os mesmo autores Oliveira *et al.* (2009, p. 5) a "Contabilidade é a ciência que estuda as praticas das funções de direção, controle, e registro dos atos e fatos de uma administração econômica seja ela pública ou privada", assim servindo como instrumento para o gerenciamento do progresso do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

Cada vez mais, a administração da política econômica dos países ganha relevância. Uma boa gestão da economia implica, entre outras coisas, a boa administração das contas públicas. Informações dessa natureza, confiável e tempestiva, podem ser obtidas através de bons sistemas de Contabilidade pública. A Lei de Responsabilidade Fiscal e demais normas dela decorrentes são exemplos bastante claros dessas tendências. A contabilidade pública esta focada em variáveis macroeconômicas, com intuito de gerar mecanismos de obtenção de disciplina fiscal agregada em todos os entes federativos. No Quadro 2 mostra-se as principais diferenças entre a Contabilidade Geral e a Governamental.

Quadro 2 - Principais características e diferenças entre a contabilidade geral e a contabilidade governamental

	Contabilidade geral	Contabilidade governamental
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de realização para as receitas como para as despesas
OBJETIVOS	Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo)	Determina o resultado da gestão (superávit ou déficit)
	Controle das operações	Controle das operações
	Prestação de contas ao conselho Administrativo e aos acionistas	Prestação de contas ao Poder Legislativo e a população
	Tomada de decisões da empresa	Tomada de decisão do Governo
NATUREZA DOS DADOS RELEVADOS	Controle orçamentário com metas estabelecidas	Controle orçamentário apenas financeiro e de metas muito incipientes
	Releva custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salário etc	Releva custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde etc.
	Releva dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante.	Releva dados históricos e predeterminados (orçamentos), mas não apresenta as demonstrações em moedas de poder aquisitivo constante.
	Contas financeiras e patrimoniais registram em um só sistema	Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício, embora integradas no final do exercício.
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações	Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são usualmente evidenciados nas demonstrações.

Fonte: Silva (2004, p.223)

De acordo com Silva (2004), a gestão e administração financeira de qualquer ente público, evidenciarão que ela desenvolve fundamentalmente nos seguintes campos:

Orçamento → tem como objetivo prever as fontes dos recursos financeiros e registra-los anualmente para o financiamento dos planos, programas e projeto, de modo a satisfazer as necessidades coletivas.

Administração Financeira ou tesouraria → Compreende o conjunto de princípios, normas e procedimentos que intervém diretamente no processo de identificação das fontes de arrecadação, assim como das aplicações de tais recursos na liquidação dos compromissos do Estado.

Crédito público → É uma das formas pelo qual o Estado financia o déficit público.

Contabilidade → A contabilidade Governamental opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com objetivo de evidenciar todas as Movimentações do patrimônio público e identificar os responsáveis por tais movimentações.

Inserida no campo da ciência contábil, a contabilidade pública pode ser entendida como uma ramificação dessas, sendo a que “estuda, orienta, controla e registra os atos e fatos da administração pública, demonstrando o seu patrimônio e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento” (CARVALHO, 2006, p.152).

A Contabilidade Pública brasileira é regulamentada pela Lei 4.320 de 17/03/1964. O artigo 83 da referida lei, determina que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Ainda segundo Slomski (2003), a contabilidade governamental no Brasil institui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essa lei define como deve ser elaborado e como é controlado o orçamento das entidades públicas e como devem ser executados e controlados os recursos aprovados.

Lima e Castro (2006) explicam que a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública deve seguir os conceitos, normas e princípios contábeis, devendo proporcionar a todo cidadão, de modo acessível e transparente, uma melhor visão da gestão da coisa pública.

Slomski (2003) assevera que a contabilidade governamental brasileira é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, os registros contábeis das receitas e das despesas são feitos de acordo com as especificações constantes da lei de orçamento e dos créditos adicionais suplementares, especiais e extraordinários.

Portanto, cabe a ressalva, conforme explanado por Kohama (2008) que a contabilidade pública não pode ser vista apenas como destinada ao registro e à escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, por meio do controle e do acompanhamento, que é prévio, concomitante e subsequente.

Conforme Lima *et al.* (2009) reforçam com a conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade pública de acordo com a NBC T 16.1, publicada pela Resolução CFC 1.128/2008, que estabelece que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público seja o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

A NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) assevera que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, entendido esse como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Quanto ao objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a NBC T 16.1 estabelece que:

Fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; à adequada prestação de contas; e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Para Slomski (2003), satisfazer as atividades necessárias, o Estado precisa de recursos financeiros. Esses recursos devem ser estimados antes do início do exercício, para uso no exercício imediatamente posterior, sendo que no Brasil o exercício financeiro coincide com o exercício civil. A contabilidade governamental adota em sua escrituração três sistemas de contas, rigidamente definidos pela legislação, que são o Sistema Orçamentário que controla os recursos e despesas movimentadas pelo poder público em consonância com as autorizações orçamentárias ou adicionais; o Sistema Financeiro que objetiva registrar os

recebimentos e pagamentos orçamentários e extra-orçamentários, de maneira a evidenciar a execução anual das movimentações financeiras do país e o Sistema Patrimonial que relata as movimentações do patrimônio do Poder Público, decorrentes da movimentação financeira observada no exercício.

O setor público, como as empresas e organizações privadas, possuem um patrimônio que é movimentado diariamente e que deve ser registrado e controlado na contabilidade, para que os administradores públicos acompanhem a evolução do patrimônio público e avaliem se os objetivos da entidade pela qual são responsáveis estão sendo atingidos.

Desse modo, diante dos conceitos, extrai-se que a contabilidade pública possui um importante papel frente à sociedade, cabendo a ela a demonstração exata dos atos e fatos atinentes à gestão pública, evidenciando de forma precisa e acessível a todo cidadão as ações governamentais, cumprindo sua finalidade de ciência social.

2.3 Orçamento e Planejamento Público

De acordo com Lima e Castro (2006), ao considerar o orçamento público como um planejamento desenvolvimento pela administração pública, para atender durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados a população.

A importância do orçamento como fundamental para as finanças públicas, é entendida para Kohama (2008, p. 40), como: "O orçamento é um ato de previsão de receita e fixação de despesas para um determinado período de tempo, geralmente em ano, e constitui o documento fundamental das finanças do estado, bem como da contabilidade pública".

Silva (2004, p.44) afirma que "a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado depende do regime político vigente; daí dizer que os orçamentos variam segundo a forma de Governo". E podem ser classificados de três tipos: Legislativo, Executivo e Misto.

Então, chega-se a uma conclusão que o orçamento público surgiu da necessidade dos cidadãos poderem verificar a utilização dos recursos que estão a disposição das atividades financeiras do governo, como também a aplicação desses recursos.

No entendimento de Silva (2004), a partir da Constituição Federal de 1988, o planejamento brasileiro passou a ser expresso por meio de três leis, de iniciativa do Poder Executivo e posterior apreciação pelo Poder Legislativo. O artigo 165 da Constituição/88, ao tratar dos orçamentos, determinou que o Executivo estabelecesse três instrumentos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), os quais deverão ser compatíveis e consistentes, orientando as políticas públicas.

O Plano Plurianual consubstancia o planejamento de médio prazo elaborado pela administração pública para os investimentos a serem realizados nos próximos quatro anos. A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem a função de orientar a elaboração da LOA, dispondo sobre as metas e prioridades da administração pública e elegendo os investimentos que serão executados no exercício financeiro subsequente. A Lei Orçamentária Anual estima a receita e fixa a despesa para o ano seguinte.

A LFR, para combater ao desequilíbrio das contas públicas, tem como um de seus alicerces o planejamento. Por isso, acrescenta novos elementos à LDO e à LOA, reforçando os mecanismos de compatibilização entre esses instrumentos e desses com os planos plurianuais de investimentos (SILVA, 2005).

Nesse sentido, de acordo com Silva (2005, p.3), tornam-se componentes adicionais da LDO: a análise sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, os critérios e forma de limitação de empenho, as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas governamentais e as condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Já a LOA deve demonstrar sua compatibilidade com os objetivos e metas definidos no Anexo de Metas Fiscais da LDO e contemplar a estimativa e medidas de compensação da renúncia de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado, bem como a reserva de contingência, definida a partir da receita corrente líquida.

2.4 Receita Pública

A receita na Administração Pública representa as operações de ingressos de recursos financeiros nos cofres públicos que, de acordo com a sua origem, podem ser receita orçamentária e receita extra-orçamentária. A seguir, no Quadro 3, um breve comparativo entre as receitas públicas e as receitas de empresas privadas.

Quadro 3 - Comparativo das receitas públicas com as receitas empresariais

Classificação na contabilidade de empresas privadas	Classificação na contabilidade dos órgãos públicos
Receita operacional	Receita tributária
Venda de imobilizado	Alienação de bens imóveis Alienação de bens móveis
Receita de aluguéis	Receita patrimonial
Aplicação financeira	Receita patrimonial
Resultado da participação em coligadas e controladas	Receita patrimonial
Obs.: Geralmente dependem apenas da decisão gerencial envolvida e podem ser estimuladas ou restringidas mediante tributação	Obs.: Geralmente depende da expressa autorização do Poder Legislativo, além da decisão gerencial envolvida na sua realização.

Fonte: Cruz (2007, p. 25)

O Manual de Procedimentos da Receita Pública do STN (Secretaria do Tesouro Nacional) conceitua receitas públicas como:

Receitas Públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Dessa forma, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender às despesas públicas (BRASIL 2008, p.14).

Kohama (2008) define como receita pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, realizado através de numerário ou outros bens representativos de valores, que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado, ou oriundos de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário de valores que não lhe pertencerem.

No entendimento de Carvalho (2006), receita pública são recursos instituídos e arrecadados pelo poder público com a finalidade de serem aplicados em gastos que atendam aos anseios e demandas da sociedade. Por essa definição, observa-se que as receitas estão diretamente relacionadas à cobertura das despesas públicas.

A Lei nº 4.320/64 regulamenta as entradas de disponibilidades de todos os entes da federação classificando-os em dois grupos: orçamentários e extra-orçamentários. Os ingressos orçamentários são aqueles pertencentes ao ente público arrecadados exclusivamente para aplicação em programas e ações governamentais. Estes ingressos são denominados Receita Pública. Os ingressos extra-orçamentários são aqueles pertencentes a terceiros arrecadados pelo ente público exclusivamente para fazer face às exigências contratuais pactuadas para posterior devolução. Estes ingressos são denominados recursos de terceiros.

A Receita Pública, segundo Kohama (2008, p.84), "classifica-se em orçamentária e extra-orçamentária". A Receita Orçamentária, por sua vez, divide-se em Corrente e de Capital. As Receitas Correntes abrangem as Receitas Tributárias, de Contribuições, Patrimoniais, Agropecuárias, Industriais, Serviços e Outras Receitas Correntes.

Reforçando, receita pública classifica-se em orçamentária e extra-orçamentária. A receita orçamentária é aquela em que está contida na LOA (Lei Orçamentária Anual), enquanto que receita extra-orçamentária não está contida no orçamento.

2.4.1 Receitas Correntes

Segundo a Lei Federal nº. 4.320/64 art. 11, "A receita orçamentária classifica-se nas seguintes categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital.". O parágrafo 1º do referido artigo dispõe que são receitas correntes: as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e transferências correntes.

Dentre estas espécies de receita pública, as tributárias e as transferências correntes são comumente, as maiores fontes de recursos dos entes municipais. Angélico (2006) ensina que a receita tributária resulta da cobrança de tributos pagos pelos contribuintes em decorrência das atividades, rendas, propriedades e dos benefícios recebidos do estado, é representada por imposto, taxas e contribuições de melhoria.

Observa-se, portanto, que quanto maior for o percentual de receitas tributárias, maior a autonomia do ente público e menor sua dependência em relação aos repasses governamentais.

Receita Tributária são os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dessa forma, é uma receita privativa das entidades investidas do poder de tributar: União, Estados, Distrito Federal e os Municípios. Algumas peculiaridades do poder de tributar devem ser consideradas nesta classificação. (BRASIL 2008, p.16)

O CTN (Código Tributário Nacional) define tributo no art. 3º como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” e define suas espécies da seguinte forma: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Os impostos conforme art. 16 do CTN, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Os impostos mais importantes para formação das receitas dos municípios são o IPTU (Imposto Propriedade Predial e Territorial Urbana) e ISS (Imposto sobre Serviço). Por tanto, o Código Tributário Nacional dispõe no artigo 32, a definição e as aplicações do IPTU, que é um imposto de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana. Para ser considerada zona urbana é observado alguns requisitos mínimos mantidos ou construídos pelo poder público como, meio-fio ou calçamento, abastecimento de água, sistema de esgotos, rede de iluminação entre outros. O imposto 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.

Nos Art. 33 e 34 do CTN a base do cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel e o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Segundo Munhoz (2009) a Constituição Federal de 1988, através do artigo 156, inciso III atribui competência aos Municípios para instituírem impostos sobre serviços de qualquer natureza, os quais serão definidos por lei complementar e não poderão estar compreendidos no artigo 155, inciso II, que se refere aos serviços sujeitos à incidência do ICMS. Nos termos do artigo 146 da Lei Maior, cabe à lei complementar dispor quanto aos conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer

normas gerais em matéria de legislação tributária (conceito de tributos, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, etc.).

Munhoz (2009) assevera que atualmente, as regras gerais pertinentes ao ISS (definição dos serviços, fato gerador, não incidência, base de cálculo, alíquota, etc.) vêm dispostas na Lei Complementar 116/03, que revogou expressamente os artigos 8º, 10º, 11º e 12º do Decreto 406/68, que, até então, disciplinava a tributação do ISS.

De acordo com o artigo 1º da Lei Complementar 116/03, o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que tais serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador. Além disso, há incidência do ISS sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. O Contribuinte do ISS é o prestador do serviço. Existe alíquota mínima que a Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo três, incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), a partir da data da publicação da Emenda (13.06.2002). E a Alíquota máxima do ISS foi fixada em 5% (cinco por cento) art. 8, II, da Lei Complementar 116/2003. O ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País. (MUNHOZ 2009)

A lei complementar 116/03 possui um anexo contendo um rol de serviços que são passíveis de tributação pelo ISS, assim como o próprio Decreto 406/68 apresentava uma lista de serviços.

As Taxas de acordo com o art. 77 do CTN:

As taxas 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 (BRASIL, 1966)

As Contribuições de Melhoria segundo o art. 81 do CTN:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Transferência corrente é a entrada originária de outros entes ou entidades, referentes a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora,

realizado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer reivindicação, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas correntes. (BRASIL 2008, p.18)

Segundo o artigo 11 da Lei 4.320/64 as transferências correntes, na sua parte final, são outras fontes de recursos financeiros recebidos de entidades de direitos público ou privadas na qual são destinados aos gastos classificados como despesas correntes.

2.4.2 Receita de Capital

De acordo com Andrade (2007) o segundo grupo de categoria econômica da receita pública é a receita de capital que provém da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívida de conversão, em espécie de bens e direitos dos recursos recebidos de outras pessoas de direitos públicos ou privados, destinados a atender as despesas de capital e o superávit do orçamento corrente. A Receita Extra-Orçamentária abrange os valores de toda e qualquer arrecadação que figure no Orçamento do Estado

Para o manual de procedimento para as receitas públicas do STN o conceito de receita de capital, como sendo:

São os ingressos de recursos financeiros oriundos de atividades operacionais ou não operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital, visando ao atendimento dos objetivos traçados nos programas e ações de governo. São denominados receita de capital porque são derivados da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos e/ou alienação de componentes do ativo permanente, constituindo-se em meios para atingir a finalidade fundamental do órgão ou entidade, ou mesmo, atividades não operacionais visando estímulo às atividades operacionais do ente. (BRASIL 2008, p.18)

De acordo com a Lei nº 4.320/64 as receitas de capital serão classificadas nos seguintes níveis de subcategorias econômicas:

- Operações de Crédito é o ingresso proveniente da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privados.
- Alienação de Bens é o ingresso proveniente da alienação de componentes do ativo permanente.

- Amortização de Empréstimos é o ingresso proveniente da amortização, ou seja, parcela referente ao recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos em títulos ou contratos.
- Transferências de Capital é o ingresso proveniente de outros entes ou entidades referentes a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas de capital.
- Outras Receitas de Capital são os ingressos provenientes de outras origens não classificavam nas subcategorias econômicas anteriores.

Para Bezerra Filho (2006), as transferências de capital são recursos financeiros de pessoas físicas ou jurídicas independente de contraprestação direta de bens e serviços que serão aplicados no atendimento de despesas de capital, transferências constitucionais e legais convênios e doações.

As receitas orçamentárias constituem os principais recursos sobre os quais o gestor público irá administrar a entidade a ele confiada. Elas também servem de parâmetro para avaliação do desempenho dessa gestão.

2.5 Despesa Pública

Para Baleeiro (2005), despesa pública é a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da administração pública após autorização legislativa para execução de uma finalidade afeta ao poder público. É aquilo que o Estado gasta para fazer funcionar os serviços públicos e atender ao interesse público.

Define-se como despesa pública “toda saída de recursos ou todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos”. (ANDRADE; 2007 p. 68)

No Quadro 4, faz uma comparativo entre as despesas públicas em relação as despesas empresarias.

Quadro 4 – Comparativo das despesas públicas com as despesas empresariais.

Classificação na contabilidade de empresas privadas	Classificação na contabilidade dos órgãos públicos
Custos com mão-de-obra	Despesa com pessoal
Aquisição de imobilizado	Aquisição de bens móveis Aquisição de bens imóveis
Instalações e benfeitorias	Obras e instalações
Despesas operacionais	Outras despesas de custeio
Investimentos em coligadas e controladas	Aquisição de títulos representativos em empresas em funcionamento
Obs.: Geralmente dependem apenas de decisão gerencial envolvida e podem ser estimuladas ou restringidas mediante incentivos fiscais.	Obs.: Invariavelmente dependem de expressa autorização do Poder Legislativo, além da decisão gerencial envolvida em sua realização.

Fonte: Cruz (2007, p. 68)

Segundo o art. 35 da Lei 4.320/64 a despesa pública ao contrário da receita deve ser registrada segundo regime de competência, ou seja, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele, legalmente, empenhadas.

De acordo com Kohama (2008, p. 88) “as despesas públicas são classificadas em orçamentárias e extra-orçamentárias”. A despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente. Já Silva (2004) a despesa orçamentária é a aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários a manutenção e expansão dos serviços públicos. Tais despesas são classificadas em despesas correntes e de capital.

Para Silva (2004) as despesas extra-orçamentárias constituem uma saída financeira que não consta na lei do orçamento e compreende as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamentos de Restos a Pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receitas, bem como quaisquer valores que se recebidos anteriormente e que constituíram receitas extra-orçamentária. Ou, são os pagamentos realizados pelo Estado que independem de autorização legislativa (KOHAMA, 2008).

A Lei 4320/64 no art. 12 traz a seguinte classificação às despesas correntes são as de custeio (para manter serviços já criados) e transferências correntes (não representa contraprestação). Despesas de capital são as de investimento (contraprestação para aumento do patrimônio público), inversão financeira (aquisição de bens imóveis ou bens de

capital já em utilização) e as transferências de capital (dotações para que outras pessoas de direito público ou privado realize investimento e inversão financeira).

2.5.1 Despesa Corrente

No entendimento de Andrade (2007) as despesas correntes é o grupo de despesas operacionais realizadas pela Administração Pública, a fim de executar a manutenção dos equipamentos e promover o funcionamento dos órgãos de suas atividades básicas.

As despesas correntes correspondem a gastos operacionais realizados que tem por fim a conservação das atividades da Administração, entre eles, despesa com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes. (KOHAMA, 2008)

Em atendimento ao disposto no artigo 18, § 1o, da Lei Complementar nº 101/2000 e o Manual de Despesa Nacional emitida pelo STN as Despesas com Pessoal e Encargos Sociais orçamentárias são:

[...] 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. (BRASIL 2008, p. 36)

Segundo Lima e Castro (2006) as despesas de pessoal faz parte das despesas correntes, sua gestão fiscal da despesa de pessoal está prevista nos artigos 163 e 169 da Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São as seguintes limitações nas despesas de pessoal:

- a) 50% das receitas líquidas da União podem ser gastos com despesa de pessoal;
- b) 60% das receitas líquidas dos estados-membros e dos municípios. Dentro dessas limitações as despesas são repartidas da seguinte forma:

- Na esfera federal (União) – 2,5% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União (TCU), 6% para o Poder Judiciário, 40,9% para o Poder Executivo e 0,6% para o Ministério Público;
- Na esfera estadual (estados-membros) – 3% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado, 6% para o Poder Executivo, 49% para o Poder Executivo e 2% para o Ministério Público dos Estados;
- Esfera municipal (município) - 6% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, onde houver 54% para o Poder Executivo. Não pode haver empréstimos ou operações de crédito para suprir gastos com pessoal.

O descumprimento desses preceitos pode acarretar sanções administrativas e penais ao administrador público. É vedado qualquer aumento de despesa com pessoal além da recomposição de perdas, 180 dias até a posse do chefe do Executivo. Também não pode conceder aumento até 180 dias do término do mandato.

Os Juros e Encargos da Dívida são despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária. (BRASIL, 2008)

Ainda existe as outras despesas correntes são as despesas orçamentárias como aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas correntes não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

2.5.2 Despesa de Capital

As despesas de capital contribuem para a formação de um bem de capital ou representam acréscimos de valor a um bem já existente, mediante aquisição ou incorporações entre entidade do setor público para o setor privado. Com este propósito "adquirir ativos reais, abrangendo, entre outras ações, o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanentes, títulos de capital de empresas ou entidades de qualquer natureza, bem como as amortizações". (ANDRADE, 2007)

As despesas de capital são formadas com investimentos, inversões financeiras ou amortização de dívidas.

Os investimentos são a principal conta de despesa desse grupo que definida como despesas orçamentárias com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente. (BRASIL 2008, p. 37)

As inversões financeiras são despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, como também aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital e com a constituição ou aumento do capital de empresas. Já amortização da dívida são despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária. (BRASIL, 2008)

São fases necessárias para realização da despesa tanto de correntes e capitais: a) fase legislativa – a despesa deve ser autorizada por lei ou extraordinariamente por medida provisória; b) fase administrativa – verifica-se a necessidade de licitação e realiza a contratação, execução (desempenho, liquidação, pagamento) e controle da despesa.

2.6 Estrutura dos Balanços Públicos

As Demonstrações Contábeis das entidades públicas obedecem às condições, metodologia e regras consubstanciadas na Contabilidade Pública, que por sua vez, seguem os aspectos legais dispostos na Lei nº 4.320/64. Ainda de acordo a Lei no artigo 101, são quatro os balanços gerais do exercício: Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Portanto, para Kohama (2009, p.15), no procedimento de análise ou interpretação dos Balanços Públicos deve-se atentar sempre para as “características intrínsecas relativas aos aspectos legais, regulamentares e técnicos, e ainda, levar em consideração a estrutura e composição dessas peças”.

2.6.1 *Balanço Orçamentário*

Segundo o Art. 102, da Lei nº 4.320/64, o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e a despesas previstas em confronto com as realizadas.

Na visão de Lima e Castro (2006) o Balanço Orçamentário comprova o confronto entre as receitas e o desempenho da arrecadação em determinado período. E o confronto das despesas é entre autorização legislativa que limita a ação do dirigente e a quantidade das estimativas de gastos por programas e estruturas administrativas.

O Balanço Orçamentário identifica as Receitas e Despesas Orçamentárias previstas em confronto com as realizadas e constitui o resultado final do sistema de informações orçamentárias existentes no Estado. Esse resultado evidencia o déficit ou o superávit do período administrativo. (SILVA, 2004)

Ainda conforme Kohama (2009), o Balanço Orçamentário é elaborado pelo Governo para se identificar e controlar as Receitas e Despesas de acordo com as especificações constantes da Lei Orçamentária e suas posteriores alterações, via Créditos Adicionais.

Então, a avaliação da gestão do Balanço Orçamentário consiste basicamente em verificar a eficiência com que as ações foram realizadas, orientando a execução e fixando bases consistentes para as futuras programações orçamentárias.

2.6.2 *Balanço Financeiro*

No Art. 103 da Lei nº 4.320/64, o Balanço Financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. Ou seja, apresentará todos os ingressos e dispêndios de recursos conjugados com os saldos de caixa inicial e final do exercício.

Para Silva (2004, p. 351) “o Balanço Financeiro demonstrará o registro das operações relativas à movimentação de valores, especialmente numerário”.

Kohama (2008) esclarece que no Balanço Financeiro devem ser demonstrados os "movimentos do exercício", isto é, a somatória das operações realizadas durante o exercício, e não os saldos das contas. Os únicos saldos são os das disponibilidades existentes do exercício anterior e as que passam para o exercício seguinte.

A avaliação da gestão financeira é feita pela correspondência entre os valores do Balanço Financeiro e os indicadores que possibilitam sua análise sob o ponto de vista gerencial.

2.6.3 Balanço Patrimonial

O demonstrativo do Balanço Patrimonial evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo, e o equilíbrio numérico estabelecido pelo Saldo Patrimonial positivo ou negativo, conforme a Lei nº 4.320/64, Art.105.

Para Kohama (2009), em razão do patrimônio, essa demonstração evidenciará os resultados da movimentação ocorrida nos elementos do patrimônio, por meio dos saldos dos registros contábeis realizados no exercício.

O Balanço Patrimonial compreenderá as contas do ativo, do passivo e do patrimônio líquido. O ativo é representado por contas que representam bens e direitos, divididos em ativos financeiros e permanentes. O passivo é representado por contas que representam as obrigações e é dividido em passivo financeiros e permanentes. O saldo patrimonial ou patrimônio líquido é representado pela diferença entre o ativo e passivo, indicando as seguintes posições, saldos patrimoniais negativo, positivo ou nulo. (SILVA 2004)

2.6.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

Na visão de Kohama (2009), as Variações Patrimoniais é a alteração de valor de qualquer elemento do patrimônio público, geralmente, causada por: alienação, aquisição, dívida contraída, dívidas liquidada, depreciação ou valorização, amortização, superveniência, insubsistência e efeitos da execução orçamentária. Acarretando nas alterações no patrimônio público.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, Art. 104 a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Segundo Silva (2004), a Demonstração das Variações Patrimoniais provará as alterações conferidas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício, seja ele, positivo, negativo ou nulo.

2.6.5 Relatório de Gestão Fiscal

O Relatório de Gestão Fiscal foi instituído pela Lei Complementar 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). De acordo com os Art. 54 e 55 dessa Lei, o Relatório se constitui como um conjunto de demonstrativos que evidencia a obediência aos limites estabelecidos pela LRF, devendo ser publicado periodicamente a cada quadrimestre do ano. (SILVA, 2004)

2.6 Auditoria Pública

Assim como a Contabilidade, a Auditoria tem importante função dentro da administração pública, incumbindo a ela a emissão de opinião sobre os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64. Peter e Machado (2008, p.37) explanam que “a auditoria governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou o interesse público”.

Sendo assim, a Auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos, mediante o confronto de uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Essa técnica busca uma melhor alocação de recursos, não só para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas também para garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos. A auditoria tem

por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. (BRASIL, 2001)

Segundo Peter e Machado (2008, p.43), o sistema de controle interno utiliza os seguintes tipos de auditoria:

- **Gestão**, cujo objetivo é emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas;
- **Programas**, objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados;
- **Contábil** compreende o exame dos registros e documentos e a coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma entidade ou projeto;
- **Operacional** consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, das unidades ou entidades, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorarem os controles e aumentar a responsabilidade gerencial;
- **Especial** consiste no exame de fatos ou situações considerados relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender determinação expressa de autoridade competente.

Para Grateron (1999) as auditorias de gestão públicas visam avaliar se são aproveitadas todas as oportunidades para serem eficientes, eficazes e econômicas, com o objetivo de oferecer maior qualidade no serviço prestado, de modo a satisfazer as necessidades dos cidadãos.

Ainda na visão do mesmo autor, no setor público, a auditoria de gestão nasce pela necessidade de enfrentar a crescente corrupção que envolve a burocracia dos governos contemporâneos nos países do mundo inteiro. E também a necessidade de fornecer instrumentos aos gestores públicos para demonstrar a transparência nos atos públicos.

No entendimento de Cruz (2007, p.18), a auditoria do setor governamental deve buscar aproximar-se ao máximo de um entendimento amplo na classe contábil em geral. Mas que isto, deve idealmente tentar apresentar-se como acessível por todos os exercitam ou procuram exercer a sua cidadania. O Quadro 5 mostra alguns usuários da informação contábil produzida no setor público, lembrando que o patrimônio público é uma propriedade coletiva, sendo assim aberta a observação e vigiada de todos.

Quadro 5 – Comparativo da composição dos usuários da informação contábil

Setor Público	Setor Privado	Terceiro Setor
Diretores	Gerentes	Dirigentes
Associação de Servidores	Sindicatos de Empregados	Associados e Colaboradores
Credores	Fornecedores	Fornecedores
Investidores	Acionista	Instituidores e Afiliados
Público em Geral	Terceiros e Interessados	Terceiros e Interessados
Instituições Financeiras	Bancos Comerciais	Bancos Comerciais
Contribuintes	Clientes	Parceiros e Financiadores
Analista de Resultados	Analista do Lucro e Perdas	Analista de Desempenho

Fonte: Cruz (2007, p. 18)

A consolidação da auditoria, seja através de indicadores gestão ou outra técnica, não só constitui um aporte importante na modernização da administração pública e do Estado, mas também representa a materialização de uma exigência técnica derivada da própria globalização para ajudar aos gestores públicos a atingir os objetivos de modo econômico, eficiente, eficaz e transparente. Vale destacar a importância da contribuição da auditoria na modernização e verdadeira agente de mudanças para uma nova cultura organizacional pública. (GRATERON, 1999)

2.7 Indicadores de Gestão

Os indicadores são instrumentos capazes de medir o desempenho. Deve ser passível de aferição, coerente com o objetivo estabelecido, sensível à contribuição das principais ações e apurável em tempo oportuno. O indicador permite, conforme o caso, mensurar a eficácia,

eficiência ou efetividade alcançada com a execução o programa de governo. (BRASIL 2008, p.26).

Ainda segundo o manual das despesas nacional do STN, indicadores são grandezas numéricas que medem os efeitos das ações desenvolvidas, objetivando monitorar os resultados para fornecer subsídios à tomada de decisão.

Segundo Waterhouse (1984 *apud* Grateron 1999, p.9), os indicadores podem ser definidos como:

São unidades de medição que permitem acompanhar e avaliar em forma periódica, as variáveis consideradas importantes em uma organização. Esta variação é feita através da comparação com os valores ou padrões correspondentes preestabelecidos como referência, sejam internos ou externos à organização.

Na mesma visão do autor os indicadores são usados para controlar e melhorar a qualidade e o desempenho de produtos e processos. A apuração dos resultados através dos indicadores permite avaliar o desempenho em relação à meta e a outros referenciais, possibilitando o controle e a tomada de decisão gerencial. Outra importante função é a de induzir atitudes nas pessoas cujo desempenho está medido, pois as pessoas tendem a agirem influenciadas pela forma como são avaliadas.

De acordo com Toscano Jr. (2000, p.12) o desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais que permitam a criação de informações úteis para a tomada de decisão, é de importância fundamental para a "instrumentalização" do processo de geração e monitoramento de indicadores de desempenho, a fim de viabilizar a mensuração do desempenho da gestão pública.

Fica evidente segundo o olhar do autor não é possível administrar algo que não tenha seus resultados mensurados, pois, as decisões devem ser tomadas sobre elementos que representem a realidade da forma mais precisa possível. Esta é uma característica essencial do sistema de medição que são instrumentos de gestão para diversos modelos de administração dos negócios

Conforme Grateron (1999), a variação fundamental para a mensuração da gestão de um organismo público é avaliar a gestão através da análise e confrontação restrita dos valores monetários da contabilidade tradicional, ou introduzir, na análise e avaliação, outras variáveis não monetárias que permitam relacionar as variáveis tradicionais à finalidade da entidade pública.

Para Lima e Castro (2006) diferentemente da contabilidade comercial, em que os indicadores para a análise dos demonstrativos contábeis são de uso comum e relativamente padronizado, na contabilidade pública brasileira não existe uma fórmula comumente aceita para análise dos balanços e demonstrativos gerados, prejudicando a avaliação contábil-financeira da administração pública. Mas os autores ressaltam que nos últimos anos a uns crescentes estudos neste campo, fruto de pesquisa acadêmica.

Kohama (2009) alerta que nem sempre as condições ideais de análise estarão presentes, quer por falta de informações adequadas disponíveis, quer por dificuldades técnicas em se obtê-las; enfim, obstáculos os mais variados podem surgir quando se estiver desenvolvendo um trabalho de investigação e análise.

Os indicadores de desempenho de gestão têm como objetivo medir os níveis de eficiência e eficácia das decisões tomadas, verificando se as ações implementadas para atingir os resultados esperados e suas tendências. Esses indicadores são essenciais ao planejamento e ao controle dos processos porque possibilitam o estabelecimento de metas e visualização de seus desdobramentos, ao tempo em que permitem a análise crítica que embasará o re-planejamento ao longo da gestão.

Segundo Cruz (2007), para que possa analisar a receita e despesa pública sob a ótica da gestão, a partir dos registros e demonstrativos contábeis, os contadores e auditores devem dispor de um conjunto padronizado de indicadores da entidade e seu contexto. Prática semelhante é utilizada para análise de balanços de empresas privadas. Então, o uso didático e popularizado da análise por índices e outros indicadores de desempenho de gestão, o setor público alcançará um nível mais alto, indo além das meras e tradicionais abordagens fiscalizadoras.

As organizações que se dedicam ao controle externo, ao controle interno e o controle social tentam criar e desenvolver, a partir dos dados disponibilizados, indicadores suficientes para evidenciar o comportamento da receita orçamentária. (CRUZ, 2007).

Então o autor propõe os seguintes indicadores de gestão pública para as receitas e despesas orçamentárias, dos quais foram utilizados na pesquisa, ver Quadro 6 e 7.

Quadro 6 - Indicadores de Gestão Pública para Receitas Municipais

Indicador	Fórmulas	Comentários
Para a esfera municipal:		
1. IPTU per capita	IPTU/n° de habitantes	<i>IPTU per capita</i> : indica a arrecadação total por unidade de população, ou seja, o quanto cada indivíduo contribui para formação do IPTU.
2. ISS per capita	ISS/n° de habitantes	<i>ISS per capita</i> : indica a arrecadação total por unidade de população, ou seja, o quanto cada indivíduo contribui para formação do ISS.
3. Tributos na receita	Total dos tributos/ montante da receita orçamentária	Participação da receita tributária: indica a relação entre as receitas próprias estaduais e o total das receitas
4. Transferência na receita	Total das transferências correntes e de capital/montante da receita orçamentária	Participação das receitas de transferências: indica a relação entre as receitas de transferência e o total das receitas. Fornece o grau de dependências que a administração estadual possui de outras esferas governamentais.

Fonte: Adaptado de Flavio Cruz (2007, p.36).

Quadro 7 - Indicadores de Gestão Pública para Despesas Municipais

Indicador	Fórmula	Comentários
Para a esfera municipal:		
1. Pessoal nas receitas correntes	$\text{Pessoal}/\text{receita corrente}$	Despesa com pessoal: fornece a relação entre as despesas com pessoal ativo e inativo e as receitas correntes. Este índice indica a parcela das receitas correntes comprometida com pessoal.
2. Pessoal na despesa	$\text{Pessoal}/\text{despesa realizada}$	Gastos com despesas pessoais nas despesas realizadas: fornece a relação entre as despesas com pessoal ativo e inativo e as despesas totais. Este índice indica a parcela das despesas realizadas comprometida com pessoal.
3. Investimento per capita	$\text{Investimento}/n^{\circ}$ de habitantes	<i>Investimentos per capita</i> : indica o investimento total por unidade de população, ou seja, o quanto cada indivíduo poderá usufruir dos investimentos.
4. Impostos aplicados no ensino	Total das despesas admitidas como normais para o ensino/total dos impostos e transferências	Gastos aplicados ao ensino: indica a relação entre as despesas com ensino e os impostos e transferência correntes e de capitais

Fonte: Adaptado de Flavio Cruz (2007, p.85).

2.8 Controle da Gestão Pública

Os mecanismos de controle representam o elemento eficaz para garantir que o governo chegue os objetivos estabelecidos nos programas de longa duração com eficiência, efetividade e dentro dos preceitos legais.

Silva (2004) faz a interface entre o controle e a contabilidade expondo que a contabilidade é um dos instrumentos fundamentais de controle e deve ser o canal para a introdução da sistemática de controle, pois sem ela as mudanças estão condenadas ao fracasso, principalmente quando os dirigentes não acreditam nas novas técnicas ou não as compreendem.

O Sistema de Controle Interno está previsto explicitamente no art. 70 da Constituição Federal/88, onde está disposto que cada poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) deverá ter o seu controle interno e ainda estabelece o instrumento de prestação de contas:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Parágrafo único. Prestará contas 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, assumia obrigações de natureza pecuniária.

Peter e Machado (2008, p.26-27) destacam os objetivos específicos a serem atingidos pelo Controle Interno:

- Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas, e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- Anteciparem-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;

- Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- Salvar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e
- Assegurar aderências às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Os governantes são gestores de bens públicos, ou seja, da sociedade. Atuam, portanto, como representantes do povo. Com isso, o TCU tem o papel de controlar a conduta administrativa desses administradores (LIMA; CASTRO, 2006).

Então o modelo adotado pelos Tribunais de Contas, cujas competências do controle externo estão previstas no art. 71 da Constituição Federal/88.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título na administração direta e indireta, incluído as fundações instituídas e mantidas pelo Poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União pertence, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

Com a automação dos processos e trabalhos rotineiros na Contabilidade, o contador público a uma dedicação maior das funções, como as de auditoria e análise. A verificação de

resultados, tendências, inconsistências e indicadores, substituirão o trabalho de mera execução, que será realizado pelos próprios sistemas informatizados.

Para Grateron (1999, p.2) o sistema tradicional de contabilidade e de informação que auxilia o gestor não cumpre sua missão de garantir as melhores decisões ou, no mínimo, prestar-lhes suporte; por isso, é necessário considerar a possibilidade de um modelo que responda às necessidades de informação para contribuir com a melhoria de uma gestão que tem sido objeto permanente de crítica: a gestão pública.

O autor ressalta ainda que a gestão pública precise ser avaliada para conhecer e dar respostas ao cidadão, comum quanto o grau de adequação e coerência existente entre as decisões dos gestores e a eficácia, eficiência e economia com que foram administrados os recursos públicos para serem atingidos os objetivos e metas da organização, estabelecidos nos planos e orçamentos e; para realizar avaliação da gestão pública, é necessário considerar a possibilidade de um modelo de contabilidade desenhado para a gestão, que considere indicadores ou parâmetros de gestão adequados.

Cruz (2007) afirma ainda que sem controle, os rumos não são corrigidos, os objetivos fundamentais ficam colocados em segundo plano, há desperdício e inadequação no uso dos recursos.

2.9 Transparência Governamental

Conforme o Portal da Transparência a conceituação de transparência governamental é o ato de mostrar o que está sendo feito com os recursos que foram arrecadados dos contribuintes, o que está retornando em forma de benefícios aos cidadãos brasileiros. Para melhorar essa comunicação com a sociedade, foi criado, em 2005, um site pelo Decreto nº. 5.482, de 30 de junho de 2005, para divulgar as ações do Governo Federal. Vejam o art. 1º:

Art. 1º O Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, sítio eletrônico à disposição na Rede Mundial de Computadores - Internet tem por finalidade veicular dados e informações detalhados sobre a execução orçamentária e financeira da União, compreendendo, entre outros, os seguintes procedimentos:

- I - gastos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal;

II - repasses de recursos federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - operações de descentralização de recursos orçamentários em favor de pessoas naturais ou de organizações não-governamentais de qualquer natureza; e

IV - operações de crédito realizadas por instituições financeiras oficiais de fomento.

O portal é um canal pelo qual o cidadão pode acompanhar a execução financeira dos programas de governo, em âmbito federal. Estão disponíveis informações sobre os recursos públicos federais transferidos pelo Governo Federal a Estados, Municípios e Distrito Federal, bem como dados sobre os gastos realizados pelo próprio Governo Federal em compras ou contratação de obras e serviços.

Vale ressaltar que em todas as áreas de gestão, a tecnologia vai sendo incorporada com incrível velocidade. O computador e seus periféricos, aliados às facilidades de telecomunicações, geram a tecnologia da informação, que vai incorporando às áreas da atividade humana. Na contabilidade pública não diferente. E nesse campo o Brasil encontra-se em boa posição, embora haja sistemas em outros países mais modernos que o sistema Siaf (Sistema Integrado de Administração Financeira).

2.10 Governança Corporativa

A governança corporativa, para o IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa), é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para sua continuidade (SLOMSKI, 2007).

Ainda de acordo com o autor a governança corporativa na gestão pública governamental é preciso reorientar, criar novas formas de ver a coisa pública, haja vista que, o cidadão não paga imposto, integraliza capital. São objetivos do código das melhores práticas de governança corporativa, aplicadas na gestão pública governamental: Aumentar o valor da sociedade; Melhorar seu desempenho; Facilitar seu acesso ao capital a custos mais baixos; Contribuir para sua perenidade.

De acordo com Slomski (2007, p. 132) os princípios básicos que inspira o código das melhores práticas de governanças corporativas são:

- Transferência – A administração deve cultivar o “desejo de informar”, sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente espontânea, franca e rápida, resulta um clima de confiança. A LRF induz ao gestor público a transparência de seus atos;
- Equidade – É como um tratamento justo e igualitário de todos os grupos minoritários, ou seja, na gestão pública deve pautar-se por políticas e ações dos governantes que produzam a equidade entre os habitantes que compõem a sociedade local, para o bem-estar social;
- Prestação de contas – Também chamada de *accountability*, os agentes da governança devem prestar contas de sua atuação a quem os elegeu e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício de seus mandatos;
- E responsabilidade corporativa – É uma visão mais ampla da estratégia empresarial, contemplando todos os relacionamentos com a comunidade em que a sociedade atua. Os gestores públicos devem criar riquezas próprias, oportunidade de emprego, qualificação e diversidade de força de trabalho, estímulo ao desenvolvimento científico por intermédio da tecnologia e melhoria da qualidade de vida por meio de ações educativas, culturais, assistenciais e de defesa do meio ambiente;

Reforçando o conceito de governança corporativa Matias-Pereira (2008, p. 39), afirma que a “governança trata da aquisição e da distribuição de poder na sociedade” e a governança corporativa do setor público deve ser entendida como a proteção ao inter-relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão, feita pela organização governamental, pela situação organizacional e pelas autoridades do governo.

Na visão do mesmo autor, *Accountability* é o conjunto de mecanismo e procedimentos que levam os gestores governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição pública das políticas públicas.

Dessa forma, podemos concluir que governança do setor público é constituída dos seguintes elementos: responsabilidade em atender a sociedade; supervisão; controle; e assistência social.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nessa seção são descritos os resultados com vistas a atingir os objetivos: compreender os comportamentos dos indicadores das capitais no período de 2007 a 2008 e, conseqüentemente, avaliar e comparar à situação financeira entre as capitais brasileiras, através dos indicadores de receitas e despesas públicas;

4.1 Análise dos Indicadores de Gestão para Receitas Públicas

A Tabela 5 evidencia o desempenho dos anos 2007 e 2008 do indicador IPTU *per capita* das capitais brasileiras, entre as 26 capitais analisadas obteve-se uma média de R\$ 78,13 para 2007 e R\$ 83,23 para 2008. Houve um aumento de 6,52% entre os anos na obtenção de recursos resultante de IPTU por unidade da população. O desvio-padrão também houve um aumento no período analisado cujo valor em 2007 foi de 69,27 e em 2008 foram 74,50.

Tabela 5 - IPTU per Capita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Validado	IPTU <i>per capita</i> 2007	IPTU <i>per capita</i> 2008
		26	26
Média		78,13	83,23
Desvio-padrão		69,27	74,50
Mínimo	0%	13,22	7,45
1º quartil	25%	23,42	25,21
2º quartil	50%	38,97	41,58
3º quartil	75%	141,73	150,54
Máximo	100%	262,89	265,11

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Das 26 capitais 22 tiveram aumento na arrecadação do IPTU entre 2007 e 2008, como mostra o Gráfico 1, fatores importante para o aumento na arrecadação é o bom momento da economia brasileira e o crescimento do PIB brasileiro. No Gráfico 1, também percebemos uma grande diferença entre as capitais na arrecadação do recurso IPTU *per capita*, um dos prováveis motivos são a diferença das rendas da população e os valores dos imóveis, enquanto nas Regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste as populações das capitais têm um maior poder de pagamentos dos impostos, e diferentemente acontece com as Regiões

Norte e Nordeste em que o PIB per capita, como pode ser observado na Tabela 2, são menores, então há arrecadação menor dos impostos.

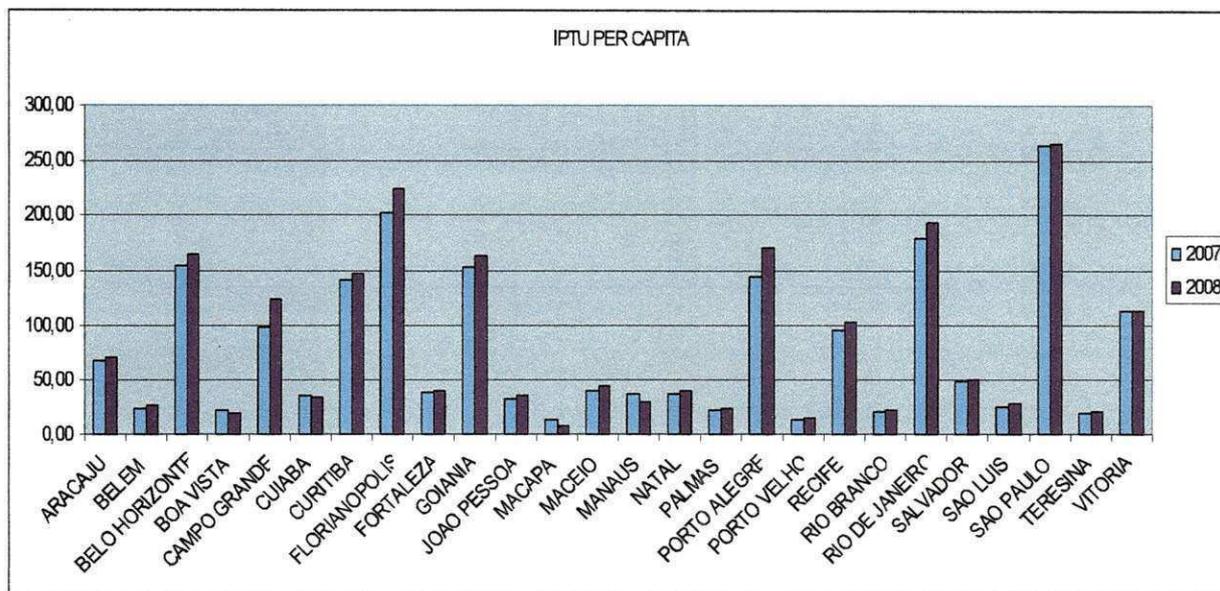


Gráfico 1 - Resultado do indicador ICMS *per Capita* das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Considerando o coeficiente IPTU *per capita* do tipo “quanto maior melhor”, utilizou-se o padrão de avaliação descrito no Quadro 8. Assim, o município que obteve resultado neste indicador, por exemplo, de 13,69 para o município de Macapá, encontra-se no 1º quartil e, portanto, obtém como avaliação o conceito “deficiente”, e assim sucessivamente.

Quadro 8 - Padrão de avaliação para os indicadores analisados, do tipo quanto maior melhor.

1º quartil	2º quartil	3º quartil	4º quartil
Deficiente	Razoável	Satisfatório	Bom

Fonte: adaptado de Marion (2007)

Portanto, os índices-padrão de IPTU *per capita* são dados pelos quartis conforme acima e avaliados como demonstrado na Tabela 3, obtendo-se, assim, o seguinte desempenho por capitais brasileiras analisadas:

Tabela 6 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador ICMS per capita 2007 e 2008

IPTU PER CAPITA										
REGIÕES / CAPITAIS	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
	1º	2º	3º	4º		1º	2º	3º	4º	
REGIÃO SUL										
CURITIBA			X		Satisfatório			X		Satisfatório
FLORIANÓPOLIS				X	Bom				X	Bom
PORTO ALEGRE				X	Bom				X	Bom
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE				X	Bom				X	Bom
RIO DE JANEIRO				X	Bom				X	Bom
SÃO PAULO				X	Bom				X	Bom
VITÓRIA			X		Satisfatório			X		Satisfatório
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE			X		Satisfatório			X		Satisfatório
CUIABÁ		X			Razoável					Razoável
GOIÂNIA				X	Bom				X	Bom
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU			X		Satisfatório			X		Satisfatório
FORTALEZA		X			Razoável		X			Razoável
JOÃO PESSOA		X			Razoável		X			Razoável
MACEIÓ			X		Satisfatório			X		Satisfatório
NATAL		X			Razoável		X			Razoável
RECIFE			X		Satisfatório			X		Satisfatório
SALVADOR			X		Satisfatório			X		Satisfatório
SÃO LUÍS		X			Razoável		X			Razoável
TERESINA	X				Deficiente	X				Deficiente
REGIÃO NORTE										
BELÉM		X			Razoável		X			Razoável
BOA VISTA	X				Deficiente	X				Deficiente
MACAPÁ	X				Deficiente	X				Deficiente
MANAUS		X			Razoável		X			Razoável
PALMAS	X				Deficiente	X				Deficiente
PORTO VELHO	X				Deficiente	X				Deficiente
RIO BRANCO	X				Deficiente	X				Deficiente

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

De acordo com a Tabela 3, que considera o comportamento municipal obtida no indicador IPTU *per capita*, as capitais de Florianópolis e Porto Alegre (Região Sul), Belo Horizonte, São Paulo e Rio de Janeiro (Região Sudeste) e Goiânia (Região Centro-Oeste) obtiveram os melhores resultados em 2007, permanecendo no ano de 2008.

Já a Região Norte obteve o maior número de capitais com desempenho “Deficiente” em relação às outras capitais, tanto em 2007 como 2008. Também podemos verificar na avaliação, que as cidades de Fortaleza e Manaus no período analisado encontraram-se com IPTU *per capita* abaixo de capitais de porte semelhantes, como Belo Horizonte, Recife e Salvador e também abaixo de capitais de menor porte, como Aracaju e Maceió.

Alguns motivos para uma boa arrecadação de IPTU podem ser: como reestrutura tributária, reavaliação dos imóveis, atualização dos cadastros municipais, neste caso, basta que a administração tenha um cadastro atualizado, inclusive com “geoprocessamento” em sintonia com a realidade local e que a constituição de seu crédito seja acompanhada por departamentos eficientes.

Tabela 7 - ISS per Capita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Validado	ISS <i>per capita</i> 2007	ISS <i>per capita</i> 2008
		26	26
Média		171,94	195,95
Desvio-padrão		129,52	146,49
Mínimo	0%	44,30	53,56
1º quartil	25%	91,49	107,47
2º quartil	50%	138,82	157,90
3º quartil	75%	196,17	224,13
Máximo	100%	643,11	707,75

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

O ISS é o imposto que é cobrado dos serviços gerados no município, a população estar ligada diretamente a este imposto. Na Tabela 7 temos uma média de R\$ 171,94 e R\$ 195,95 respectivamente para os anos de 2007 e 2008 do ISS *per capita*. O desvio-padrão calculado mostrou-se elevado, mas analisando o Gráfico 2 podemos observar que esse distanciamento deu-se por conta da capital do Espírito Santos, por ela obter bons resultados na captação de recursos do ISS elevou o distanciamento entre as outras capitais. Ainda no Gráfico 2, pode-se observar que todas as capitais tiveram um crescimento *per capita* do ISS

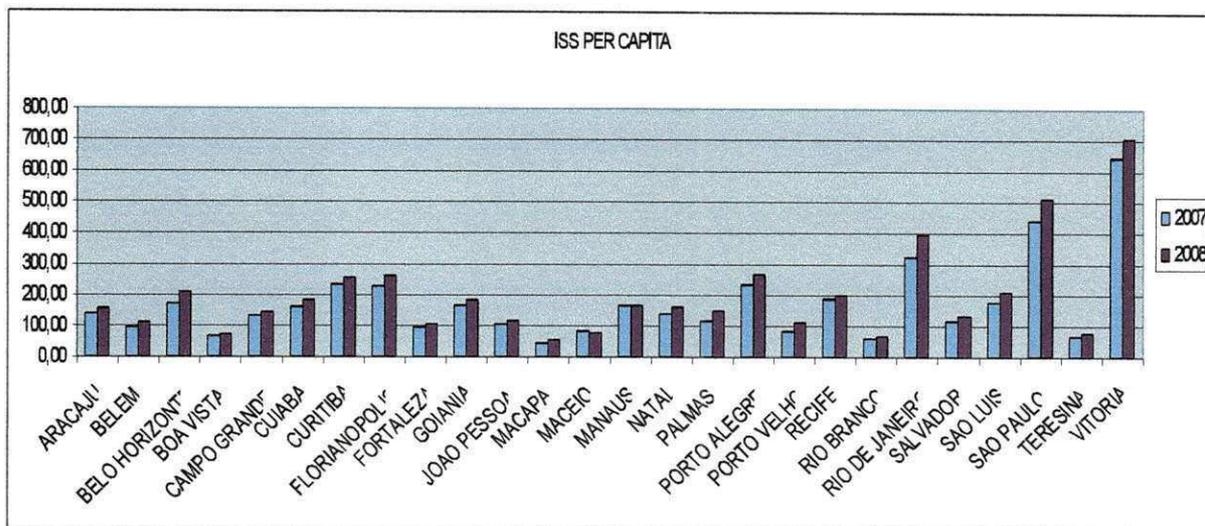


Gráfico 2 - Resultado do indicador ISS *per Capita* das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Aplicando-se a mesma metodologia para o indicador IPTU *per capita*, do tipo quanto **maior**, melhor. Os resultados obtidos na Tabela 8 que avalia o indicador ISS *per capita* revelaram um panorama municipal que as Regiões Sul e Sudeste obtiveram melhor desempenho nesse indicador, das sete capitais, seis enquadrando-se na melhor categoria de avaliação, a partir da situação identificada nos quartis para os anos de 2007 e 2008, foram elas: Vitória, São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Curitiba e Florianópolis.

É importante observar que das seis capitais de melhor desempenho no ISS *per capita*, a capital do Espírito Santo (Vitória), embora com uma das menores populações, tem o melhor desempenho, pois arrecadou em 2007 R\$ 647,11 e 2008 R\$ 707,75, bem mais que a segunda colocada São Paulo. Esses bons resultados normalmente acontecem quando as cidades têm grandes concentrações de atividades de serviços portuários e de turismo.

Tabela 8 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador ISS per capita 2007 e 2008

REGIÕES / CAPITAIS	ISS PER CAPITA									
	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
1º	2º	3º	4º	1º		2º	3º	4º		
REGIÃO SUL										
CURITIBA				X	Bom				X	Bom
FLORIANÓPOLIS				X	Bom				X	Bom
PORTO ALEGRE				X	Bom				X	Bom
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE			X		Satisfatório			X		Satisfatório
RIO DE JANEIRO				X	Bom				X	Bom
SÃO PAULO				X	Bom				X	Bom
VITÓRIA				X	Bom				X	Bom
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE		X			Razoável		X			Razoável
CUIABÁ			X		Satisfatório			X		Satisfatório
GOIÂNIA			X		Satisfatório			X		Satisfatório
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU			X		Satisfatório		X			Satisfatório
FORTALEZA		X			Razoável	X				Deficiente
JOÃO PESSOA		X			Razoável		X			Razoável
MACEIÓ	X				Deficiente	X				Deficiente
NATAL		X			Razoável			X		Satisfatório
RECIFE			X		Satisfatório			X		Satisfatório
SALVADOR		X			Razoável		X			Razoável
SÃO LUÍS			X		Satisfatório			X		Satisfatório
TERESINA	X				Deficiente	X				Deficiente
REGIÃO NORTE										
BELÉM		X			Razoável		X			Razoável
BOA VISTA	X				Deficiente	X				Deficiente
MACAPÁ	X				Deficiente	X				Deficiente
MANAUS			X		Satisfatório			X		Satisfatório
PALMAS		X			Razoável		X			Razoável
PORTO VELHO	X				Deficiente		X			Razoável
RIO BRANCO	X				Deficiente	X				Deficiente

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

A Região Norte obteve um resultado abaixo das outras regiões, porém a cidade de Manaus recebeu uma avaliação satisfatória, temos que considerar que a cidade de Manaus além de ser portuária é mais industrializada em face da Zona Franca (SUFRAMA), também os serviços sob incidência do imposto é grande em virtude do intenso turismo. Podemos também destacar algumas causas para um mau desempenho das capitais na arrecadação do ISS, como: falta de eficientes controles informatizados para cruzamento de dados/informações, equipe de inteligência fiscal para análise dos relatórios gerenciais, cadastro fiscais periodicamente revisados e atualizados, etc.

Tabela 9 - Tributos na receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Validado	Tributos na receita 2007		Tributos na receita 2008	
			26		26
Média			0,2377		0,2300
Desvio-padrão			0,0988		0,0968
Mínimo	0%		0,0970		0,1073
1º quartil	25%		0,1583		0,1530
2º quartil	50%		0,2242		0,2117
3º quartil	75%		0,3099		0,2975
Máximo	100%		0,4437		0,4282

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Os tributos é a maior fonte própria de recurso de um município, dessa forma, quanto maior for o percentual de receitas tributárias, maior a autonomia do ente público e menor sua dependência em relação aos repasses governamentais. Na Tabela 9, percebe-se que a média entre as capitais foi de 23,77% e 23,00% de 2007 e 2008 respectivamente, não havendo grandes mudanças no percentual entre os anos.

No Gráfico 3, demonstra que as capitais que obtiveram melhores resultado na relação da participação dos tributos arrecadados na receita total orçamentária, foram: São Paulo, Florianópolis, Rio de Janeiro, Goiânia, Belo Horizonte, Porto Alegre e Salvador. Os menores resultado entre as capitais foram: Macapá, Rio Branco e Boa Vista,

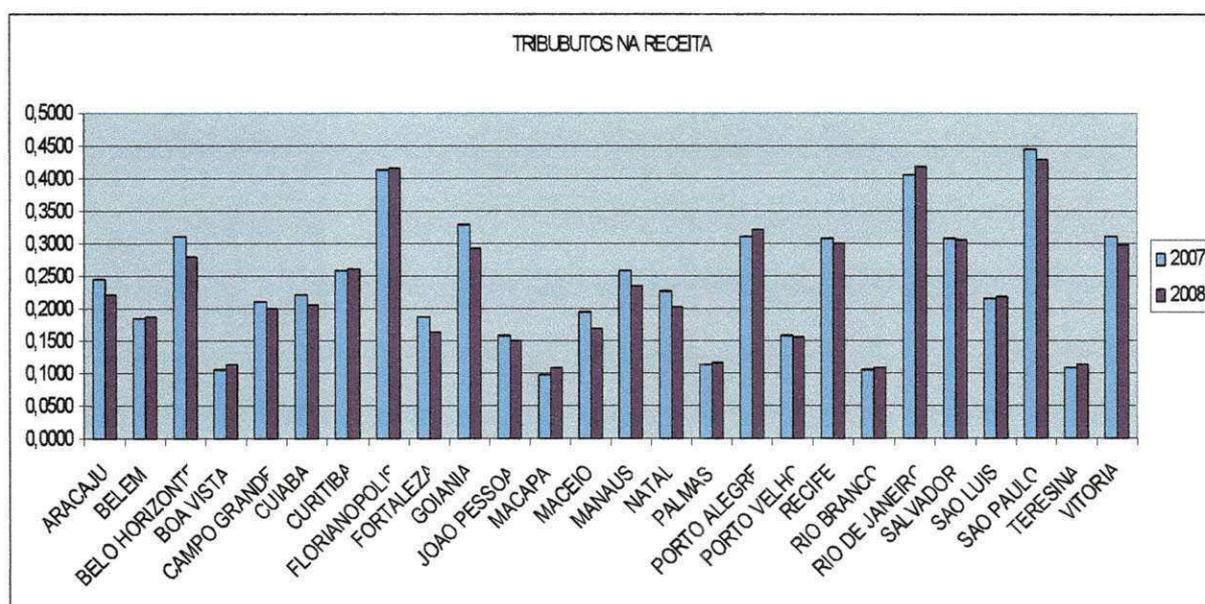


Gráfico 3 - Resultado do indicador Tributos na Receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Tabela 10 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Tributos na Receita 2007 e 2008

TRIBUTOS NA RECEITA										
REGIÕES / CAPITALS	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
	1º	2º	3º	4º		1º	2º	3º	4º	
REGIÃO SUL										
CURITIBA			X		Satisfatório			X		Satisfatório
FLORIANÓPOLIS				X	Bom				X	Bom
PORTO ALEGRE			X		Satisfatório				X	Bom
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE				X	Bom			X		Satisfatório
RIO DE JANEIRO				X	Bom				X	Bom
SÃO PAULO				X	Bom				X	Bom
VITÓRIA				X	Bom			X		Satisfatório
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE		X			Razoável		X			Razoável
CUIABÁ		X			Razoável		X			Razoável
GOIÂNIA				X	Bom				X	Satisfatório
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU			X		Satisfatório			X		Satisfatório
FORTALEZA		X			Razoável		X			Razoável
JOÃO PESSOA	X				Deficiente	X				Deficiente
MACEIÓ		X			Razoável		X			Razoável
NATAL			X		Satisfatório		X			Razoável
RECIFE			X		Satisfatório				X	Bom
SALVADOR			X		Satisfatório				X	Bom
SÃO LUÍS		X			Razoável			X		Satisfatório
TERESINA	X				Deficiente	X				Deficiente
REGIÃO NORTE										
BELÉM		X			Razoável		X			Razoável
BOA VISTA	X				Deficiente	X				Deficiente
MACAPÁ	X				Deficiente	X				Deficiente
MANAUS			X		Satisfatório			X		Satisfatório
PALMAS	X				Deficiente	X				Deficiente
PORTO VELHO		X			Razoável		X			Razoável
RIO BRANCO	X				Deficiente	X				Deficiente

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

A Tabela 10, mostra que a maioria das capitais a obterem um bom desempenho no índice tributos na receita no ano de 2007, estão concentradas na Região Sudeste, seguidos das cidades de Goiânia e Florianópolis. Tais resultados sugerem indicar que o quantitativo populacional e maior contribuição ao PIB *per capita* permitem maior participação dos recursos próprios municipais, especificamente, receitas tributárias na formação de suas receitas orçamentárias (ver Tabela 2). Acrescente-se ainda que as capitais que tiveram desempenho deficiente foram: João Pessoa e Teresina na Região Nordeste e Boa Vista, Macapá, Palmas e Rio Branco na Região Norte para o ano de 2007.

Ainda de acordo a Tabela 10, no ano de 2008, houve alterações nos desempenhos das capitais, onde alcançaram bons resultados em termos de percentual na arrecadação de tributos em relação a receita total, sendo as seguintes: Florianópolis e Porto Alegre da Região sul, Rio de Janeiro e São Paulo e duas do Nordeste Recife e Salvador. Note-se que essas capitais obtiveram um rendimento deficiente no ano de 2007 e em 2008.

Já a tabela 11, evidencia os resultados obtidos do indicador transferência em relação as receitas totais.

Tabela 11 - Transferência na Receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Validado	Transferência na receita 2007	Transferência na receita 2008
		26	26
Média		0,6470	0,6564
Desvio-padrão		0,1652	0,1542
Mínimo	0%	0,3521	0,3895
1º quartil	25%	0,5493	0,5313
2º quartil	50%	0,6740	0,6747
3º quartil	75%	0,7673	0,7597
Máximo	100%	0,9545	0,9098

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009.

Verifica-se que alguns entes não possuem estrutura suficiente para gerar recursos próprios ou então geram recursos próprios em valores muito inferiores às suas despesas, necessitando assim recorrer aos recursos dos Estados e da União, bem como às transferências de recursos impostas pela legislação. Esse grau de dependência é inversamente proporcional à estrutura do município e sua arrecadação própria de recurso.

A Tabela 11 e o Gráfico 4, comprova que a média das transferências na receita total foi de 64,70% para 2007 e 65,64% para 2008, alcançando níveis máximos em torno de 95,45% e 90,98% no município de Boa Vista, em contrapartida o município de Curitiba, para o mesmo período, apresenta níveis mínimos de 35,21% e 38,95%. O DP (desvio-padrão) foi de 16,52% e 15,42%.

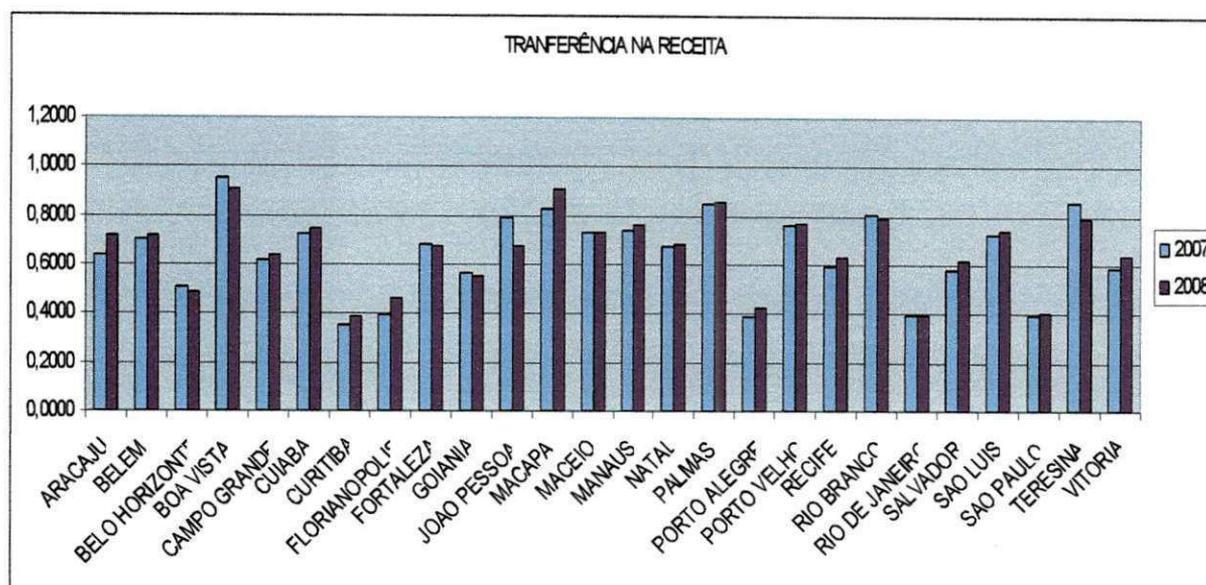


Gráfico 4 - Resultado do indicador Transferência na Receita das Capitais Brasileiras 2007 a 2008
Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Observa-se que os valores de ponto de corte não diferem para o 1º e 2º quartil, (ver tabela 11) bem como para o 3º e 4º. Dada a essa heterogeneidade nos resultados, e considerando o indicador Transferência na receita do tipo “quanto **menor** melhor”, utilizou-se o padrão de avaliação descrito no Quadro 9.

Quadro 9 - Padrão de avaliação para os indicadores, do tipo quanto menor, melhor.

1º quartil	2º quartil	3º quartil	4º quartil
Bom	Satisfatório	Regular	Deficiente

Fonte: Adaptado de Marion (2007)

Os índices-padrão de Transferência na receita são dados pelos quartis conforme Tabela 11 e avaliados como demonstrado na Tabela 12, obtendo-se, assim, o seguinte desempenho por capitais analisado:

Tabela 12 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Transferência na Receita 2007 e 2008

TRANSFERÊNCIA NA RECEITA										
REGIÕES / CAPITAIS	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
	1º	2º	3º	4º		1º	2º	3º	4º	
REGIÃO SUL										
CURITIBA	X				Bom	X				Bom
FLORIANÓPOLIS	X				Bom	X				Bom
PORTO ALEGRE	X				Bom	X				Bom
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE	X				Bom	X				Bom
RIO DE JANEIRO	X				Bom	X				Bom
SÃO PAULO	X				Bom	X				Bom
VITÓRIA		X			Satisfatório		X			Satisfatório
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE		X			Satisfatório		X			Satisfatório
CUIABÁ			X		Razoável			X		Razoável
GOIÂNIA		X			Satisfatório		X			Satisfatório
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU		X			Satisfatório			X		Razoável
FORTALEZA			X		Razoável		X			Satisfatório
JOÃO PESSOA				X	Deficiente		X			Satisfatório
MACEIÓ			X		Razoável			X		Razoável
NATAL		X			Satisfatório			X		Razoável
RECIFE		X			Satisfatório		X			Satisfatório
SALVADOR		X			Satisfatório		X			Satisfatório
SÃO LUÍS			X		Razoável			X		Razoável
TERESINA				X	Deficiente				X	Deficiente
REGIÃO NORTE										
BELÉM			X		Razoável			X		Razoável
BOA VISTA				X	Deficiente				X	Deficiente
MACAPÁ				X	Deficiente				X	Deficiente
MANAUS		X			Satisfatório			X		Razoável
PALMAS				X	Deficiente				X	Deficiente
PORTO VELHO			X		Razoável				X	Deficiente
RIO BRANCO				X	Deficiente				X	Deficiente

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Ratificando os resultados do indicador Tributos na receita, é notório que o desempenho municipal para o índice Transferência na receita revela alto grau de dependência aos repasses governamentais, em que as menores dependências foram observadas em Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre da Região Sul e Belo Horizonte, São Paulo e Rio de Janeiro da Região Sudeste, para os anos de 2007 e 2008. As cidades de Teresina, Boa Vista, Macapá e Palmas e Rio Branco nos dois anos analisados obtiveram avaliação deficiente em face das outras capitais, ou seja, são mais dependentes dos repasses financeiros de outros entes.

Ainda na Tabela 12, evidenciou que a cidade de João Pessoa, no ano de 2007 apresentou um desempenho deficiente e em 2008 saltou para satisfatória, as possíveis causas foram uma série de reformulação na estrutura da administração municipal. Segundo a Prefeitura de João Pessoa, foi criada no início do ano de 2005, a Secretaria da Receita que tem por finalidade arrecadar e fiscalizar as receitas próprias do município. Sua missão é viabilizar financeiramente às ações da administração municipal através de três importantes diretorias: Tributação, Arrecadação e Fiscalização. Essas ações nas receitas próprias fizeram com que a cidade diminuísse a dependência pelos recursos externos (União e Estado), porém no indicador de tributos nas receitas, a capital paraibana não teve efeitos dessas ações ficando com baixos desempenhos (ver Tabela 10).

4.2 Análise dos Indicadores de Gestão para Despesas Públicas

Neste tópico são analisados os indicadores de gestão relacionados às despesas públicas. Os gastos com funcionários são uma das principais contas de despesas públicas. Dessa forma, a LRF fala sobre regras claras relacionadas com os gastos de pessoal nos três níveis de governo, impondo limites detalhados aos órgãos públicos quanto ao gasto com o funcionalismo em percentagem da receita corrente líquida e, ao mesmo tempo, estabelecendo mecanismos de controle a fim de evitar excessos e desrespeitos às normas.

Tabela 13 - Pessoal nas Receitas Corrente das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Validado	Pessoal nas receitas corrente	Pessoal nas receitas corrente
		2007	2008
		26	26
Média		0,4254	0,3567
Desvio-padrão		0,0673	0,0539
Mínimo	0%	0,2843	0,2459
1º quartil	25%	0,3909	0,3219
2º quartil	50%	0,4264	0,3597
3º quartil	75%	0,4680	0,3930
Máximo	100%	0,5483	0,4867

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009.

De acordo com a Tabela 13, a média da razão despesa total com pessoal/receita corrente foi de aproximadamente 42,54% para o ano de 2007, passando de 35,67% em 2008. No mesmo período desvio padrão houve uma retração de 6,73% para 5,39%.

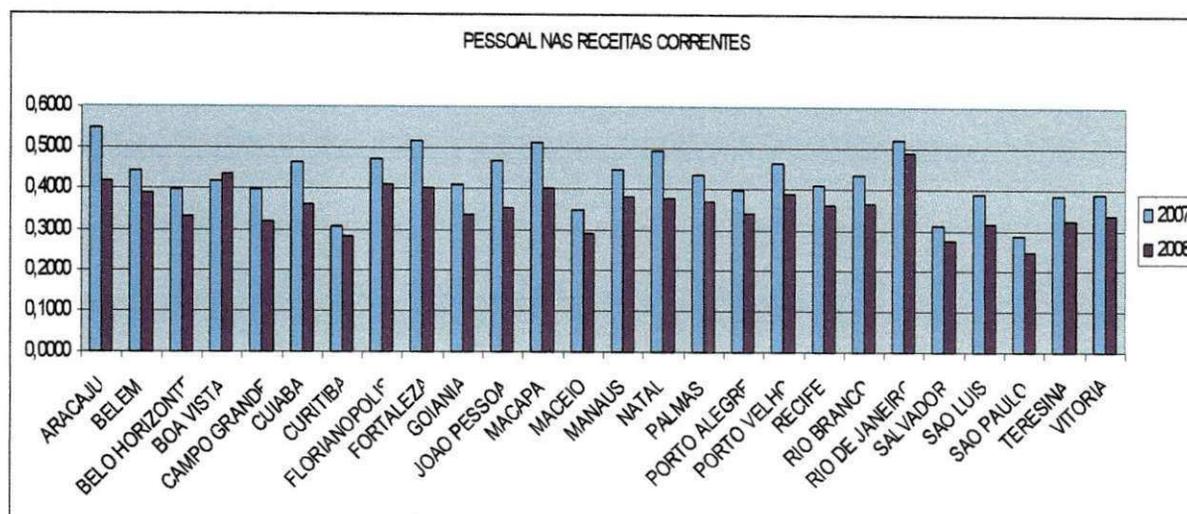


Gráfico 5 - Resultado do indicador Pessoal nas Receitas Corrente das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Durante o ano de 2007 as cidades de Aracaju, Fortaleza, Rio de Janeiro e Macapá mantiveram altos índices de gastos gerais com pessoal, com índices maiores de 50%. Já em 2008, todas as capitais, com exceção a capital Boa Vista, tiveram uma diminuição no percentual de gastos com pessoal em relação às receitas correntes, como se verifica no Gráfico 5.

A Tabela 14 evidencia a avaliação de desempenho através de quartis para o indicador Pessoal na Receita Corrente. Considerando o do tipo “quanto **menor** melhor”, utilizou-se o padrão de avaliação descrito no Quadro 9.

As capitais de Curitiba, São Paulo, Maceió, Salvador, São Luís em 2007 e 2008, Teresina só em 2007 e Campo Grande só em 2008. Essas capitais tiveram boas condições de comprometimento de suas receitas correntes com seus gastos com pessoal. Já as capitais com um baixo comprometimento foram: Florianópolis, Rio de Janeiro, Aracaju, Fortaleza e Macapá nos dois anos da pesquisa, a cidade de Natal estava com um conceito deficiente em 2007 conseguindo alcançar em 2008, conceito razoável. A cidade de Boa Vista foi a única que obteve uma grande retração no seu desempenho passando de satisfatório em 2007 para deficiente em 2008, acarretado por um aumento nos gasto com pessoal, verificado no Gráfico 5.

Tabela 14 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Pessoal na Receita Corrente 2007 e 2008

PESSOAL NA RECEITA CORRENTE										
REGIÕES / CAPITAIS	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
	1º	2º	3º	4º		1º	2º	3º	4º	
REGIÃO SUL										
CURITIBA	X				Bom	X				Bom
FLORIANÓPOLIS				X	Deficiente				X	Deficiente
PORTO ALEGRE		X			Satisfatório		X			Satisfatório
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE		X			Satisfatório		X			Satisfatório
RIO DE JANEIRO				X	Deficiente				X	Deficiente
SÃO PAULO	X				Bom	X				Bom
VITÓRIA		X			Satisfatório		X			Satisfatório
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE		X			Satisfatório	X				Bom
CUIABÁ			X		Razoável			X		Razoável
GOIÂNIA		X			Satisfatório		X			Satisfatório
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU				X	Deficiente				X	Deficiente
FORTALEZA				X	Deficiente				X	Deficiente
JOÃO PESSOA			X		Razoável		X			Satisfatório
MACEIÓ	X				Bom	X				Bom
NATAL				X	Deficiente			X		Razoável
RECIFE		X			Satisfatório		X			Satisfatório
SALVADOR	X				Bom	X				Bom
SÃO LUÍS	X				Bom	X				Bom
TERESINA	X				Bom		X			Satisfatório
REGIÃO NORTE										
BELÉM			X		Razoável			X		Razoável
BOA VISTA		X			Satisfatório				X	Deficiente
MACAPÁ				X	Deficiente				X	Deficiente
MANAUS			X		Razoável			X		Razoável
PALMAS			X		Razoável			X		Razoável
PORTO VELHO			X		Razoável			X		Razoável
RIO BRANCO			X		Razoável			X		Razoável

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

De acordo com a Tabela 15, observou-se que a Despesa com Pessoal apresentou os maiores percentuais de participação nos gastos totais, atingindo uma elevação média de 42,38% para 2007, e mantendo essa média com uma pequena variação 0,31% em 2008. Esses aumentos da folha de pagamentos do setor público podem ser atribuídos ao crescimento da folha de pagamento dos servidores, aos aumentos salariais promovidos pelo governo federal, às contratações terceirizadas, às revisões salariais e também as contratações realizadas por meio de concursos públicos desde 2002. O controle da despesa com pessoal representa um item muito importante no planejamento governamental, auxiliando na retificação de distorções presentes nas finanças públicas.

Tabela 15 - Pessoal na Despesa das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Pessoal na despesa 2007		Pessoal na despesa 2008	
	Validado	26	26	
Média		0,4238		0,4269
Desvio-padrão		0,0698		0,0714
Mínimo	0%	0,2828		0,2689
1º quartil	25%	0,3743		0,3816
2º quartil	50%	0,4388		0,4238
3º quartil	75%	0,4681		0,4709
Máximo	100%	0,5697		0,5938

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009.

Ainda na Tabela 15, o desvio padrão em 2007 foi de 6,98% e 2008 foi de 7,14% o crescimento do DP pode ser comprovada pelo Gráfico 6, que mostra que a maioria as capitais houve um crescimento entre 2007 e 2008 dos gastos com pessoal em relação ao total das despesas. Em 2007 o mínimo percentual foi de 28,28% e o máximo de 56,97%, para 2008 esses percentuais foram de 26,89% e 59,38%, havendo um maior distanciamento em 2008 entre o mínimo e o máximo.

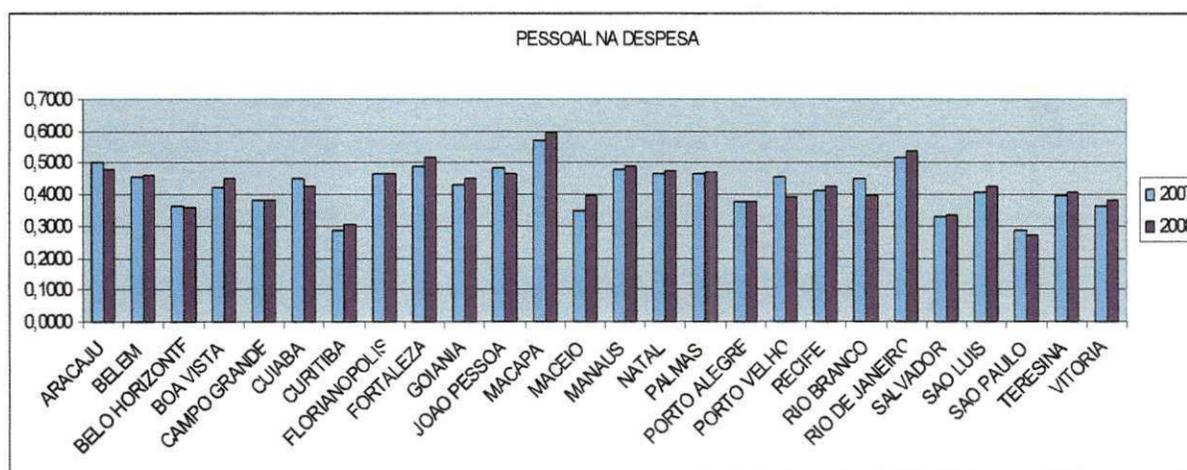


Gráfico 6 - Resultado do indicador Pessoal na Despesa das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Tabela 16 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Pessoal na Despesa Realizada 2007 e 2008

PESSOAL NA DESPESA REALIZADA										
REGIÕES / CAPITAIS	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
	1º	2º	3º	4º		1º	2º	3º	4º	
REGIÃO SUL										
CURITIBA	X				Bom	X				Bom
FLORIANÓPOLIS			X		Razoável			X		Razoável
PORTO ALEGRE		X			Satisfatório	X				Bom
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE	X				Bom	X				Bom
RIO DE JANEIRO				X	Deficiente				X	Deficiente
SÃO PAULO	X				Bom	X				Bom
VITÓRIA	X				Bom	X				Bom
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE		X			Satisfatório		X			Satisfatório
CUIABÁ			X		Razoável		X			Satisfatório
GOIÂNIA		X			Satisfatório			X		Razoável
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU				X	Deficiente				X	Deficiente
FORTALEZA				X	Deficiente				X	Deficiente
JOÃO PESSOA				X	Deficiente			X		Razoável
MACEIÓ	X				Bom		X			Satisfatório
NATAL			X		Razoável				X	Deficiente
RECIFE		X			Satisfatório		X			Satisfatório
SALVADOR	X				Bom	X				Bom
SÃO LUÍS		X			Satisfatório			X		Razoável
TERESINA		X			Satisfatório		X			Satisfatório
REGIÃO NORTE										
BELÉM			X		Razoável			X		Razoável
BOA VISTA		X			Satisfatório			X		Razoável
MACAPÁ				X	Deficiente				X	Deficiente
MANAUS				X	Deficiente				X	Deficiente
PALMAS			X		Razoável			X		Razoável
PORTO VELHO			X		Razoável		X			Satisfatório
RIO BRANCO			X		Razoável		X			Satisfatório

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

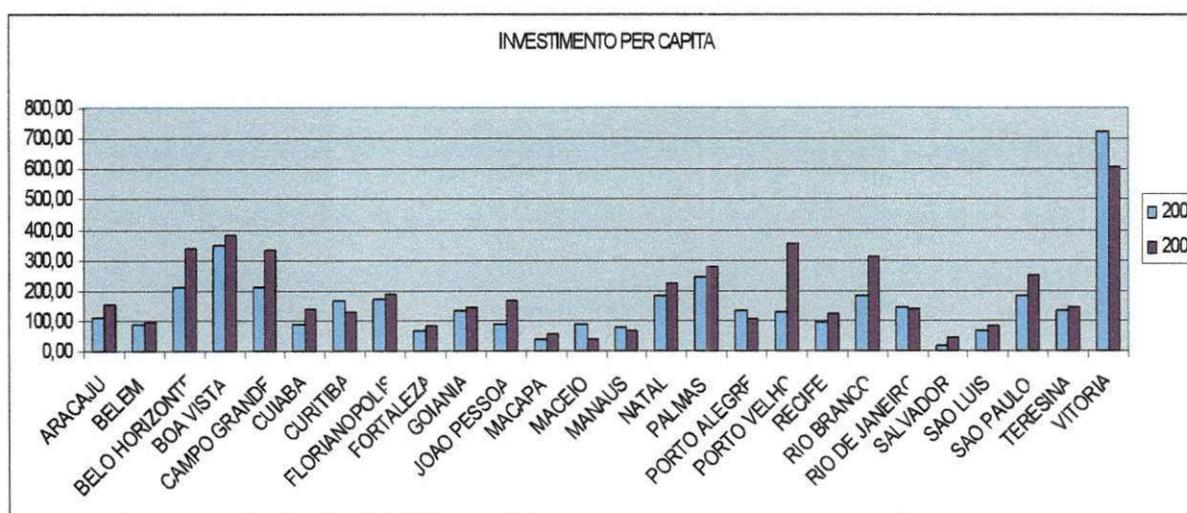
Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Pessoal na Despesa Realizada 2007 e 2008 (Tabela 16) mostrou-se que as cidades de Curitiba, Belo Horizonte, São Paulo, Vitória, Salvador em três diferentes regiões do Brasil, conseguiram ter bons resultado na administração dos gastos com pessoal na formação da despesa total nos dois anos de 2007 e 2008, o município de Maceió obteve um bom desempenho apenas em 2007, caindo em 2008 para classificação satisfatória, no município de Porto Alegre ocorreu o contrario, em 2007 seu desempenho foi satisfatório passando para bom. As capitais com deficiência na gestão dos gastos com pessoal foram: Rio de Janeiro, Aracaju, Fortaleza, Macapá e Manaus para o período de 2007 a 2008. O município de João Pessoa em 2007 obteve um resultado deficiente, conseguindo em 2008 uma avaliação razoável.

Tabela 17 - Investimento *per Capita* das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Investimento <i>per capita</i> 2008		Investimento <i>per capita</i> 2007	
	Validado	26	26	26
Média		157,91		189,99
Desvio-padrão		134,79		132,61
Mínimo	0%	17,33		41,15
1º quartil	25%	86,50		90,22
2º quartil	50%	132,38		144,86
3º quartil	75%	182,84		284,64
Máximo	100%	721,93		604,42

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009.

Os resultados, ver na Tabela 17, encontramos evidências estatisticamente significativas nesse item da despesa, na elevação de 2007 a 2008 na média, que era de R\$ 157,91 para R\$ 189,99 de Investimento por unidade da população. Confrontando com o Gráfico 8, percebe-se que a média e o desvio padrão, R\$134,79 em 2007 e R\$132,61 em 2008, obteve esse resultado excepcional por causa da cidade de Vitória que seu Investimento *per capita* foi de R\$ 721,93 em 2007 e de R\$ 604,42 em 2008, impulsionando os resultado da média e o DP com efeito geral para todas as capitais. As cidades que evidenciou baixos investimentos por unidade da população foram: Salvador, Macapá, Maceió, Manaus e Fortaleza.

Gráfico 7 - Resultado do indicador Investimento *per Capita* das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Ainda no Gráfico 7, verifica-se que a grande maioria das cidade aumentaram os investimento em relação a sua população destacando as cidades de Porto Velho, Belo Horizonte, Campo Grande, Rio Branco e João Pessoa foram as que mais elevaram os valores de investimento por unidade da população entre 2007 e 2008.

Na Tabela 18, evidencia a avaliação do indicador investimento *per capita*, esse índice que tem a interpretação para o resultado obtido que quanto maior o índice, melhor. Chegou-se no seguinte resultado as cidades que obteve as melhores avaliações no ano de 2007, foram: Vitória, Belo Horizonte, São Paulo, Campo Grande, Boa Vista e Palmas.

Tabela 18 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Investimento *per Capita* 2007 e 2008

INVESTIMENTO PER CAPITA										
REGIÕES / CAPITAIS	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
	1º	2º	3º	4º		1º	2º	3º	4º	
REGIÃO SUL										
CURITIBA			X		Satisfatório		X			Razoável
FLORIANÓPOLIS			X		Satisfatório			X		Satisfatório
PORTO ALEGRE		X			Razoável		X			Razoável
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE				X	Bom				X	Bom
RIO DE JANEIRO			X		Satisfatório		X			Razoável
SÃO PAULO				X	Bom			X		Satisfatório
VITÓRIA				X	Bom				X	Bom
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE				X	Bom				X	Bom
CUIABÁ	X				Deficiente		X			Razoável
GOIÂNIA			X		Satisfatório			X		Satisfatório
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU		X			Razoável			X		Satisfatório
FORTALEZA	X				Deficiente	X				Deficiente
JOÃO PESSOA		X			Razoável			X		Satisfatório
MACEIÓ		X			Razoável	X				Deficiente
NATAL			X		Satisfatório			X		Satisfatório
RECIFE		X			Razoável		X			Razoável
SALVADOR	X				Deficiente	X				Deficiente
SÃO LUÍS	X				Deficiente	X				Deficiente
TERESINA			X		Satisfatório		X			Razoável
REGIÃO NORTE										
BELÉM		X			Razoável		X			Razoável
BOA VISTA				X	Bom				X	Bom
MACAPÁ	X				Deficiente	X				Deficiente
MANAUS	X				Deficiente	X				Deficiente
PALMAS				X	Bom			X		Satisfatório
PORTO VELHO		X			Razoável				X	Bom
RIO BRANCO			X		Satisfatório				X	Bom

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Ainda na Tabela 18, evidencia que município de São Paulo mesmo sendo a capital com mais número de habitantes obteve um bom resultado no índice mostrando boas práticas na gestão. Vale destacar também a cidade de Vitória por estar na liderança dos Investimentos *per capita* e o maior PIB *per capita* das capitais brasileiras, a cidade vem se destacando nos segmentos de tecnologia de informação e comunicação e desenvolvimento de softwares e prestação de serviços na área de informática e também pelas atividades portuárias, o que atrai investimento tanto das empresas privadas como também dos entes públicos em busca de crescimento econômico.

As capitais com baixos índices de investimentos *per capita* em 2008 foram: Maceió, Fortaleza, Salvador e São Luis da região nordeste e Macapá e Manaus da região norte. As cidades de Porto Velho, Belo Horizonte, Campo Grande, Rio Branco e João Pessoa foram as que mais elevaram os valores de investimento por unidade da população entre 2007 e 2008. A avaliação desse indicador é importante, porque é um mais dos visíveis pela população sobre gastos públicos, mostra onde os impostos pagos estão sendo aplicados na melhoria da qualidade da vida.

Tabela 19 - Impostos Aplicados no Ensino das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

N	Validado	Impostos aplicados no ensino	Impostos aplicados no ensino
		2007	2008
		26	26
Média		0,2271	0,2211
Desvio-padrão		0,0386	0,0346
Mínimo	0%	0,1548	0,1525
1º quartil	25%	0,1927	0,1956
2º quartil	50%	0,2352	0,2268
3º quartil	75%	0,2566	0,2445
Máximo	100%	0,2829	0,2767

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Conforme Andrade (2007) o art. 212 da Constituição Federal, deverão ser aplicados no ensino, no mínimo, 25% dos impostos, compreendida a receita proveniente de transferências na manutenção e desenvolvimento do ensino. As obrigações especificam para os Estados e para os Municípios incumbe a cada um destes entes governamentais assumirem ao transporte escolar de seus respectivos alunos.

Portanto, a Tabela 19 evidencia que a média entre as capitais foi de 22,71% para 2007 e 22,11% para 2008, menor que o exigido pela norma, o DP foi baixo para os anos apenas de 3,86% e 3,46%, para 2007 e 2008 respectivamente. No Gráfico 8, podemos observar que apenas as capitais de Campo Grande, Florianópolis, Manaus e São Paulo chegaram no mínimo exigido pela norma nos dois anos pesquisados.

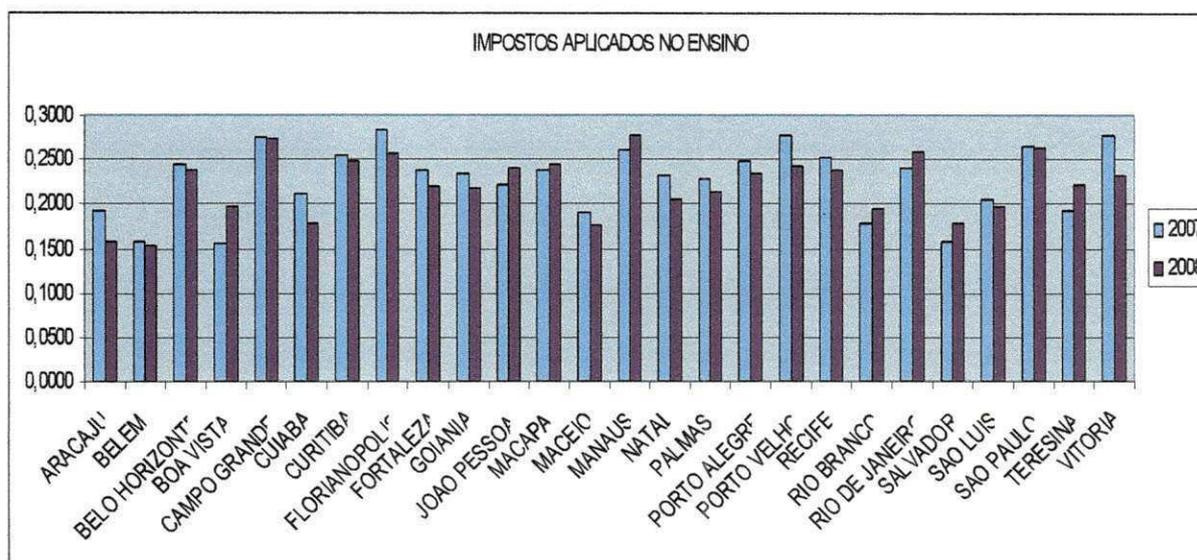


Gráfico 8 - Resultado do indicador Impostos Aplicados no Ensino das Capitais Brasileiras 2007 a 2008

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

A tabela 20 demonstra que na avaliação do indicador Impostos aplicados no ensino as cidades com bons índices foram: Florianópolis, São Paulo, Campo Grande e Manaus para os dois anos pesquisados. Mas as cidades que subiram na classificação da avaliação entre 2007 e 2008 foram: Curitiba e Rio de Janeiro. Os municípios de fracos índices para os dois anos de pesquisa foram: Aracaju, Maceió, Salvador, Belém e Rio Branco. Os outros estados mantiveram-se em razoável e satisfatório na avaliação.

Tabela 20 - Avaliação de desempenho das capitais analisadas no indicador Impostos Aplicados no Ensino 2007 e 2008

IMPOSTOS APLICADOS NO ENSINO										
REGIÕES / CAPITAIS	ANO 2007					ANO 2008				
	QUARTIL				AVALIAÇÃO	QUARTIL				AVALIAÇÃO
	1º	2º	3º	4º		1º	2º	3º	4º	
REGIÃO SUL										
CURITIBA			X		Satisfatório				X	Bom
FLORIANÓPOLIS				X	Bom				X	Bom
PORTO ALEGRE			X		Satisfatório			X		Satisfatório
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE			X		Satisfatório			X		Satisfatório
RIO DE JANEIRO			X		Satisfatório				X	Bom
SÃO PAULO				X	Bom				X	Bom
VITÓRIA				X	Bom			X		Satisfatório
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE				X	Bom				X	Bom
CUIABÁ		X			Razoável	X				Deficiente
GOIÂNIA		X			Razoável		X			Razoável
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU	X				Deficiente	X				Deficiente
FORTALEZA			X		Satisfatório		X			Razoável
JOÃO PESSOA		X			Razoável			X		Satisfatório
MACEIÓ	X				Deficiente	X				Deficiente
NATAL		X			Razoável		X			Razoável
RECIFE			X		Satisfatório			X		Satisfatório
SALVADOR	X				Deficiente	X				Deficiente
SÃO LUÍS		X			Razoável		X			Razoável
TERESINA		X			Razoável		X			Razoável
REGIÃO NORTE										
BELÉM	X				Deficiente	X				Deficiente
BOA VISTA	X				Deficiente		X			Razoável
MACAPÁ			X		Razoável			X		Satisfatório
MANAUS				X	Bom				X	Bom
PALMAS		X			Razoável		X			Razoável
PORTO VELHO				X	Bom			X		Satisfatório
RIO BRANCO	X				Deficiente	X				Deficiente

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

4.3 Análise do Ranking da Gestão Financeira das Capitais Brasileiras

Nesse tópico está disposto o ranking de todos os indicadores analisados na pesquisa, na busca que atingir o ultimo objetivo proposto para esse trabalho que é construir e analisar o ranking da gestão financeira entre as capitais brasileiras. Os resultados apontam, a partir dos pesos utilizados: deficiente – 1,0; razoável – 2,0; satisfatório – 3,0; e bom – 4,0 as capitais brasileiras com melhor desempenho nos anos de 2007 e posteriormente de 2008. (Ver TABELA 21 e 22)

Tabela 21 - Ranking das capitais brasileiras a partir da identificação da nota dos quartis no desempenho dos indicadores de receitas e despesas analisados no ano de 2007.

REGIÕES / CAPITAIS	Categoria de avaliação a partir da identificação dos quartis nos indicadores para o ano de 2007									
	IPTU p/capita	ISS p/capita	Trib. na rec.	Transf. na rec.	Pessoal na rec.	Pessoal na desp. Realizada	Invest. p/ capita	Impostos aplicados no ensino	Nota geral	Ranking
REGIÃO SUL										
CURITIBA	3	4	3	4	4	4	3	3	28	4º
FLORIANÓPOLIS	4	4	4	4	1	2	3	4	26	5º
PORTO ALEGRE	4	4	3	4	3	3	2	3	26	5º
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE	4	3	4	4	3	4	4	3	29	2º
RIO DE JANEIRO	4	4	4	4	1	1	3	3	24	8º
SÃO PAULO	4	4	4	4	4	4	4	4	32	1º
VITÓRIA	3	4	4	3	3	4	4	4	29	2º
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE	3	2	2	3	3	3	4	4	24	8º
CUIABÁ	2	3	2	2	2	2	1	2	16	17º
GOIÂNIA	4	3	4	3	3	3	3	2	25	7º
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU	3	3	3	3	1	1	2	1	17	16º
FORTALEZA	2	2	2	2	1	1	1	3	14	23º
JOÃO PESSOA	2	2	1	1	2	1	2	2	13	24º
MACEIÓ	3	1	2	2	4	4	2	1	19	12º
NATAL	2	2	3	3	1	2	3	2	18	15º
RECIFE	3	3	3	3	3	3	2	3	23	10º
SALVADOR	3	2	3	3	4	4	1	1	21	11º
SÃO LUÍS	2	3	2	2	4	3	1	2	19	12º
TERESINA	1	1	1	1	4	3	3	2	16	17º
REGIÃO NORTE										
BELÉM	2	2	2	2	2	2	2	1	15	20º
BOA VISTA	1	1	1	1	3	3	4	1	15	20º
MACAPÁ	1	1	1	1	1	1	1	3	10	26º
MANAUS	2	3	3	3	2	1	1	4	19	12º
PALMAS	1	2	1	1	2	2	4	2	15	20º
PORTO VELHO	1	1	2	2	2	2	2	4	16	17º
RIO BRANCO	1	1	1	1	2	2	3	1	12	25º

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Tabela 22 - Ranking das capitais brasileiras a partir da identificação da nota dos quartis no desempenho dos indicadores de receitas e despesas analisados no ano de 2008.

REGIÕES / CAPITAIS	Categoria de avaliação a partir da identificação dos quartis nos indicadores para o ano de 2008									
	IPTU p/capita	ISS p/capita	Trib. na rec.	Transf. na rec.	Pessoal na rec.	Pessoal na desp. realizada	Invest. p/ capita	Impostos aplicados no ensino	Nota geral	Ranking
REGIÃO SUL										
CURITIBA	3	4	3	4	4	4	2	4	28	2º
FLORIANÓPOLIS	4	4	4	4	1	2	3	4	26	6º
PORTO ALEGRE	4	4	4	4	3	4	2	3	28	2º
REGIÃO SUDESTE										
BELO HORIZONTE	4	3	3	4	3	4	4	3	28	2º
RIO DE JANEIRO	4	4	4	4	1	1	2	4	24	7º
SÃO PAULO	4	4	4	4	4	4	4	4	32	1º
VITÓRIA	3	4	3	3	3	4	4	3	27	5º
REGIÃO CENTRO-OESTE										
CAMPO GRANDE	3	2	2	3	3	3	4	4	24	7º
CUIABÁ	2	3	2	2	2	3	2	1	17	16º
GOIÂNIA	4	3	3	3	3	2	3	2	23	10º
REGIÃO NORDESTE										
ARACAJU	3	3	3	2	1	1	3	1	17	16º
FORTALEZA	2	1	2	3	1	1	1	2	13	24º
JOÃO PESSOA	2	2	1	3	3	2	3	3	19	12º
MACEIÓ	3	1	2	2	4	3	1	1	17	16º
NATAL	2	3	2	2	2	1	3	2	17	16º
RECIFE	3	3	4	3	3	3	2	3	24	7º
SALVADOR	3	2	4	3	4	4	1	1	22	11º
SÃO LUÍS	2	3	3	2	4	2	1	2	19	12º
TERESINA	1	1	1	1	3	3	2	2	14	21º
REGIÃO NORTE										
BELÉM	2	2	2	2	2	2	2	1	15	20º
BOA VISTA	1	1	1	1	1	2	4	2	13	24º
MACAPÁ	1	1	1	1	1	1	1	3	10	26º
MANAUS	2	3	3	2	2	1	1	4	18	14º
PALMAS	1	2	1	1	2	2	3	2	14	21º
PORTO VELHO	1	2	2	1	2	3	4	3	18	14º
RIO BRANCO	1	1	1	1	2	3	4	1	14	21º

Fonte: Dados da Pesquisa, 2009

Diante do exposto nas tabelas, evidenciou o município de São Paulo como primeiro colocado no *ranking* de desempenho tanto para gestão de receitas públicas quanto para despesas públicas. Ele possui características peculiares que podem ter influenciado tal desempenho, que são: maior contingente populacional, maior capital na concentração dos setores de comércio de serviço do país e a maior contribuição ao PIB corrente entre as capitais brasileiro, provavelmente ocasionado por uma maior diversificação nas suas atividades econômicas. Portanto, nesse estudo, São Paulo representa para o período de 2007 a 2008 um *outliers* ou valor extremo.

No ano de 2007 houve dois ocupantes do 2º lugar, Vitória e Belo Horizonte, no 3º Curitiba, 4º Florianópolis e Porto Alegre. Em 2008 foram três ocupantes do 2º lugar: Porto Alegre, Curitiba e Belo Horizonte. Em 3º lugar ficou Vitória, 4º lugar Florianópolis e em 5º lugar Rio de Janeiro. Todas capitais das regiões sul e sudeste, obtiveram bons resultados na maioria dos oito indicadores analisados, revelando-se menos dependente dos repasses governamentais, e, conseqüentemente, mais recursos próprios. Como também as arrecadações do ISS e IPTU *per capita* foram bem avaliadas, bem como nos indicadores de Investimento *per capita* e Impostos aplicados no ensino que tiveram resultados relevantes para os demais capitais, assim chegaram com melhores desempenhos que as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Os estados da região norte, nordeste e centro-oeste completaram o *ranking*, destaque para as cidades de Recife, Salvador, Campo Grande e Manaus para os dois anos pesquisados.

A capital de João Pessoa foi a que mais se destacou entre todas as capitais analisadas, no ano de 2007 ocupava o 24º lugar entre os três últimos lugares do *ranking*, passando para 12º lugar em 2008. Essa evolução pode ser ocasionada por novas políticas públicas, melhor aproveitamento dos recursos e melhor distribuição dos dispêndios públicos. O site da prefeitura de João Pessoa vislumbra outras causas para o bom desempenho como: adição de novas secretarias, da Receita Municipal e da Transparência Pública, essa implantada ao longo de 2005, o que implica dizer mais divulgação das etapas de informações sobre transparência foi orientada em conformidade à Lei de Responsabilidade Fiscal e tem por objetivo também o de estabelecer fundamentos para conhecimento, avaliação e discussão por parte da sociedade, das políticas públicas de toda a Administração municipal.

Os municípios de Fortaleza, Macapá e Rio Branco, últimos colocado no *ranking*, apresentaram-se como os mais dependentes dos repasses governamentais e com os mais baixos desempenhos no IPTU *per capita* e no ISS *per capita*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As novas ferramentas gerenciais e de controle impõem-se ao profissional da contabilidade pública nos tempos atuais muitas exigências como: a nova estrutura de planos de contas; o controle da receita, da despesa e das contas bancárias por vínculo de recursos; as prestações de contas a órgãos estaduais e federais, tais como a Secretaria do Tesouro Nacional – STN e os Ministérios da Saúde, da Previdência e da Educação. Desde a edição da Lei no 4.320, em 1964, até 2000, ano da Lei Complementar nº 101, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal. Passaram-se 36 anos, e várias mudanças ocorreram principalmente na gestão, controle, transparência e governança pública.

O presente estudo se propôs a analisar o comportamento dos indicadores de gestão pública das capitais brasileiras no período de 2007 e 2008. Observou-se que o resultado nos índices IPTU *per capita* e ISS *per capita* das capitais tiveram aumento entre o período analisado, tendo como fatores importantes para esse crescimento, o bom momento da economia brasileira, crescimento do PIB brasileiro, aumento da população e reestrutura da gestão pública.

Pelo que pode ser observado as capitais apresentaram bons desempenhos no índice tributos na receita, estão concentradas na Região Sudeste e as capitais que tiveram desempenho deficiente foram: João Pessoa e Teresina na Região Nordeste e Boa Vista, Macapá, Palmas e Rio Branco na Região Norte para o ano de 2007. No ano de 2008 as regiões Sul, Sudeste e Nordeste obtiveram um bom desempenho. Observou-se ainda que existem menores dependências de recursos oriundos de recursos externos dentre os quais: Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre da Região Sul e Belo Horizonte, São Paulo e Rio de Janeiro da Região Sudeste, para os anos de 2007 e 2008.

No tocante aos gastos gerais com pessoal, os resultados demonstram que as capitais com altos índices, foram: Aracaju, Fortaleza, Rio de Janeiro e Macapá (ano de 2007). Já em 2008, todas as capitais, com exceção a capital Boa Vista, tiveram uma diminuição no percentual de gastos com pessoal em relação às receitas correntes.

Verificou-se que a partir do comportamento do indicador participação das despesas com pessoal que as cidades de Curitiba, Belo Horizonte, São Paulo, Vitória, Salvador conseguiram ter bons resultado na administração dos gastos com pessoal na formação da despesa total nos dois anos de 2007 e 2008.

Detectou-se ainda que no indicador investimento *per capita*, as cidades que obtiveram as melhores avaliações no ano de 2007, foram: Vitória, Belo Horizonte, São Paulo, Campo Grande, Boa Vista e Palmas. São Paulo, mesmo sendo a capital com mais número de habitantes obteve um bom resultado. Já na avaliação do indicador Imposto aplicados no ensino, as cidades com bom desempenho foram: Florianópolis, São Paulo, Campo Grande e Manaus para os dois anos pesquisados.

A pesquisa evidenciou que o município de São Paulo como primeiro colocado no *ranking* geral, possui características peculiares que podem ter influenciado tal desempenho. Todas capitais das regiões sul e sudeste, obtiveram bons resultados no *ranking* geral, revelando-se menos dependente dos repasses governamentais, e, conseqüentemente, mais recursos próprios, como também as arrecadações do ISS e IPTU *per capita* foram bem avaliadas, e nos indicadores de Investimento *per capita* e Impostos aplicados no ensino que tiveram resultados relevantes para os demais capitais, assim chegaram com melhores desempenhos que as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Os estados da Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste completaram o *ranking*, destaque para as cidades de Recife, Salvador, Campo Grande e Manaus, as melhores colocadas. A capital de João Pessoa foi a que mais se destacou entre todas as capitais analisadas, no ano de 2007 ocupava o 24º lugar entre os três últimos lugares do *ranking*, passando para 12º lugar em 2008, essa evolução pode ter sido ocasionada por novas políticas públicas, melhor aproveitamento dos recursos e melhor distribuição dos dispêndios públicos. Outras causas seriam os bons desempenhos da gestão pública com a adição de novas secretarias, como exemplo a da Receita Municipal e da Transparência Pública, essa implantada ao longo de 2005, o que implica dizer mais divulgação das etapas de informações sobre transparência foi orientada em conformidade à Lei de Responsabilidade Fiscal e tem por objetivo também o de estabelecer fundamentos para conhecimento, avaliação e discussão por parte da sociedade, das políticas públicas de toda a Administração municipal.

Percebe-se com esse estudo que as Regiões Sul e Sudeste demonstraram melhores resultados em relação às demais regiões. Acredita-se que possíveis causas desse comportamento sejam justificadas pelo elevado nível de industrialização, o montante dos investimentos que são realizados em tais cidades, a escolaridade, a cultura, dentre outros fatores.

Dessa forma, entende-se que muito embora as análises dos indicadores retratem a situação econômico-financeira das entidades públicas, sabe-se que muito ainda precisa ser feito no intuito de melhorar o monitoramento dos gastos públicos, principalmente se as ações forem

focadas no longo prazo e sistematicamente incorporadas pelos gestores atuais, bem como pelos gestores futuros.

Acrescenta-se à necessidade de uma conscientização da importância de utilizar ferramentas, ou técnicas gerenciais que possam subsidiar o processo de decisão do administrador público, contribuindo assim para a busca de uma gestão dispêndios públicos eficiente, gerando uma maior transparência para a sociedade em geral.

As sugestões para pesquisas futuras são: aumentar os períodos ou ainda utilizando outros indicadores financeiros e sociais; e novos estudos em que variáveis como qualidade de vida da capital, IDH, nível de instrução do gestor público e da população possa ajudar a justificar tal desempenho.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm >. Acesso em: 23 set. 2009.
- _____. Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005. **Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet**. Brasília:2005. Disponível em:
<<http://www.integracao.gov.br/convenios/legislacao.asp>> . Acesso em : 25 de setembro de 2009.
- _____. Instrução normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2001. Disponível em:
<<http://www.ucb.br/prg/professores/andre/AUDITORIA/setor%20p%FAblico/IN01.DOC.>>
Acesso em: 30 out. de 2009.
- _____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: < <http://www.presidência.gov.br> >. Acesso em: 23 nov. 2002.
- _____. Lei complementar nº 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**. Brasília, 2003. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso: 05 de out. de 2009.
- _____. Lei nº 5.172, 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**. Brasília: 1966. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> . Acesso em: 16 de set. de 2009.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal**. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal**. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.
- _____. **Portal da transparência**. Disponível em:
<<http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/>>. Acesso em: 20 de outubro de 2009.
- ANDRADE, N. A.. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. 13. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico financeiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARACHO, M. A. P. **A importância da gestão das contas públicas municipais sob as premissas da gornenance accountability**. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2000/01/-sumario?next=4>. Acesso: 20 out. 2009.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2. ed. – 2ª reimpr. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CARVALHO, Leusvaldo. **Orçamento e Contabilidade pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CATELLI, Armando; **Fundação Instituto De Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Coord.) Controladoria : Uma Abordagem Da Gestão Econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em : <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=284>>. Acesso em : 25 de outubro de 2009.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. Caderno de estudos, nº 21, São Paulo, maio/ago, 1999. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad21/auditoria.pdf>>. Acesso em: 20 de junho de 2009.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistério**. São Paulo: Atlas, 1996.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

IBGE. Diretoria de Pesquisas. Coordenação de Contas Nacionais. **Produto Interno Bruto dos Municípios 2002-2006**. <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2006/comentario.pdf>>. Acesso em: 25 de set. de 2009.

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos: teoria e prática**. 2.ed. – 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

_____, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Diana Vaz de. SANTANA, Cláudio Moreira. GUEDES, Marianne Antunes. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília · vol. 12 – nº. 2 - p. 15 - 23 · mai/ago 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade pública: integrando união, Estados e municípios (Siafi e Sioferm)**. – 2. ed. – 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade gerencial**. 3. ed. - 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**. 1. ed. – 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MUNHOZ, Carolina Martins. **Impostos sobre Serviços: Aspectos Gerais**. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=921&autor=Carolina%20Martins%20Munhoz> Acesso em: 28 de nov. de 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Fernandes; GOMES, Mariete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 1. ed. – 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JOÃO PESSOA. Disponível em: <www.joaopessoa.pb.gov.br/>. Acesso em: 30 de novembro de 2009.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Luna dos Santos. **Avaliação de desempenho da ação governamental no Brasil: problemas e perspectivas**. XV Concurso de Ensayos del CLAD "Control y Evaluación del Desempeno Gubernamental". Caracas, 2001. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/CLAD0041201.pdf>>. Acesso em: 01 de out. de 2009.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Finanças do Brasil – FINBRA**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 07 de set. de 2009.

SILVA, Eliane de Sousa. **A LRF e a Necessidade de Transparência na Previsão e Realização da Renúncia de Receita no Estado da Bahia**. Bahia: 2005. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/files/artigo_LRF.pdf>. Acesso em: 30 out. 2009.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira das empresas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Valmor. **Contraladoria e Governança na Gestão Pública**. 1. ed. – 2ª. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

TEIXEIRA, Hélio. **Remodelando a Gestão Pública**. São Paulo: Edgard Blücher Ltda, 1994.

TOSCANO JR., Eudes M. **Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do estado: o caso do programa de modernização do controle interno do estado da Paraíba – promocin**. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/PB-esafiosControleInterno.doc>>. Acesso em: 26 out. 2009.

ANEXO

ANEXO A - RESULTADOS DOS INDICADORES RECEITA DE GETÃO PÚBLICA DE 2007 A 2008

CAPITAIS	IPTU PER CAPITA		ISS PER CAPITA		TRIBUTOS NA RECEITA				TRANSFERENCIA NA RECEITA			
	2007	2008	2007	2008	2007		2008		2007		2008	
ARACAJU	66,67	70,21	140,12	155,99	0,2453	24,53%	0,2205	22,05%	0,6400	64,00%	0,7175	71,75%
BELEM	23,85	25,64	94,35	108,69	0,1848	18,48%	0,1872	18,72%	0,7037	70,37%	0,7197	71,97%
BELO HORIZONTE	153,90	164,01	174,80	211,88	0,3099	30,99%	0,2782	27,82%	0,5065	50,65%	0,4816	48,16%
BOA VISTA	21,24	18,96	66,60	74,84	0,1043	10,43%	0,1138	11,38%	0,9545	95,45%	0,9098	90,98%
CAMPO GRANDE	97,97	123,29	133,16	141,89	0,2101	21,01%	0,1997	19,97%	0,6170	61,70%	0,6359	63,59%
CUIABA	34,44	32,94	161,91	182,72	0,2208	22,08%	0,2052	20,52%	0,7246	72,46%	0,7429	74,29%
CURITIBA	140,98	146,55	231,56	258,33	0,2577	25,77%	0,2610	26,10%	0,3521	35,21%	0,3895	38,95%
FLORIANOPOLIS	202,68	223,57	225,12	262,11	0,4119	41,19%	0,4168	41,68%	0,3974	39,74%	0,4609	46,09%
FORTALEZA	37,82	39,92	93,75	103,79	0,1869	18,69%	0,1640	16,40%	0,6769	67,69%	0,6708	67,08%
GOIANIA	152,34	162,50	165,51	184,30	0,3283	32,83%	0,2920	29,20%	0,5635	56,35%	0,5478	54,78%
JOAO PESSOA	32,12	35,05	106,11	114,19	0,1581	15,81%	0,1492	14,92%	0,7900	79,00%	0,6724	67,24%
MACAPA	13,69	7,45	44,30	53,56	0,0970	9,70%	0,1073	10,73%	0,8243	82,43%	0,9057	90,57%
MACEIO	40,12	43,23	81,71	79,86	0,1935	19,35%	0,1684	16,84%	0,7301	73,01%	0,7320	73,20%
MANAUS	37,27	29,33	164,34	167,94	0,2592	25,92%	0,2346	23,46%	0,7354	73,54%	0,7580	75,80%
NATAL	36,43	39,15	137,51	159,80	0,2276	22,76%	0,2037	20,37%	0,6711	67,11%	0,6770	67,70%
PALMAS	22,12	23,92	115,28	147,86	0,1132	11,32%	0,1169	11,69%	0,8520	85,20%	0,8590	85,90%
PORTO ALEGRE	143,96	169,73	232,02	267,70	0,3099	30,99%	0,3198	31,98%	0,3914	39,14%	0,4279	42,79%
PORTO VELHO	13,22	14,89	84,71	109,11	0,1584	15,84%	0,1542	15,42%	0,7597	75,97%	0,7646	76,46%
RECIFE	94,80	102,56	186,52	201,50	0,3071	30,71%	0,2988	29,88%	0,5946	59,46%	0,6269	62,69%
RIO BRANCO	19,98	21,25	60,10	67,73	0,1047	10,47%	0,1074	10,74%	0,8025	80,25%	0,7919	79,19%
RIO DE JANEIRO	178,26	193,57	324,66	397,13	0,4046	40,46%	0,4180	41,80%	0,3917	39,17%	0,3936	39,36%
SALVADOR	48,92	50,38	118,90	134,23	0,3080	30,80%	0,3052	30,52%	0,5797	57,97%	0,6174	61,74%
SAO LUIS	25,21	27,62	175,95	212,73	0,2147	21,47%	0,2181	21,81%	0,7251	72,51%	0,7378	73,78%
SAO PAULO	262,89	265,11	438,86	509,46	0,4437	44,37%	0,4282	42,82%	0,3940	39,40%	0,4021	40,21%
TERESINA	18,36	20,54	69,37	79,53	0,1089	10,89%	0,1136	11,36%	0,8554	85,54%	0,7877	78,77%
VITORIA	112,14	112,50	643,11	707,75	0,3106	31,06%	0,2971	29,71%	0,5887	58,87%	0,6361	63,61%

ANEXO B - RESULTADOS DOS INDICADORES DESPESAS DE GETÃO PÚBLICA DE 2007 A 2008

CAPITAIS	PESSOAL NAS RECEITAS CORRENTES				PESSOAL NA DESPESA				INVESTIMENTO PER CAPITA		IMPOSTOS APLICADOS NO ENSINO			
	2007		2008		2007		2008		2007	2008	2007		2008	
ARACAJU	0,5483	54,8%	0,4170	41,7%	0,5000	50,0%	0,4765	47,7%	110,82	153,39	0,1920	19,2%	0,1582	15,8%
BELEM	0,4443	44,4%	0,3893	38,9%	0,4559	45,6%	0,4608	46,1%	86,63	92,06	0,1569	15,7%	0,1525	15,2%
BELO HORIZONTE	0,3972	39,7%	0,3291	32,9%	0,3623	36,2%	0,3582	35,8%	209,16	337,69	0,2435	24,3%	0,2377	23,8%
BOA VISTA	0,4187	41,9%	0,4336	43,4%	0,4190	41,9%	0,4508	45,1%	346,23	381,67	0,1548	15,5%	0,1956	19,6%
CAMPO GRANDE	0,3977	39,8%	0,3180	31,8%	0,3809	38,1%	0,3821	38,2%	211,53	330,92	0,2742	27,4%	0,2739	27,4%
CUIABA	0,4639	46,4%	0,3611	36,1%	0,4504	45,0%	0,4236	42,4%	86,12	135,75	0,2108	21,1%	0,1771	17,7%
CURITIBA	0,3068	30,7%	0,2813	28,1%	0,2848	28,5%	0,3042	30,4%	167,15	125,40	0,2552	25,5%	0,2485	24,9%
FLORIANOPOLIS	0,4720	47,2%	0,4096	41,0%	0,4637	46,4%	0,4656	46,6%	171,85	185,84	0,2829	28,3%	0,2570	25,7%
FORTALEZA	0,5163	51,6%	0,4008	40,1%	0,4887	48,9%	0,5169	51,7%	65,66	84,70	0,2373	23,7%	0,2196	22,0%
GOIANIA	0,4097	41,0%	0,3357	33,6%	0,4306	43,1%	0,4475	44,8%	133,03	145,47	0,2334	23,3%	0,2182	21,8%
JOAO PESSOA	0,4667	46,7%	0,3515	35,2%	0,4804	48,0%	0,4639	46,4%	88,65	167,07	0,2220	22,2%	0,2391	23,9%
MACAPA	0,5151	51,5%	0,4023	40,2%	0,5697	57,0%	0,5938	59,4%	37,78	55,87	0,2369	23,7%	0,2432	24,3%
MACEIO	0,3474	34,7%	0,2885	28,8%	0,3476	34,8%	0,3956	39,6%	90,77	41,15	0,1905	19,0%	0,1767	17,7%
MANAUS	0,4481	44,8%	0,3817	38,2%	0,4767	47,7%	0,4860	48,6%	76,86	65,10	0,2608	26,1%	0,2767	27,7%
NATAL	0,4917	49,2%	0,3767	37,7%	0,4652	46,5%	0,4722	47,2%	180,32	218,27	0,2308	23,1%	0,2051	20,5%
PALMAS	0,4341	43,4%	0,3667	36,7%	0,4651	46,5%	0,4704	47,0%	240,73	276,84	0,2280	22,8%	0,2126	21,3%
PORTO ALEGRE	0,3956	39,6%	0,3407	34,1%	0,3783	37,8%	0,3779	37,8%	131,73	103,14	0,2479	24,8%	0,2328	23,3%
PORTO VELHO	0,4623	46,2%	0,3904	39,0%	0,4532	45,3%	0,3889	38,9%	124,31	352,12	0,2774	27,7%	0,2418	24,2%
RECIFE	0,4109	41,1%	0,3582	35,8%	0,4109	41,1%	0,4226	42,3%	95,70	123,19	0,2531	25,3%	0,2382	23,8%
RIO BRANCO	0,4358	43,6%	0,3648	36,5%	0,4469	44,7%	0,3949	39,5%	182,64	308,05	0,1787	17,9%	0,1954	19,5%
RIO DE JANEIRO	0,5193	51,9%	0,4867	48,7%	0,5184	51,8%	0,5375	53,7%	143,23	136,88	0,2401	24,0%	0,2588	25,9%
SALVADOR	0,3088	30,9%	0,2728	27,3%	0,3262	32,6%	0,3326	33,3%	17,33	41,97	0,1581	15,8%	0,1770	17,7%
SAO LUIS	0,3908	39,1%	0,3131	31,3%	0,4056	40,6%	0,4240	42,4%	68,02	82,63	0,2051	20,5%	0,1964	19,6%
SAO PAULO	0,2843	28,4%	0,2459	24,6%	0,2828	28,3%	0,2689	26,9%	183,43	245,87	0,2653	26,5%	0,2625	26,3%
TERESINA	0,3840	38,4%	0,3232	32,3%	0,3949	39,5%	0,4051	40,5%	134,02	144,25	0,1929	19,3%	0,2213	22,1%
VITORIA	0,3909	39,1%	0,3363	33,6%	0,3617	36,2%	0,3800	38,0%	721,93	604,42	0,2771	27,7%	0,2323	23,2%

ANEXO C – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – RECEITAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2007

FINANÇAS DO BRASIL - DADOS CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL – MF

Receitas utilizadas na pesquisa - Ano 2007

MUNICIPIO	Populacao	Rec Orçamentária	Rec Correntes	Rec Tributária	Impostos	IPTU	ISSQN	Rec Transf Correntes	Rec Transf de Capital
ARACAJU	520.207	607.518.649,80	553.169.795,50	149.008.386,20	139.978.337,60	34.682.331,14	72.890.987,33	363.166.312,00	25.651.641,50
BELEM	1.408.847	1.218.800.122,00	1.216.496.408,00	225.232.945,00	196.892.745,00	33.605.643,00	132.925.419,00	824.476.242,00	33.212.354,00
BELO HORIZONTE	2.412.937	3.642.716.928,00	3.463.023.772,00	1.128.937.393,00	1.017.897.071,00	371.345.584,60	421.776.970,90	1.798.628.428,00	46.401.936,98
BOA VISTA	247.762	359.277.000,00	396.605.000,00	37.462.000,00	30.159.000,00	5.263.000,00	16.501.000,00	342.940.000,00	0,00
CAMPO GRANDE	724.638	1.071.063.446,00	1.044.590.072,00	225.063.141,60	208.416.850,60	70.994.660,72	96.495.152,57	638.858.358,50	21.983.382,46
CUIABA	527.113	604.709.455,30	593.241.417,30	133.502.913,80	122.702.956,80	18.152.510,69	85.343.389,28	410.627.774,90	27.545.100,87
CURITIBA	1.797.408	3.402.370.332,00	3.171.003.218,00	876.847.545,90	818.719.165,80	253.392.750,00	416.208.792,60	1.190.269.015,00	7.576.889,93
FLORIANOPOLIS	396.723	599.040.843,10	581.537.158,60	246.754.022,90	216.428.459,60	80.408.803,84	89.311.172,49	232.085.925,20	5.980.044,62
FORTALEZA	2.431.415	2.223.637.363,00	2.175.779.107,00	415.491.907,50	408.948.348,80	91.960.752,00	227.945.763,60	1.489.545.002,00	15.715.939,90
GOIANIA	1.244.645	1.528.311.319,00	1.578.115.527,00	501.764.082,00	475.430.975,00	189.609.772,70	206.007.123,50	860.319.492,70	933.322,72
JOAO PESSOA	674.971	674.207.783,70	695.941.010,10	106.579.553,20	104.715.352,70	21.683.255,52	71.622.187,59	511.968.236,10	20.623.683,30
MACAPA	344.194	275.916.435,90	276.615.977,90	26.760.480,00	23.611.188,82	4.712.027,49	15.249.128,77	225.135.025,20	2.291.682,94
MACEIO	874.014	804.238.698,40	815.928.139,90	155.616.008,40	131.763.551,70	35.063.664,67	71.411.438,41	566.918.191,80	20.219.611,22
MANAUS	1.612.475	1.578.814.529,00	1.678.128.718,00	409.192.405,60	381.496.656,40	60.104.886,56	264.992.647,80	1.147.403.524,00	13.644.708,94
NATAL	774.205	829.778.858,00	840.041.559,50	188.818.473,80	164.025.504,20	28.203.358,30	106.461.361,70	556.857.040,00	0,00
PALMAS	179.707	337.811.020,90	348.561.471,80	38.254.317,97	34.604.798,06	3.974.463,42	20.716.778,41	278.945.310,90	8.858.255,12
PORTO ALEGRE	1.420.667	2.614.997.835,00	2.466.538.458,00	810.303.748,40	741.918.043,10	204.514.861,30	329.619.276,50	1.012.556.826,00	10.971.942,63
PORTO VELHO	371.791	352.042.672,90	361.439.694,30	55.777.676,40	45.259.585,45	4.915.011,94	31.494.626,08	260.569.709,70	6.866.062,85
RECIFE	1.533.580	1.839.868.068,00	1.860.777.823,00	565.028.549,90	492.988.413,90	145.385.713,30	286.035.742,50	1.061.814.369,00	32.256.312,46
RIO BRANCO	288.614	323.257.746,90	303.562.438,60	33.845.499,95	30.426.160,68	5.765.699,09	17.346.492,33	224.448.647,10	34.964.389,54
RIO DE JANEIRO	6.093.472	9.514.608.680,00	9.629.956.738,00	3.849.730.933,00	3.624.652.091,00	1.086.204.200,00	1.978.303.422,00	3.692.930.020,00	34.051.238,41
SALVADOR	2.892.625	2.241.984.457,00	2.282.782.081,00	690.615.286,90	596.103.665,40	141.519.111,80	343.930.519,90	1.248.039.004,00	51.694.785,03
SAO LUIS	957.899	1.025.344.761,00	1.069.534.355,00	220.138.844,40	213.895.324,10	24.150.876,17	168.542.098,00	743.506.242,30	0,00
SAO PAULO	10.886.520	20.564.614.642,00	20.126.382.963,00	9.124.789.083,00	8.927.184.462,00	2.862.007.305,00	4.777.610.802,00	7.892.439.408,00	209.682.701,20
TERESINA	778.341	803.142.057,10	811.392.250,50	87.478.846,33	84.882.574,63	14.292.843,23	53.994.305,44	652.542.307,80	34.428.260,43
VITORIA	314.042	943.564.793,00	961.769.747,20	293.043.416,10	278.096.471,40	35.215.214,72	201.964.219,60	551.993.328,60	3.454.739,79

ANEXO D – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – DESPESAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2007

FINANÇAS DO BRASIL - DADOS CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL – MF

Despesas utilizadas na pesquisa - Ano 2007

MUNICIPIO	População	Despesas Orçamentárias	Pessoal e Encarg Sociais	Investimentos	Educação
ARACAJU	520.207	606.586.448,90	303.288.600,90	57.651.666,00	101.546.124,30
BELEM	1.408.847	1.185.748.934,00	540.545.967,00	122.052.938,00	165.513.576,00
BELO HORIZONTE	2.412.937	3.795.861.771,00	1.375.400.517,00	504.690.242,90	697.099.865,50
BOA VISTA	247.762	396.323.000,00	166.073.000,00	85.782.000,00	57.774.000,00
CAMPO GRANDE	724.638	1.090.772.607,00	415.431.343,80	153.280.305,30	238.353.640,10
CUIABA	527.113	610.975.038,50	275.196.121,90	45.395.799,35	118.248.803,50
CURITIBA	1.797.408	3.416.719.526,00	972.941.679,40	300.431.624,60	514.694.765,50
FLORIANOPOLIS	396.723	592.025.212,30	274.495.049,70	68.175.487,96	128.581.395,90
FORTALEZA	2.431.415	2.298.745.873,00	1.123.458.137,00	159.636.270,60	454.175.088,20
GOIANIA	1.244.645	1.501.271.421,00	646.520.145,60	165.574.685,30	312.002.166,00
JOAO PESSOA	674.971	676.084.140,30	324.810.848,30	59.833.371,97	141.498.484,20
MACAPA	344.194	250.103.764,90	142.472.277,10	13.004.018,97	59.478.432,28
MACEIO	874.014	815.360.189,00	283.452.462,10	79.332.380,98	136.921.710,70
MANAUS	1.612.475	1.577.404.406,00	751.910.446,60	123.931.203,60	402.259.305,30
NATAL	774.205	887.876.267,70	413.037.739,10	139.602.337,80	166.361.790,30
PALMAS	179.707	325.343.751,20	151.326.938,40	43.260.259,26	73.493.107,38
PORTO ALEGRE	1.420.667	2.579.424.964,00	975.710.717,90	187.149.725,20	437.730.702,70
PORTO VELHO	371.791	368.697.095,30	167.078.225,20	46.219.169,94	86.748.534,89
RECIFE	1.533.580	1.860.861.554,00	764.681.119,80	146.770.682,50	401.615.678,40
RIO BRANCO	288.614	296.020.413,30	132.298.865,90	52.712.125,41	51.807.104,77
RIO DE JANEIRO	6.093.472	9.647.096.936,00	5.001.008.153,00	872.767.227,90	1.764.969.757,00
SALVADOR	2.892.625	2.161.278.116,00	704.967.489,40	50.133.444,08	299.687.104,70
SAO LUIS	957.899	1.030.365.374,00	417.946.924,70	65.154.376,22	196.333.896,00
SAO PAULO	10.886.520	20.234.234.129,00	5.722.624.758,00	1.996.962.686,00	4.517.692.520,00
TERESINA	778.341	789.026.956,90	311.566.577,20	104.310.757,40	148.877.760,30
VITORIA	314.042	1.039.305.089,00	375.932.597,80	226.715.154,10	230.950.641,60

ANEXO E – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – RECEITAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2008

FINANÇAS DO BRASIL - DADOS CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS
SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – MF
Receitas utilizadas na pesquisa - Ano 2008

MUNICIPIO	Populacao	Rec Orçamentária	Rec Correntes	Rec Tributária	Impostos	IPTU	ISSQN	Rec Transf Correntes	Rec Transf de Capital
ARACAJU	536.785	758.402.392,10	727.261.052,40	167.227.153,00	155.360.201,80	37.690.182,37	83.732.176,08	504.255.119,70	39.882.360,61
BELEM	1.424.124	1.366.932.686,00	1.388.465.697,00	255.837.745,00	224.752.128,00	36.518.656,00	154.782.220,00	953.392.952,00	30.383.572,00
BELO HORIZONTE	2.434.642	4.746.659.897,00	4.179.716.757,00	1.320.680.963,00	1.202.105.947,00	399.305.622,20	515.861.368,80	2.222.942.577,00	63.037.015,02
BOA VISTA	260.930	352.741.410,30	382.989.246,90	40.151.668,50	31.831.121,51	4.947.117,51	19.526.935,49	320.929.644,60	0,00
CAMPO GRANDE	747.189	1.341.377.247,00	1.306.383.357,00	267.899.411,60	249.346.721,50	92.119.582,10	106.018.460,50	822.266.856,00	30.766.965,38
CUIABA	544.737	791.632.111,00	762.114.741,80	162.403.709,20	140.810.531,90	17.943.047,00	99.536.401,56	531.323.744,40	56.801.430,57
CURITIBA	1.828.092	3.782.943.324,00	3.458.200.241,00	987.399.438,10	923.883.216,10	267.910.380,40	472.248.919,50	1.431.136.203,00	42.314.908,14
FLORIANOPOLIS	402.346	687.923.335,00	670.114.495,30	286.711.927,30	252.069.845,10	89.954.295,89	105.460.816,70	286.162.167,00	30.896.387,24
FORTALEZA	2.473.614	2.928.864.140,00	2.803.267.035,00	480.371.159,50	473.675.518,80	98.748.371,11	256.730.308,60	1.902.773.381,00	61.827.160,06
GOIANIA	1.265.394	1.963.244.772,00	1.925.685.537,00	573.176.057,70	551.121.490,80	205.626.284,00	233.210.855,00	1.075.110.519,00	393.854,00
JOAO PESSOA	693.082	1.058.832.755,00	923.939.489,80	158.015.949,30	140.108.638,20	24.292.422,04	79.142.358,64	673.534.184,80	38.414.155,94
MACAPA	359.020	329.178.560,50	354.154.439,20	35.317.459,21	29.985.992,79	2.673.552,18	19.228.605,82	287.062.878,30	11.064.383,58
MACEIO	924.143	995.657.750,60	982.553.472,30	167.629.645,20	144.388.679,80	39.946.135,80	73.801.483,70	682.834.120,20	45.963.471,69
MANAUS	1.709.010	1.875.410.597,00	1.969.647.280,00	439.955.656,30	410.465.362,90	50.132.259,68	287.010.001,40	1.401.839.687,00	19.676.248,21
NATAL	798.065	1.093.138.697,00	1.096.559.410,00	222.706.144,40	195.853.726,90	31.241.936,11	127.533.568,10	740.088.775,90	0,00
PALMAS	184.010	402.886.929,40	412.656.982,00	47.092.142,97	43.768.338,16	4.401.323,52	27.208.314,58	325.833.459,60	20.236.485,87
PORTO ALEGRE	1.430.220	2.956.978.121,00	2.863.979.250,00	945.671.844,40	863.705.406,40	242.748.390,30	382.864.481,10	1.265.248.122,00	0,00
PORTO VELHO	379.186	469.180.526,00	427.972.903,80	72.339.435,36	59.688.750,88	5.645.082,50	41.373.741,44	298.521.189,00	60.230.711,58
RECIFE	1.549.980	2.107.305.920,00	2.135.047.406,00	629.637.156,90	547.052.668,60	158.964.089,10	312.317.388,00	1.255.430.647,00	65.724.651,45
RIO BRANCO	301.398	369.993.185,60	362.672.784,30	39.754.045,48	35.507.974,14	6.405.036,58	20.414.222,88	274.156.441,40	18.833.909,66
RIO DE JANEIRO	6.161.047	10.955.711.669,00	10.275.264.477,00	4.579.225.469,00	4.326.983.775,00	1.192.568.605,00	2.446.750.928,00	4.196.064.031,00	116.191.220,40
SALVADOR	2.948.733	2.573.007.359,00	2.584.543.835,00	785.210.850,90	681.234.875,90	148.554.616,60	395.820.573,30	1.520.340.858,00	68.131.047,71
SAO LUIS	986.826	1.269.794.112,00	1.334.773.294,00	276.879.597,30	267.948.741,00	27.258.336,42	209.930.826,90	936.802.229,50	0,00
SAO PAULO	10.990.250	23.876.849.769,00	23.270.457.308,00	10.224.851.534,00	10.061.426.032,00	2.913.648.361,00	5.599.100.962,00	9.302.191.357,00	297.679.556,00
TERESINA	802.416	948.643.164,80	963.935.345,80	107.800.309,30	104.523.675,20	16.479.558,93	63.815.284,35	726.444.413,90	20.783.603,15
VITORIA	317.817	1.095.671.760,00	1.117.795.608,00	325.568.179,10	309.909.371,60	35.753.075,94	224.933.733,40	678.151.632,10	18.859.609,82

ANEXO F – DADOS CONTÁBEIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS (FINBRA – STN) – DESPESAS UTILIZADAS NA PESQUISA ANO DE 2008

FINANÇAS DO BRASIL - DADOS CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL – MF

Despesas utilizadas na pesquisa - Ano 2008

MUNICIPIO	População	Pessoal e Encargos Sociais	Despesas Orçamentárias	Investimentos	Educação
ARACAJU	536.785	353.968.911,60	742.830.131,50	82.335.303,24	110.632.264,30
BELEM	1.424.124	609.735.506,00	1.323.292.861,00	131.107.260,00	184.260.725,00
BELO HORIZONTE	2.434.642	1.649.959.602,00	4.605.936.623,00	822.157.509,10	829.262.109,60
BOA VISTA	260.930	188.261.602,90	417.628.507,50	99.589.082,45	69.002.749,94
CAMPO GRANDE	747.189	516.865.746,50	1.352.657.012,00	247.257.839,40	301.921.181,90
CUIABA	544.737	314.357.143,10	742.055.547,90	73.949.516,32	129.081.704,90
CURITIBA	1.828.092	1.117.330.455,00	3.673.073.276,00	229.246.608,50	595.852.540,10
FLORIANOPOLIS	402.346	319.591.829,10	686.442.756,90	74.772.295,84	146.284.075,30
FORTALEZA	2.473.614	1.351.151.297,00	2.613.900.473,00	209.511.109,30	535.429.950,90
GOIANIA	1.265.394	776.727.357,20	1.735.643.441,00	184.076.157,90	354.954.146,10
JOAO PESSOA	693.082	409.908.409,90	883.550.159,90	115.796.168,80	203.744.960,10
MACAPA	359.020	199.402.613,70	335.831.702,60	20.059.441,11	79.798.209,74
MACEIO	924.143	351.073.638,90	887.515.906,90	38.024.818,85	154.325.098,70
MANAUS	1.709.010	920.959.974,90	1.894.885.654,00	111.260.771,90	506.958.407,50
NATAL	798.065	484.184.142,90	1.025.316.289,00	174.193.203,70	191.993.117,10
PALMAS	184.010	178.363.459,90	379.175.009,60	50.941.784,12	82.867.912,87
PORTO ALEGRE	1.430.220	1.051.959.785,00	2.783.530.295,00	147.513.449,30	495.724.374,70
PORTO VELHO	379.186	201.262.786,60	517.543.222,70	133.520.814,20	101.160.224,90
RECIFE	1.549.980	895.240.263,30	2.118.607.938,00	190.946.997,10	445.084.350,10
RIO BRANCO	301.398	148.368.161,30	375.680.314,20	92.845.571,76	64.173.943,76
RIO DE JANEIRO	6.161.047	5.993.712.352,00	11.151.377.036,00	843.320.717,90	2.235.671.499,00
SALVADOR	2.948.733	853.066.730,50	2.564.819.320,00	123.747.784,10	401.728.221,80
SAO LUIS	986.826	519.041.254,90	1.224.170.077,00	81.545.521,68	236.569.070,60
SAO PAULO	10.990.250	6.501.155.590,00	24.176.052.761,00	2.702.201.764,00	5.161.972.971,00
TERESINA	802.416	383.308.248,40	946.164.642,10	115.746.461,90	188.482.569,60
VITORIA	317.817	415.137.821,70	1.092.443.085,00	192.096.513,50	233.901.701,20