



Loa Ferreira Prates

TRABALHO FINAL DE GRADUAÇÃO
APLICAÇÃO DOS INDICADORES DE GESTÃO PÚBLICA (IGP) COMO
FERRAMENTA DE ANÁLISE DA GESTÃO MUNICIPAL

Santa Maria, RS

2019

Loa Ferreira Prates

**APLICAÇÃO DOS INDICADORES DE GESTÃO PÚBLICA (IGP) COMO
FERRAMENTA DE ANÁLISE DA GESTÃO MUNICIPAL**

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao curso de ciências contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientadora: Ms. Maria Dolores Pohlmann Velasquez

Santa Maria, RS

2019

Loa Ferreira Prates

**APLICAÇÃO DOS INDICADORES DE GESTÃO PÚBLICA (IGP) COMO
FERRAMENTA DE ANÁLISE DA GESTÃO MUNICIPAL**

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao curso de ciências contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientadora: Ms. Maria Dolores Pohlmann Velasquez

Aprovado emde.....de.....

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da vida e por ter me proporcionado chegar até aqui.

À minha família pela dedicação e paciência contribuindo diretamente para que eu pudesse ter um caminho mais fácil e prazeroso durante esses anos. Em especial, à minha mãe e minha avó e aos meus filhos Otavio e Mariana.

À instituição UFN, pela oportunidade de cursar um curso superior.

Agradeço aos professores, colegas de classe e amigos, que sempre estiveram dispostos a ajudar e contribuir para o meu aprendizado.

À contadora da Prefeitura Municipal de Santa Maria, Greice Pivetta pela disponibilidade em auxiliar, principalmente quanto à coleta e ao entendimento dos relatórios.

Em especial, à minha orientadora, Ms. Maria Dolores Pohlmann Velasquez, pela confiança e auxílio em todos os sentidos, seja pelo conhecimento, paciência, atenção e disposição por ocasião das orientações.

Enfim, as demais pessoas que fizeram parte dessa etapa da minha vida, agradeço.

RESUMO

A pesquisa propôs analisar o desempenho do gestor municipal, a partir da aplicação de indicadores de gestão pública, os quais ao representarem um diagnóstico da realidade são como instrumento de medidas de eficiência, eficácia e efetividade. Nesse sentido, o estudo objetiva avaliar o desempenho do gestor municipal com base nos indicadores propostos pelo Observatório Social do Brasil. Para tanto, o estudo aborda aspectos da contabilidade pública, orçamento público, receitas e despesas públicas, indicadores de gestão pública e estudos anteriores atinentes à área. A pesquisa é descritiva, aplicada e classificada como quali/quantitativa, de abordagem documental relativa ao período 2018. O desenvolvimento deu-se pela aplicação de índices de longo prazo relacionados aos impostos arrecadados, despesas por funções de governo, gastos com pessoal e investimentos, bem como os direcionados à execução das receitas e despesas. Sobre os impostos, os resultados mostram que o ISS apresenta maior capacidade de arrecadação, em torno de 42,66 %, com relação ao IPTU. O ICMS é mais representativo, em média 135,18 % do que o IPVA. Porém, tal repasse, representa em média, 101,5 % maior que o repasse oriundo da União, representado pelo FPM. Com relação as despesas, o gasto na função Educação foi o mais relevante, pois comprometeu em torno de 23,18 % com relação ao valor total empenhado. Por outro lado, as áreas Industrial e Ambiental foram as que obtiveram os menores investimentos, com 0,0014 % e 0,02 % , respectivamente da despesas total. Quanto aos gastos com o pessoal e sua relação com a receita corrente líquida, apurou-se que os mesmos encontram-se dentro dos limites legais previstos, ou seja em torno 45%. A demonstração do resultado do exercício indicou a frustração da receita pois o valor inicialmente previsto foi inferior ao arrecadado. Porém, essa queda na arrecadação foi superada pela economia de orçamento, considerando que a despesa realizada foi inferior a despesa fixada. Como resultado dessa relação tem-se 0,26 levando a considerar a boa relação entre as receitas e despesas, previstas, fixadas e realizadas.

Palavras-chave: Gestão pública, Indicadores, Observatório Social.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.1 Contabilidade pública	8
2.2 Orçamento público	9
2.3 Receitas públicas.....	10
2.3.1 Receitas correntes	11
2.3.2 Receitas de capital	12
2.4 Despesas públicas.....	12
2.4.1 Despesas correntes.....	13
2.4.2 Despesas de capital	13
2.4.3 Classificação funcional da despesa	14
2.5 Indicadores de gestão pública.....	17
2.6 Estudos anteriores	18
3 METODOLOGIA.....	20
3.1 Classificação da pesquisa	20
3.1.1 Quanto à natureza	20
3.1.2 Quanto à forma de abordagem do problema	20
3.1.3 Quanto aos objetivos	20
3.1.4 Quanto aos procedimentos técnicos	21
3.2 Procedimentos para coleta e análise de dados	21
3.2.1 Receitas.....	21
3.2.2 Despesas por função	22
3.2.3 Outras despesas	23
3.2.4 Gestão orçamentária	23
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	25
5 CONCLUSÕES.....	36
REFERNCIAS	38
APÊNDICE A - Balanço Orçamentário.....	41
APÊNDICE B - Balancete da	
Receita.....	42
APÊNDICE C - Relatório de Gestão Fiscal.....	43

1 INTRODUÇÃO

Diante de um cenário de dificuldades políticas e econômicas, bem como a ênfase no combate à corrupção, eleva-se a necessidade de maior controle dos gastos públicos, destacando-se, nesse caso, a utilização de ferramentas de gestão. Dentre essas ferramentas, tem-se os indicadores de desempenho, os quais servem como meios de identificação da eficiência com relação à aplicação dos recursos arrecadados pelo Setor Público.

Os indicadores são instrumentos de gestão essenciais nas atividades de monitoramento e avaliação das organizações, assim como seus projetos, programas e políticas, pois permite acompanhar o alcance das metas, identificar avanços, melhorias de qualidade, correção de problemas e necessidades de mudanças (SEGES, 2009)¹. Dessa forma, os indicadores de gestão pública representam um diagnóstico da realidade, baseado nas informações básicas para sua construção, servindo como instrumento de medidas de eficiência, eficácia e efetividade.

Conforme Tadachi e Flores (2005), indicadores são formas de representação quantificáveis das características de produtos e processos utilizados pela organização para controlar e melhorar a qualidade e o desempenho dos seus produtos e processos ao longo do tempo. Enquanto os indicadores da qualidade estão associados às características da qualidade do produto ou serviço, julgadas pelo cliente, os indicadores do desempenho estão associados às características do produto e do processo, desdobradas pelo processador a partir das características da qualidade. E, independente do que se quer medir (qualidade ou desempenho), pode se usar o indicador como um parâmetro que indicará a diferença entre a situação desejada e a situação atual, onde o mesmo indicará um problema, caso houver.

Dessa maneira, constata-se o quanto é importante o uso dos indicadores para o controle da gestão pública, não só para a própria entidade como também, para fiscalização por parte da sociedade. Nesse caso, com relação às entidades públicas brasileiras é relevante destacar que existe uma legislação financeira específica que apresenta uma série de indicadores para serem aplicados nos balanços públicos, baseados tanto na Lei nº 4.320/1964 como também na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nº 101/2000.

Ante aos fundamentos apresentados, o presente estudo com o propósito de evidenciar o desempenho do gestor municipal a partir de indicadores de desempenho na gestão pública

¹ SEGES – Secretaria de Gestão Pública, publicação do GUIA REFERENCIAL PARA MEDIÇÃO DE DESEMPENHO E MANUAL PARA CONSTRUÇÃO DE INDICADORES

busca responder a seguinte problemática: Qual é o desempenho do gestor municipal, a partir da aplicação de indicadores de gestão pública?

A fim de disponibilizar não só para os administradores públicos mas também, para a sociedade em geral, informações que proporcionem um maior entendimento sobre a gestão dos recursos públicos, essa pesquisa tem por objetivo geral avaliar o desempenho do gestor municipal com base nos indicadores de gestão pública. Com esse intuito, foram estabelecidos como objetivos específicos: verificar a capacidade do gestor perante a arrecadação dos impostos e das transferências constitucionais, identificar os gastos *per capita* com base nas funções de governo, averiguar as despesas com pessoal e os investimentos de longo prazo e apurar a gestão a partir da execução orçamentária das receitas e despesas.

O tema proposto oportuniza a acadêmica o desenvolvimento de assunto diretamente aplicado na esfera municipal, permitindo à sociedade local conhecer o desempenho do atual gestor, especialmente com relação ao orçamento do município objeto de análise.

Para a sociedade em geral, o presente estudo traz a oportunidade de conhecimento sobre a evolução das receitas e das despesas municipais, bem como, o comportamento dos tributos arrecadados e sua aplicação e gastos a partir das funções de Governo, como saúde, educação e segurança, por exemplo, tratando então de questões de interesse social.

Ao meio acadêmico, o estudo é relevante pois a disseminação de conhecimentos instiga a comunidade a discutir tema de interesse amplo, considerando que é dever de todo cidadão se manter informado como e onde, o dinheiro público é investido.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com a finalidade de analisar o desempenho do gestor, a partir de um relato sobre contabilidade pública, esse capítulo discorre também sobre orçamento público, receitas e gastos governamentais, indicadores de gestão pública e ainda, com base em estudos já realizados, verifica-se a aplicação de indicadores na esfera governamental.

2.1 Contabilidade pública

Considerada um dos ramos da Ciência Contábil, a contabilidade aplicada a setor público apresenta inúmeras particularidades, o que a torna uma área de estudo específica com vários temas a serem explorados, como o registro, estudo, avaliação e demonstração dos atos e fatos sobre a administração pública. Segundo Slomski (2001), a contabilidade aplicada ao setor público objetiva demonstrar o patrimônio da entidade e, para tanto, procura evidenciar os atos e fatos relativos à administração orçamentaria e os atos ligados aos eventos da sua gestão financeira e patrimonial.

No Brasil, a contabilidade pública está diretamente ligada à legislação cujo principal dispositivo é a Lei nº 4.320/1964, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaborar e controlar os orçamentos e balanços das três esferas de governo. Destaca-se que na área pública, o orçamento é a peça fundamental para que haja o bom funcionamento da máquina pública. Porém, Silva (2003) considera que a contabilidade pública não pode se ater às prestações de contas onde os gestores públicos se vêem obrigados a apresentá-las por força dos dispositivos legais, enfatizando que a contabilidade aplicada ao setor público é relevante para o processo decisório, bem como para transparência dos órgãos públicos.

Ao evidenciar a diferença entre a contabilidade privada e a pública, Andrade (2002) evidencia que enquanto a primeira caminha e busca o chamado lucro “financeiro ou econômico”, a contabilidade pública visa atingir resultados sociais que beneficiem a população, gerando dessa maneira, também resultados financeiros e econômicos.

Nesse ponto, para auxiliar na análise da avaliação do desempenho, são utilizados alguns indicadores que destacam tanto o comportamento da gestão, quanto a eficiência do gestor. Em especial, no setor público, a LRF apresenta indicadores que devem ser adotados tendo como parâmetro a Receita Corrente Líquida (RCL), assim como a Lei nº 4320/1964, ao considerar o comportamento do orçamento, com os indicadores de *superávit* ou *déficit*.

2.2 Orçamento público

Entende-se que o orçamento público é a utilização de instrumentos que auxiliam o planejamento e a execução das finanças públicas, para, prevêr a receitas e fixar as despesas de um determinado exercício financeiro. É considerado como um instrumento de planejamento, pois retrata as decisões políticas, estabelecendo ações prioritárias para atender as demandas da sociedade, considerando que o governo tem a responsabilidade fundamental de fornecer o bem estar à coletividade.

O orçamento apresenta múltiplas funções, a saber: a) o planejamento, com a elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei do Orçamento Anual (LOA); b) a função contábil financeira, onde são contabilizados as receitas e os gastos propriamente ditos e c) de controle, exercido pelo controle interno (centrais de controle interno) e externo (Tribunal de Contas), por exemplo.

O PPA estabelece os projetos e os programas de longa duração do governo, definindo objetivos e metas da ação pública para um período de quatro anos, cuja vigência inicia no 2º ano do mandato atual com término até o 1º ano do mandato seguinte. O PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo do governo federal, estadual ou municipal, que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (MTO, 2016).

Já, a LDO orienta a elaboração e execução do orçamento anual, tratando temas como gasto com pessoal e política fiscal. A LDO define as metas e prioridades do governo para o ano seguinte e orienta a elaboração da LOA. Segundo o disposto no artigo 165, § 2º da Constituição Federal/88:

(...) a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

Porém, a estimativa das receitas que o governo espera arrecadar durante o ano, bem como a fixação dos gastos a serem realizados com tais recursos devem constar da LOA. A LOA contém três orçamentos, previstos na Constituição Federal/88: orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social (previdência, assistência e saúde) e o orçamento de investimentos das empresas estatais.

A LOA, último instrumento legal do sistema orçamentário, é um documento que apresenta em termos monetários as receitas e as despesas públicas pormenorizadas que o governo pretende realizar no período de um exercício financeiro devendo ser elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo (ANDRADE et al., 2010). Dessa forma, o Poder Legislativo representa a sociedade, que por meio da LOA concede ao Poder Executivo, autorização para que esse possa gerir os recursos públicos.

Por outro lado, os gestores públicos possuem obrigações perante os órgãos de controle, como o Tribunal de Contas e a própria população, sendo obrigatório o dever de prestar de contas, como também a elaboração dos relatórios Execução do Orçamento e da Gestão Fiscal.

O orçamento fornecerá ainda dados que servirão para a geração de indicadores de desempenho, além de possuir aspectos jurídicos, administrativos e políticos que devem ser respeitados.

2.3 Receitas públicas

A receita pública consiste no ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos, de forma a aumentar a disponibilidade do ente público, atendendo assim, as demandas da sociedade. Desse modo, na visão orçamentária, as receitas públicas têm a intenção de financiar as despesas públicas. Neste sentido, Kohama (2010, p. 60) trata a receita pública como:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores - que o governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que resultem direitos a favor do Estado [...]

A Lei nº 4.320/1964 divide as receitas públicas em orçamentárias e extraorçamentárias. Considera-se como receitas orçamentárias aquelas que possibilitam a execução de políticas públicas, ou seja, que financiam gastos públicos. Por outro lado, as extraorçamentárias são os recursos não pertencente ao Estado, ou seja depositados de forma temporária. E ainda, são valores que transitam pelos cofres públicos, pois representam obrigações a pagar a terceiros e não financiam gastos públicos, como cauções e consignações, por exemplo.

A receita orçamentária, conforme o artigo 11 da Lei nº 4.320/1964 é classificada em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital.

2.3.1 Receitas correntes

São consideradas receitas correntes as receitas tributárias e as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado. Destinam-se a atender as despesas correntes, ou seja objetivam cobrir as despesas de aspectos de continuidade para maquina pública.

O artigo 11, § 1º da Lei nº 4320/1964 considera como receitas correntes os tributos, as contribuições, as receitas patrimonial, agropecuária, industrial, serviços e as transferências correntes.

As receitas tributárias compreendem os recursos decorrentes da arrecadação das espécies tributárias que conforme o artigo 5º do Código Tributário Nacional (CTN) são: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

As contribuições estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal/1988 e são oriundas das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Por sua vez, a receita patrimonial provém da fruição de patrimônio pertencente ao ente público, tais como as decorrentes de aluguéis, dividendo e compensações financeiras, as receitas agropecuárias se referem as atividades de exploração dos recursos naturais, ou seja, em ambiente natural e protegido, incluindo também as atividades agrícolas (artigo 11, § 4º da Lei nº 4320/1964).

As receitas industriais são as provenientes de atividades industriais exercidas pelo ente público, tais como extração e beneficiamento de matérias-primas, a produção e comercialização e transformação em geral. Por outro lado, as receitas de serviços se relacionam com a prestação de serviços por parte de ente público, tais como transporte, comunicação, serviços hospitalares, recreativos, culturais entre outros. Tais serviços, são remunerados por meio de preço público, também chamado de tarifa.

Transferências correntes, conforme o artigo 11, § 1º da Lei nº 4320/1964, são os o recebimento de recursos financeiros de outra pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

Considera-se ainda como receita corrente o grupo de outras receitas correntes todas aquelas não classificadas nos tipos anteriores.

2.3.2 Receitas de capital

São consideradas como receitas de capital as entradas resultantes de operações onde o Estado busca a captação externa de recursos. Por meio do artigo 11, § 2º da Lei nº 4320/1964 existe uma série de fontes de receita de capital, que define:

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

Assim, tem-se como receita de capital, as operações de créditos como fonte oriunda de financiamentos realizados, constituindo dessa forma, uma dívida, por meio de empréstimos e financiamentos. A alienação de bens de capital, proveniente da venda de bens patrimoniais móveis e imóveis, que convertida em moeda corrente, representa outra fonte de receita de capital. A amortização de empréstimos que são os recebimentos de valores dados anteriormente por empréstimos a outras entidades de direito público.

Ainda, os recursos recebidos de outras entidades de direito público ou privado (transferência de capital), quando destinados a atender despesas de capital, constituem receita de capital. Sempre que a despesa não se enquadrar em nenhuma das classificações anteriores é classificada como outras receitas de capital.

2.4 Despesas públicas

Constituem despesas públicas, na ótica orçamentária, todos os gastos fixados na lei do orçamento. Em sentido geral, a despesa pública é aquela executada pela entidade pública e que depende de autorização legislativa, por meio da LOA ou de créditos adicionais (MAUSS, 2012).

As despesas públicas destinam-se a atender a execução dos serviços públicos e aos aumentos patrimoniais (despesas orçamentárias), como também às restituições (despesa extra-orçamentária), não necessitando aí, de autorização legislativa pois não encontram-se vinculadas ao orçamento, como é o caso dos pagamentos ora efetuados, cujos valores foram recebidos anteriormente como receitas extra-orçamentárias.

Na lei do orçamento, a discriminação de despesa é toda despesa com pessoal, material serviços, obras e outros meios de que serve a administração pública para consecução de seus fins. Dessa forma, o artigo 12 da Lei nº 4320/1964 indica a classificação da despesa conforme

as categorias econômicas. Assim, a discriminação da despesa em corrente e capital consta nos tópicos que seguem.

2.4.1 Despesas correntes

Conforme a Lei nº 4.320/1964, são consideradas despesas correntes os gastos de natureza operacional realizados pela administração pública para realizar a manutenção e o funcionamento de seus órgãos. Assim, as despesas correntes são aquelas resultantes da manutenção das atividades próprias do Estado, tais como o custeio da estrutura administrativa. Esse tipo de realização de despesa não aumenta o patrimônio apenas contribui para continuidade.

De acordo com a Portaria nº 163/2001, entende-se por despesa corrente as despesas com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes. O anexo II da Portaria nº 163/2001 define despesa com pessoal e encargos sociais como todo o gasto com o pessoal ativo e inativo incluindo os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções, membros do poder com quaisquer espécie remuneratórias ou seja, vantagens de qualquer natureza, assim como as contribuições e encargos sociais recolhidos pelo ente.

As despesas com juros e encargos da dívida são considerados como os pagamentos de juros, comissões e outros encargos de crédito tanto internos ou externos contratados, assim como a dívida pública mobiliária.

Já, a despesa relativa à outras despesas correntes é toda a aquisição de material de consumo, pagamentos de diárias, auxílio alimentação, auxílio transporte entre outras, além de outras despesas correntes não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa (MTO, 2018).

2.4.2 Despesas de capital

A Lei nº 4320/1964 define que as despesas de capital são todos os gastos realizados pela administração pública, que tem por finalidade criar novos bens de capital ou para aquisição de bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos.

As despesas de capital especificadas na Portaria nº 163/2001 são classificadas como investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida. Assim, o anexo II da Portaria nº 163/2001 indica que a despesa com investimentos é todo e qualquer gasto com *softwares*, planejamento e a execução de obras, inclusive a aquisição de imóveis considerados

necessários à realização de obras, a aquisição de instalações, equipamentos e material considerado permanente.

As inversões financeiras são todas as aquisições de imóveis ou bens já em utilização, ou seja, aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já existentes, quando a operação não aumenta o capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis nesse grupo.

A despesa referente à amortização da dívida, conforme Portaria nº 163/2001 anexo II, é o pagamento e/ ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública seja ela interna ou externa, contratual ou mobiliária.

Além da classificação da despesa segundo as categorias econômicas até aqui comentada, as despesas classificam-se pela sua funcionalidade conforme determinação para as esferas governamentais.

2.4.3 Classificação funcional da despesa

Essa classificação demonstra as despesas por funções e subfunções prefixadas pela Portaria nº 42/2001 com padronização obrigatória para as três esferas de governo. A classificação funcional discrimina as dotações orçamentárias em funções e subfunções, dessa maneira identificando a área em que a despesa será realizada (FILHO, 2013).

De acordo com a Portaria nº 42/2001, as despesas quando classificadas por função, deve-se entender, como sendo o maior nível de agregação das diversas áreas que competem ao setor público, como saúde, educação, segurança, entre outras. A subfunção por sua vez, representa uma partição da função pois identifica a natureza básica das ações, ou seja evidencia cada área de atuação do governo que aglutinam em torno da função. O Quadro 1 mostra as funções e subfunções estabelecidas pela Portaria 42/2001.

Quadro 1 - Funções e subfunções previstas na Portaria 42/2001 (Parte A – de 1 a 13)

Funções	Subfunções
01 – Legislativa	031 – Ação Legislativa 032 – Controle Externo
02 – Judiciária	061 – Ação Judiciária 062 – Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 – Essencial à Justiça	091 – Defesa da Ordem Jurídica 092 – Representação Judicial e Extrajudicial
04 – Administração	121 – Planejamento e Orçamento 127 – Ordenamento Territorial 122 – Administração Geral 128 – Formação de Recursos Humanos 123 – Administração Financeira 129 – Administração de Receitas 124 – Controle Interno 130 – Administração de Concessões 125 – Normatização e Fiscalização 131 – Comunicação Social 126 – Tecnologia da Informação
05 – Defesa Nacional	151 – Defesa Aérea 153 – Defesa Terrestre 152 – Defesa Naval
06 – Segurança Pública	181 – Policiamento 183 – Informação e Inteligência 182 – Defesa Civil
07 – Relações Exteriores	211 – Relações Diplomáticas 212 – Cooperação Internacional
08 – Assistência Social	241 – Assistência ao Idoso 243 – Assistência à Criança e ao Adolescente 242 – Assistência ao Portador de Deficiência 244 – Assistência Comunitária
09 – Previdência Social	271 – Previdência Básica 273 – Previdência Complementar 272 – Previdência do Regime Estatutário 274 – Previdência Especial
10 – Saúde	301 – Atenção Básica 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 – Suporte Profilático e Terapêutico 305 – Vigilância Epidemiológica 304 – Vigilância Sanitária 306 – Alimentação e Nutrição
11 – Trabalho	331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador 333 – Empregabilidade 332 – Relações de Trabalho 334 – Fomento ao Trabalho
12 – Educação	361 – Ensino Fundamental 365 – Educação Infantil 362 – Ensino Médio 366 – Educação de Jovens e Adultos 363 – Ensino Profissional 367 – Educação Especial 364 – Ensino Superior 368 – Educação Básica (3)(I)
13 – Cultura	391 – Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 – Difusão Cultural

Fonte: Portaria 42/2001.

Quadro 2 - Funções e subfunções previstas na Portaria 42/2001 (Parte B – de 14 a 28)

Funções	Subfunções
14 – Direitos da Cidadania	421 – Custódia e Reintegração Social 423 – Assistência aos Povos Indígenas 422 – Direitos Individuais, Coletivos e Difusos
15 – Urbanismo	451 – Infra-Estrutura Urbana 453 – Transportes Coletivos Urbanos 452 – Serviços Urbanos
16 – Habitação	481 – Habitação Rural 482 – Habitação Urbana
17 – Saneamento	511 – Saneamento Básico Rural 512 – Saneamento Básico Urbano
18 - Gestão Ambiental	541 – Preservação e Conservação Ambiental 544 – Recursos Hídricos 542 – Controle Ambiental 545 – Meteorologia 543 – Recuperação de Áreas Degradadas
19 – Ciência e Tecnologia	571 – Desenvolvimento Científico 572 – Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 – Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 – Agricultura	605 – Abastecimento 608 – Promoção da Produção Agropecuária (4)(I) 606 – Extensão Rural 609 – Defesa Agropecuária (4)(I) 607 – Irrigação
21 – Organização Agrária	631 – Reforma Agrária 632 – Colonização
22 – Indústria	661 – Promoção Industrial 664 – Propriedade Industrial 662 – Produção Industrial 665 – Normalização e Qualidade 663 – Mineração
23 – Comércio e Serviços	691 – Promoção Comercial 694 – Serviços Financeiros 692 – Comercialização 695 – Turismo 693 – Comércio Exterior
24 – Comunicações	721 – Comunicações Postais 722 – Telecomunicações
25 – Energia	751 – Conservação de Energia 753 – Combustíveis Minerais (2)(A) 752 – Energia Elétrica 754 – Biocombustíveis (2)
26 – Transporte	781 – Transporte Aéreo 785 – Transportes Especiais 782 – Transporte Rodoviário 784 – Transporte Hidroviário 783 – Transporte Ferroviário
27 – Desporto e Lazer	811 – Desporto de Rendimento 813 – Lazer 812 – Desporto Comunitário
28 – Encargos Especiais	841 – Refinanciamento da Dívida Interna 842 – Refinanciamento da Dívida Externa 843 – Serviço da Dívida Interna 844 – Serviço da Dívida Externa 845 – Outras Transferências (1)(A) 846 – Outros Encargos Especiais 847 – Transferências para a Educação Básica (1)(I)

Fonte: Portaria n. 42/2001.

Neste sentido, o MCASP (2018) diz que deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão. Assim, a programação de um órgão, via de regra, é classificada em uma única função, ao passo que a subfunção é escolhida de acordo de acordo com a especificidade de cada ação governamental.

2.5 Indicadores de gestão pública

Indicadores são ferramentas úteis para auxiliar a medir o que se deseja gerenciar. Um indicador é um instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável - chave (GOMES; SALAS, 1997).

Na análise de balanços, a utilização de indicadores é uma das técnicas mais importantes para se comparar as contas ou grupo de contas relacionadas, ou seja permite verificar a influência que uma exerce sobre a outra, por exemplo.

Siedenberg (2003), defende o uso de indicadores para análise e aferição de pontos fortes e fracos, bem como do sucesso ou fracasso de uma estratégia de gestão no desenvolvimento de uma região da cidade.

Na gestão pública, os indicadores são instrumentos importantes para identificar ou até mesmo medir aspectos relacionados na ação ou omissão da administração pública. Assim, a partir da aplicação de indicadores fica possível planejar a gestão, pois evidencia informações essenciais para o controle das ações a serem executadas. De acordo com o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPUBLICA,2012), os indicadores são ferramentas úteis para a gestão pública, tanto para revelar a situação atual das políticas, bem como para produzir subsídios que permitam acompanhar sua evolução.

Como os indicadores contábeis possibilitam a interpretação dos balanços públicos, a análise dos mesmos oportunizam ao gestor informações da situação financeira da administração pública. A aplicação dos indicadores aplicados aos balanços públicos, podem representar uma ferramenta de grande utilidade aos dirigentes públicos, mas principalmente deixando mais claro ao público em geral (TREVISAN, *et al*, 2009).

A utilização dos indicadores para a verificação da administração municipal ganha ênfase, pois segundo Caldas (2006), são ferramentas importantes para controle da gestão e análise da eficiência e eficácia da administração, permitindo confrontar situações entre períodos diferentes de um mesmo município.

De acordo com Kohama (2000), analisar é proceder uma investigação dos fatos com base nos dados que são apresentados nas quatro peças que fazem parte do conjunto dos denominados Balanços Públicos. O autor acrescenta ainda que:

O importante a ser observado é o fato que os balanços públicos, em que se inclui a demonstração das variações patrimoniais, podem ser analisados e interpretados individualmente, porém, o trabalho de análise e interpretação dessas peças deve ser apresentado de forma consolidada em seu conjunto, pois somente, nessa abrangência é que se terá as melhores condições de análise e interpretação dos resultados apresentados pelos balanços públicos e na demonstração das variações patrimoniais (KOHAMA, 2000, p. 143).

Assim, pode-se observar a pluralidade de indicadores, já que os mesmos seguem parâmetros diversos, todos representando ferramenta indispensável no sentido de se avaliar a gestão dos dirigentes públicos.

2.6 Estudos anteriores

O tema já motivou estudos anteriores, como o que analisou o desempenho dos 10 municípios mais populosos do estado da Paraíba, analisado por Lacerda, Coura e Sousa (2017), sob a ótica da gestão social. Para tanto, foram utilizados os índices de desenvolvimento humano, saúde, educação, segurança, transporte, habitação, assistência social e cultura. Os dados foram coletados junto às receitas e despesas orçamentárias objetivando demonstrar o desempenho dos municípios analisados considerando a aplicação de recursos no ambiente social ao longo do período 2010 a 2015. Através da análise multicritério, o estudo comparativo concluiu que, dentre os municípios estudados o que apresentou melhor desempenho em relação aos demais foi Cabedelo e, com a pior performance, foi destacado o município de Bayeux.

Trevisan et al. (2009) realizaram estudo onde buscaram analisar e estruturar um modelo de indicadores contábeis para avaliação da gestão financeira dos municípios, principalmente os de pequeno porte, baseando-se na análise das contas de uma Prefeitura Municipal localizada na região central do Estado do Rio Grande Sul. Foram utilizados os demonstrativos contábeis municipais disponibilizados pela Secretaria Municipal no período 2005-2006, onde foram aplicados indicadores que pudessem auxiliar o panorama da gestão municipal atendendo todas as dimensões tais como: Indicadores da Despesa Econômica, Indicadores da Despesa por Funções de Governo, Indicadores do Patrimônio, Indicadores Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais e Indicadores Fiscais. Concluíram que a Prefeitura

analisada apresentou satisfatória programação financeira do orçamento, situação de equilíbrio orçamentário e elogiável capacidade de obtenção de recursos para investimentos junto às outras esferas do governo, mesmo apresentando uma capacidade restrita de obtenção de recursos próprios.

O estudo de Cardoso (2017) investigou a influência dos indicadores contábeis no setor público utilizando uma amostra de 23 Estados brasileiros e o Distrito Federal, período 2008 a 2012. Por ocasião da análise da metodologia foi constatado que o índice adotado (Igovp) não guarda correlação significativa com o percentual de execução de despesas e os gastos com saúde, educação, segurança pública e cultura, quando analisados individualmente. Por outro lado, foi constatado positivamente gastos com saúde e educação e cultura. O autor concluiu que a gestão é resultante de um conjunto de fatores que determinam o nível de governança enquanto a qualidade de recursos executados não reflete necessariamente a boa qualidade dos gastos.

Lima e Santos (2009) realizaram um estudo que avaliou o desempenho da gestão pública em Entidades Federais Indiretas do Município de Manaus, com vistas a disponibilizar, para seus gestores e a sociedade em geral, informações que proporcionem um maior entendimento acerca da gestão dos recursos públicos. Utilizaram como fundamento a importância da informação contábil, sua estruturação na contabilidade pública, incluindo o ciclo orçamentário e os sistemas de contas nos quais são contabilizados os fatos e atos da administração pública; a evidenciação das demonstrações contábeis exigidas na área pública; os indicadores contábeis e as técnicas de análise de balanço que interpretam os demonstrativos contábeis por meio desses indicadores. Utilizaram como fonte principal os demonstrativos contábeis de quatro Entidades de Manaus, totalizando 16 balanços objetos de exame. Os resultados encontrados possibilitaram avaliar os desempenhos orçamentário, financeiro e econômico, relativo ao exercício de 2006, além de permitir comparações entre as Entidades. Foi concluído que a situação orçamentária nas quatro unidades apresentou-se deficitária, enquanto a situação financeira apresentou um pequeno déficit em uma Unidade e equilíbrio nas outras três. Os demais indicadores mostraram que houve aumento patrimonial em duas Entidades e nas outras duas houve redução.

3 METODOLOGIA

Nesse tópico são apresentados a classificação da pesquisa e os procedimentos de coleta de dados para o desenvolvimento do presente estudo.

3.1 Classificação da pesquisa

Esse tópico apresenta como a pesquisa encontra-se classificada com relação à natureza, abordagem do problema, objetivos, procedimentos técnicos, coleta e análise dos dados.

3.1.1 Quanto à natureza

Como a temática a ser desenvolvida trata de uma análise a partir de processo real, o método adotado é de pesquisa aplicada, já que o problema foi analisado de maneira prática, ou seja, desenvolvido a partir da realidade e interesse local (OLIVEIRA, 2011).

3.1.2 Quanto à forma de abordagem do problema

Quanto à abordagem a pesquisa classifica-se como quali/quantitativa, pois utilizou variáveis com posterior aplicação de indicadores, cujos índices foram aplicados com base nos dados constantes em relatórios oficiais divulgados pelo ente público.

De acordo com Michel (2009), os estudos quali/quantitativos são considerados importantes instrumentos de pesquisa social pois, ao mesmo tempo que quantifica e percentualiza os dados, seus resultados são submetidos a uma análise crítica qualitativa.

Beuren (2008) lembra que apesar da contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma Ciência Social e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância da abordagem qualitativa.

3.1.3 Quanto aos objetivos

Esta pesquisa no que se refere aos objetivos apresenta característica descritiva, pois a partir dos relatórios publicados foram analisados os valores arrecadados, a despesa executada, os valores gastos a partir das funções de governo, bem como o balanço orçamentário do exercício.

Conforme Cás (2008), as pesquisas descritivas permitem a observação, registro e análise dos fatos correlacionados, os quais serão analisados com o objetivo de esclarece a resposta do problema proposto.

3.1.4 Quanto aos procedimentos técnicos

Os procedimentos utilizados apresentam aspectos documentais, já que foram baseados em documentos autênticos, disponibilizados em meios eletrônicos oficiais pela Prefeitura Municipal de Santa Maria, ano 2018. Para Matias–Pereira (2010b) a pesquisa documental encontra-se fundamentada por materiais que não receberam tratamento analítico, nesse caso os demonstrativos e relatórios publicados pelo referido ente público.

3.2 Procedimentos para coleta e análise de dados

Conforme já comentado, os dados foram coletados junto aos relatórios, demonstrativos e balanços publicados no *site* oficial da Prefeitura Municipal de Santa Maria, RS, ano 2018. A partir daí, os mesmos foram quantificados por meio de indicadores de gestão pública constantes do *site* oficial do Observatório Social do Brasil, discriminados conforme segue.

3.2.1 Receitas

No Quadro 3 são demonstrados os indicadores relativos à receita arrecadada de longo prazo.

Quadro 3 - Indicadores de gestão pública de longo prazo (IGP-LP), *per capita*, receitas arrecadadas

Indicador	Fórmula
IPTU	<i>IPTU arrecadado/população</i>
ISS	<i>ISS arrecadado/população</i>
RTP	<i>Receita tributária arrecadada/população</i>
FPM	<i>Fundo de participação dos municípios arrecadado/população</i>
ICMS	<i>ICMS arrecadado/população</i>
IPVA	<i>IPVA arrecadado /população</i>
Receita total	<i>Receita total arrecadada/população</i>

Fonte: Observatório Social, 2019

Esses indicadores apresentam como objetivo avaliar a capacidade do gestor com relação aos impostos, taxas e contribuições dos serviços de iluminação pública, bem como sobre a captação das transferências constitucionais, como é o caso do fundo de participação dos municípios.

A significância do índice representa que quanto maior o valor encontrado, maior a capacidade de arrecadação do município.

3.2.2 Despesas por função

No Quadro 4 são apresentados os indicadores de longo prazo relacionados às despesas por função de governo.

Quadro 4 - Indicadores de gestão pública de longo prazo (IGP-LP), *per capita*, despesas por função

Indicador	Fórmula
Gastos em saúde	<i>Gasto em saúde/população</i>
Gastos em educação	<i>Gasto em educação/população</i>
Gastos em transportes	<i>Gasto em transporte/população</i>
Gastos em segurança	<i>Gasto em segurança /população</i>
Gastos em urbanismo	<i>Gasto em urbanismo /população</i>
Gastos em assistência social	<i>Gasto em assistência social/população</i>
Gastos em habitação	<i>Gasto em habitação /população</i>
Gastos em cultura	<i>Gasto em cultura/população</i>
Gastos em saneamento	<i>Gasto em saneamento /população</i>
Gastos em gestão ambiental	<i>Gasto em gestão ambiental/população</i>
Gastos em agricultura	<i>Gasto em agricultura /população</i>
Gastos em indústria	<i>Gasto em industria /população</i>
Gastos em desporto e lazer	<i>Gasto em desporto e lazer /população</i>
Gastos em administração	<i>Gasto em administração/população</i>
Gastos em comunicação	<i>Gasto em comunicação /população</i>

Fonte: Observatório Social, 2019

Os indicadores relacionados às despesas por função avaliam os gastos *per capita* conforme as funções de governo, o que significa que quanto maior o valor gasto, maior o investimento na área.

3.2.3 Outras despesas

No Quadro 5 são apresentadas as despesas com pessoal e os investimentos, de longo prazo.

Quadro 5 - Indicadores de gestão pública de longo prazo (IGP-LP), em percentual, outras despesas

Indicador	Fórmula
Gastos com pessoal	$Despesas\ com\ pessoal / Receita\ corrente\ líquida * 100$
Nível de investimento	$Total\ de\ investimentos / Despesas\ total * 100$

Fonte: Observatório Social, 2019

O indicador relacionado à despesa com pessoal objetiva avaliar o percentual de gastos do município com pessoal (folha pagamento). Quanto menor seu resultado, melhor, pois indica menor gasto em relação à receita do município. Esse indicador adota como parâmetro a Receita Corrente Líquida, assim considerada como o somatório das receitas tributárias deduzido dos valores transferidos por imposição legal, aos Estados e Municípios (no caso da União), aos Municípios (no caso dos Estados) e no caso da União, dos Estados e dos Municípios, deverão ser deduzidos a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira (LC 101, 2000).

Por outro lado, o nível de investimento é avaliado pelos recursos utilizados nesse item. Dessa forma, quanto maior o percentual, melhor o nível de investimentos do município

3.2.4 Gestão orçamentária

Nessa etapa, o uso dos indicadores permite verificar a gestão orçamentária (execução das receitas e despesas), de acordo com o Quadro 6.

Quadro 6 - Indicadores de gestão orçamentária de longo prazo (IGP-LP), resultado orçamentário

Indicador	Fórmula
Resultado orçamentário	$Total\ superávit / Total\ receitas\ realizadas * 100$ Ou $Total\ déficit / Total\ receitas\ realizadas * 100$
Execução orçamentária da receita (IEOR)	$(Total\ receita\ arrecadada * 100 / Total\ receita\ prevista) - 100$
Execução orçamentária da despesa (IEOD)	$(Total\ despesa\ realizada * 100 / Total\ despesa\ autorizada) - 100$
Execução orçamentária plena (IEOP)	$IEOR / IEOD$

Fonte: Observatório Social, 2019

Por meio do resultado orçamentário se avalia o percentual de superávit ou déficit, de forma que quanto mais próximo de 0 (zero) melhor, pois indica melhor gestão dos recursos disponíveis.

O indicador relativo à execução orçamentária da receita avalia o volume orçamentário executado de receitas em relação ao previsto. Quanto mais próximo de 0 (zero), melhor pois indica melhor planejamento na gestão arrecadatória.

Com relação à execução orçamentária da despesa, o indicador avalia o volume orçamentário executado de despesas em relação ao fixado. Assim, quanto mais próximo de 0 (zero) melhor, indica melhor planejamento entre a despesa fixada inicialmente e a realizada durante o período.

A execução orçamentária plena é apurada a partir dos dois últimos indicadores citados. Então, quanto mais próximo de 0 (zero) melhor, pois representa melhor relação entre despesas e receitas, previstas, fixadas e realizadas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A importância de se analisar a gestão pública por meio de indicadores torna-se relevante na medida em que permite verificar não só a origem, mas também a aplicação dos recursos públicos, de forma a auxiliar o gestor na melhoria da justiça social.

Nesse sentido, a unidade de análise refere-se ao município de Santa Maria, RS, que segundo o IBGE (2019) apresentou em 2018 (ano base do estudo), uma população estimada em 280.505 pessoas.

A Lei n. 6.181, de 22 de dezembro de 2017 estimou a receita e fixou a despesa do município para o exercício financeiro de 2018, o valor de R\$ 700.000.000,00 (setecentos milhões de reais). Porém, conforme os dados constantes no balanço orçamentário (exercício 2018 - Anexo A) esse valor foi atualizado para R\$ 751.160.019,89 nas receitas estimadas e R\$ 775.428.628,12 nas despesas fixadas. Com relação à execução do orçamento, o valor realmente arrecadado (executado) foi de R\$ 724.555.508,56 enquanto as despesas realizadas (empenhadas) totalizaram R\$ 671.482.425,03.

Inicialmente, em atendimento ao primeiro objetivo específico verificou-se a capacidade do gestor perante a arrecadação de impostos. Para efeito de comparação por ocasião do desenvolvimento do primeiro objetivo específico, o valor considerado como receita arrecadada foi R\$ 724.555.508,56. Na apuração dos cálculos, considerou-se o montante arrecadado (principal) acrescido do valor do mesmo imposto relativo a exercícios anteriores (dívida ativa), bem como as multas e juros respectivos. Os dados foram extraídos do Balançete da Receita (Anexo B).

Sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) foi considerado:

$$\frac{\text{IPTU arrecadado}}{\text{População}} = \frac{\text{R\$ } 48.381.801,96}{280.505} = \text{R\$ } 172,48$$

A arrecadação do IPTU no ano de 2018 contribuiu, em média, com 6,67 % do total arrecadado, sendo que a contribuição *percapita* foi R\$ 172,48.

Os dados relativos ao Imposto Sobre Serviços (ISS) arrecadado mostram que:

$$\frac{\text{ISS arrecadado}}{\text{População}} = \frac{\text{R\$ } 69.024.379,43}{280.505} = \text{R\$ } 246,07$$

Os valores arrecadados relativos ao ISS, ano 2018, em relação a receita total executada, foi de aproximadamente 9,52 %, com arrecadação *percapita* R\$ 246,07.

Com relação a receita tributária arrecadada, tem-se que:

$$\frac{\text{Receita tributária arrecadada}}{\text{População}} = \frac{R\$ 204.361.717,17}{280.505} = R\$ 728,54$$

Nesse item, considerado como Receita Tributária Própria (RTP), foram consideradas os impostos: IPTU, ISS (já computados anteriormente), acrescidos do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI). Além disso, foram computadas as Taxas de Inspeção, Controle e Fiscalização e Prestação de Serviços. Para as Contribuições, foram consideradas aquelas relativas ao Custeio do Serviço de Iluminação Pública.

Destaca-se que com relação ao total da receita arrecadada, a receita tributária teve participação em torno de 28,20 %, com dados *percapita* de R\$ 728,54.

Inserir-se ainda no primeiro objetivo específico, a análise sobre a capacidade do gestor a partir das transferências constitucionais da União (Fundo de Participação dos Municípios) e dos Estados (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores).

Assim, a avaliação da capacidade de captação das transferências constitucionais da União, por meio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM):

$$\frac{\text{FPM arrecadado}}{\text{População}} = \frac{R\$ 71.062.601,00}{280.505} = R\$ 253,34$$

A distribuição desses recursos aos Municípios é realizada de acordo com o número de habitantes, em que são fixadas faixas populacionais, cabendo a cada uma delas um coeficiente individual. Esse repasse, de competência da União tem origem na arrecadação dos impostos de renda pessoa física e jurídica e o sobre produtos industrializados (IPI).

Os dados mostram que o total do repasse em 2018, para o fundo de participação do município de Santa Maria, RS equivale, em média, a 9,80% do total arrecadado. Dessa forma, o valor *percapita* foi R\$ 253,34.

A avaliação da captação de transferências constitucionais dos Estados, relativas ao repasse do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi:

$$\frac{\text{ICMS arrecadado}}{\text{População}} = \frac{R\$ 100.474.603,03}{280.505} = R\$ 358,19$$

A transferência do ICMS em relação a receita total arrecadada representou cerca de 13,86 % e sua contribuição *percapita* foi de R\$ 358,19. Dentre os critérios a serem considerados na distribuição desse repasse tem-se desde a área e a população do município até a evasão escolar e a mortalidade infantil.

Ainda sobre as transferências constitucionais dos Estados, tem-se a cota-parte do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA):

$$\frac{\text{IPVA arrecadado}}{\text{População}} = \frac{R\$ 42.720.890,59}{280.505} = R\$ 152,30$$

Em relação a transferência do IPVA o mesmo representou em torno de 5,90 % do total da receita arrecadada sendo que a arrecadação *percapita* foi R\$ 152,30. Com base no total arrecadado de IPVA, 50% é do Estado e 50% é do município onde o veículo foi emplacado.

Na apuração da receita total arrecadada, tem-se:

$$\frac{\text{Receita total arrecadada}}{\text{População}} = \frac{R\$ 724.555.508,56}{280.505} = R\$ 2.583,03$$

O dado revela quanto cada indivíduo contribuiu com relação a receita total arrecadada, a qual inclui os valores até aqui considerados, acrescido das demais receitas correntes e de capital não associadas a impostos, como as receitas patrimoniais, outras receitas correntes, operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, etc). Os dados até aqui apurados encontram-se compilados no Quadro 7.

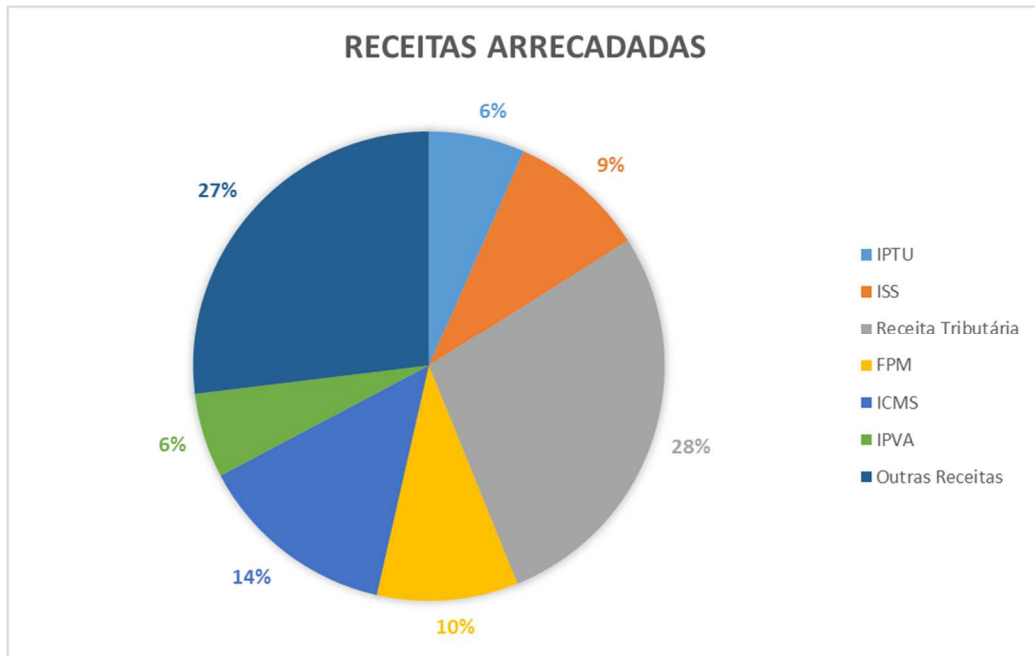
Quadro 7 - Receita arrecadada, por tipo e valor

Tipo de receita	Arrecadado (R\$)
IPTU	48.381.801,96
ISS	60.024.379,43
Receita Tributária	204.361.717,17
FPM	71.062.601,00
ICMS	100.474.603,03
IPVA	42.720.890,59
Outras Receitas	197.529.515,38
Total	724.555.508,56

Fonte: Da autora

As informações constantes do Quadro 7 podem ser visualizadas conforme mostra a Figura 1.

Figura 1 - Receitas arrecadadas, por tipo e percentual



Fonte: Da autora

A Figura 1 revela que um percentual significativo, em torno de 27 % relativo a outras receitas não inseridas na pesquisa, pois as mesmas não são parte integrante dos indicadores analisados.

A apuração das despesas inicia a partir do segundo objetivo específico, ou seja com base nas funções de governo discriminadas conforme segue.

a) os gastos com a função saúde foram apurados pela equação:

$$\frac{\text{Gasto em saúde}}{\text{População}} = \frac{R\$ 127.543.558,30}{280.505} = R\$ 454,69 \text{ per capita}$$

Destaca-se que a maior parte desse valor, em torno de 89,44 %, foi alocado pela própria Secretaria do Município da Saúde, sendo que o restante coube ao Instituto da Previdência e Assistência da Saúde dos Servidores Públicos.

b) A função educação apresentou o seguinte resultado:

$$\frac{\text{Gasto em educação}}{\text{População}} = \frac{R\$ 155.643.400,37}{280.505} = R\$ 554,56 \text{ per capita}$$

O valor direcionado a essa função foi totalmente absorvido pela Secretaria do Município da Educação.

c) Na função transporte apurou-se:

$$\frac{\text{Gastos em transporte}}{\text{População}} = \frac{R\$ 222.266,18}{280.505} = R\$ 0,79 \text{ per capita}$$

Os gastos na função transporte foram utilizados em sua totalidade pela Secretaria Municipal de Desenvolvimento Economia Turismo e Inovação.

d) Em relação a função segurança foi computado:

$$\frac{\text{Gastos em segurança}}{\text{População}} = \frac{R\$ 9.534.467,88}{280.505} = R\$ 33,99 \text{ per capita}$$

Desse valor, em torno de 89,79 % foi utilizado pela Casa Civil do Município já que o restante coube à Secretaria de Finanças.

e) A função urbanismo apresentou o seguinte:

$$\frac{\text{Gastos em urbanismo}}{\text{População}} = \frac{R\$ 32.074.599,51}{280.505} = R\$ 114,34 \text{ per capita}$$

Essa função foi distribuída pelas Secretarias de Infraestrutura e Serviços Públicos, de Mobilidade Urbana e do Meio Ambiente que abarcou em torno de 63,53 % do valor total destinado à função urbanismo.

f) A função assistência social obteve:

$$\frac{\text{Gastos em assistência social}}{\text{População}} = \frac{R\$ 9.707.287,61}{280.505} = R\$ 34,60 \text{ per capita}$$

A totalidade do valor apurado foi aplicado pela própria Secretaria de Município de Desenvolvimento Social.

g) A função habitação computou o seguinte resultado:

$$\frac{\text{Gastos em habitação}}{\text{População}} = \frac{R\$ 1.565.644,42}{280.505} = R\$ 5,58$$

Esse valor foi segregado entre a Casa Civil e a Secretaria de Município de Estruturação e Regulação Urbana, a quem coube pouco mais da metade do total destinado a essa função, em torno de 54,82 %.

h) A função cultura apresentou:

$$\frac{\text{Gastos em cultura}}{\text{População}} = \frac{R\$ 704.030,73}{280.505} = R\$ 2,51$$

Essa função foi totalmente aplicada pela Secretaria de Município da Cultura, Esporte e Lazer.

i) Na função gestão ambiental foi apurado:

$$\frac{\text{Gastos em gestão ambiental}}{\text{População}} = \frac{R\$ 102.720,21}{280.505} = R\$ 0,36$$

A Secretaria de Município de Meio Ambiente foi a responsável por gerir o total aplicado nessa função.

j) A função agricultura evidenciou o seguinte resultado:

$$\frac{\text{Gastos em agricultura}}{\text{População}} = \frac{R\$ 1.656.479,18}{280.505} = R\$ 5,90 \text{ per capita}$$

O valor foi totalmente aplicado pela Secretaria de Município de Desenvolvimento Rural.

l) A função indústria apurou o seguinte:

$$\frac{\text{Gastos em indústria}}{\text{População}} = \frac{\text{R\$ 9.240,11}}{280.505} = \text{R\$ 0,03 per capita}$$

Essa função foi destinada, em sua totalidade à Secretaria Municipal de Desenvolvimento Economia Turismo e Inovação.

m) A função desporto e lazer revelou o seguinte resultado:

$$\frac{\text{Gastos em desporto e lazer}}{\text{População}} = \frac{\text{R\$ 1.309.685,53}}{280.505} = \text{R\$ 4,66 per capita}$$

O valor total relativo a essa função foi aplicado pela Secretaria de Município da Cultura, Esporte e Lazer.

n) A função administração computou que:

$$\frac{\text{Gasto em administração}}{\text{População}} = \frac{\text{R\$ 144.170.438,84}}{280.505} = \text{R\$ 513,97}$$

O valor aplicado foi distribuído entre as Secretarias de Município de Gestão e Modernização Administrativa, Secretaria de Município de Finanças, Secretaria de Município da Cultura, Esporte e Lazer, Secretaria de Município de Desenvolvimento Rural, Secretaria do Município de Desenvolvimento Economia Turismo e Inovação, Secretaria de Município de Estruturação e Regulação Urbana, Secretaria de Município de Infraestrutura e Serviços Públicos, Secretaria de Município de Mobilidade Urbana e Secretaria de Município de Meio Ambiente. Além disso, o valor foi alocado também pela Casa Civil, Procuradoria Geral do Município, Instituto de Planejamento de Santa Maria e Encargos Gerais do Município que foi contemplado, em média, com 40,02% do total aplicado.

Observa-se que nem todas as funções fixadas pela Portaria 42/2001 e constantes do quadro 2 fazem parte dos indicadores propostos pelo Observatório Social. Assim, embora executadas pelo município analisado não foram aqui apuradas as funções Legislativa, Previdência Social, Direito da Cidadania, Indústria, Comércio e Serviços, Energia e Encargos Especiais. Da mesma forma, não foram consideradas no estudo as funções Judiciária, Essencial à Justiça, Defesa Nacional, Relações Exteriores, Trabalho, Ciência e Tecnologia e Organização Agrária, que além de não integrarem os indicadores propostos, não foram executados pelo município estudado.

Todas as funções aqui relacionadas encontram-se caracterizadas pelo grupo “Outras” no quadro 8. Tal quadro demonstra o valor por função com relação ao valor total empenhado.

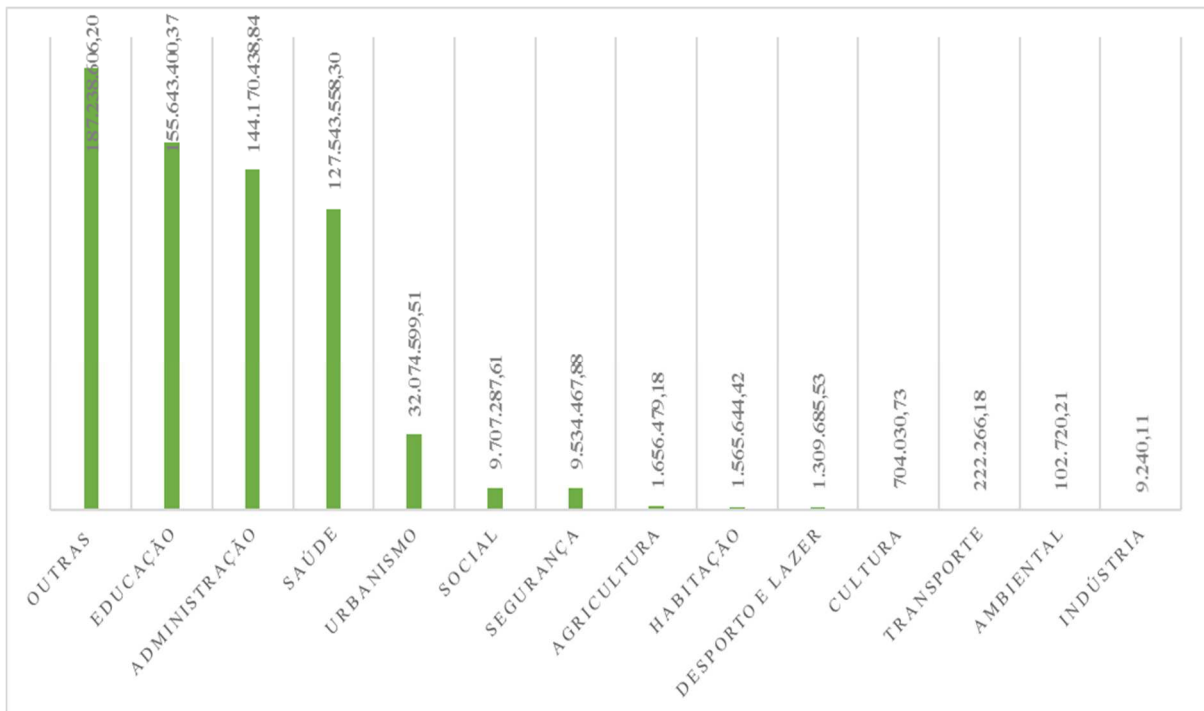
Quadro 8 - Total empenhado, em percentual por funções

Função	Total empenhado (R\$)	Percentual (%)
Saúde	127.543.558,30	18,99
Educação	155.643.400,37	23,18
Transporte	222.266,18	0,03
Segurança	9.534.467,88	1,42
Urbanismo	32.074.599,51	4,78
Social	9.707.287,61	1,45
Habitação	1.565.644,42	0,23
Cultura	704.030,73	0,10
Ambiental	102.720,21	0,02
Agricultura	1.656.479,18	0,25
Indústria	9.240,11	0,0014
Desporto e lazer	1.309.685,53	0,20
Administração	144.170.438,84	21,47
Outras	187.238.606,20	27,88
Total	671.482.425,03	100,00

Fonte: Da autora

Os dados constantes do quadro 8 podem ser melhor ilustrados conforme Figura 2.

Figura 2 - Valor da despesa empenhada por função de governo



Fonte: Da autora

Ao se analisar os dados constantes do Quadro 8 e da Figura 2, verifica-se que algumas funções obtiveram maiores valores percentuais em relação ao montante total empenhado. Nesse caso, tem-se as funções saúde, educação e administração que apresentaram maiores percentuais de investimento com relação as demais. Destaca-se que as funções do grupo “Outras” também obteve percentual relevante, em torno de 27,88% do total empenhado.

Na sequência tem-se os gastos com o pessoal e a receita corrente líquida, cujos dados foram extraídos do Relatório de Gestão Fiscal (Anexo C) relativo ao ano de 2018 e publicado no *site* oficial do município, as quais atendem ao terceiro objetivo específico. Assim, ao se averiguar os gastos com pessoal tem-se que:

$$\frac{\text{Despesa com pessoal}}{\text{Receita corrente líquida}} * 100 = \frac{R\$ 236.755.798,50}{R\$ 526.033.425,19} * 100 = 45,01 \%$$

O percentual apurado encontra-se dentro do limite do art.20 da LRF que estabelece, com relação a receita corrente líquida, o limite máximo de 54% para os gastos com pessoal. Observa-se que de acordo com o parágrafo 1º do art. 19 da LRF, não foram computados as despesas relativas aos inativos e pensionistas com recursos vinculados.

Com relação aos investimentos de longo prazo, os dados constantes do Anexo A apurou-se:

$$\frac{\text{Total de investimentos}}{\text{Despesas Total}} * 100 = \frac{\text{R\$ 12.416.427,18}}{\text{R\$ 671.482.425,03}} * 100 = 1,84 \%$$

Os dados mostram nível de investimentos inferior a 2% do total gasto.

Nessa etapa, cumpri-se o quarto objetivo específico que é verificar a gestão orçamentária. Dessa forma, a análise do resultado orçamentário revelou que:

$$\frac{\text{Total Superávit}}{\text{Total Receitas realizadas}} * 100 = \frac{53.073.083,53}{724.555.508,56} * 100 = 7,32\%$$

Observa-se que o indicador apresentou como resultado um valor superior a zero, quando a melhor gestão dos recursos requer que essa relação seja próxima a zero, conforme já comentado no sub item 3.2.4 do capítulo da metodologia .

Com relação à execução das receitas, o índice IEOR mostra que:

$$\frac{(\text{Total receita arrecadada} * 100)}{(\text{Total Receita Prevista})} - 100 = \frac{724.555.508,56 * 100}{751.160.019,89} - 100 = -3,54$$

O resultado indica uma insuficiência de arrecadação pois o valor arrecadado foi inferior ao previsto, já que o índice apresentou resultado negativo.

O resultado em relação à execução orçamentaria da da despesa, o IEOD é dado por:

$$\frac{(\text{Total despesa realizada} * 100)}{(\text{Total despesa autorizada})} - 100 = \frac{(671.482.425,03 * 100)}{(775.428.628,12)} - 100 = -13,40$$

O índice, apesar de negativo mostra uma situação de economia orçamentária pois o total gasto foi inferior ao inicialmente autorizado.

A análise conjunta dos dois índices IEOR e IEOD demonstra a execução orçamentária plena dada por:

$$\frac{\text{Execução orçamentaria receita}}{\text{Execução orçamentaria despesa}} = \frac{-3,54}{-13,40} = 0,26$$

Nesse caso, pode-se considerar um resultado relativamente satisfatório, já que o valor apurado apresenta-se próximo de zero, indicando uma boa relação entre as despesas e receitas previstas e realizadas.

5 CONCLUSÕES

A pesquisa analisou o desempenho do gestor público municipal da cidade de Santa Maria, RS, período 2018, a partir da análise dos indicadores de gestão pública de longo prazo propostos pelo Observatório Social do Brasil.

Inicialmente foram apurados os valores relativos aos impostos arrecadados, bem como os valores transferidos da União e do Estado do Rio Grande do Sul, com relação à população municipal. Nesse sentido, verificou-se que o Imposto Sobre Serviços (ISS) apresenta maior capacidade de arrecadação, em torno de 42,66 %, com relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Sobre os repasses provenientes do Estado do RS, detectou-se que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) é mais representativo, em média 135,18 % do que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Porém, tal repasse, representa em média, 101,5 % maior que o repasse oriundo da União, representado pelo Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Com relação as despesas, o gasto na função Educação foi o mais relevante, pois comprometeu em torno de 23,18 % com relação ao valor total empenhado. Por outro lado, as áreas Industrial e Ambiental foram as que obtiveram menores investimentos, com 0,0014 % e 0,02% , respectivamente da despesas total. Isso demonstra pouco incentivo do município relacionado à promoção da indústria, como também na preservação e controle ambiental.

Quanto aos gastos com o pessoal e sua relação com a receita corrente líquida, apurou-se que os mesmos encontram-se dentro dos limites legais previstos, ou seja em torno 45% gasto para um limite fixado pela Lei de Responsabilidade Fiscal de 54,00 %. Por outro lado, detectou-se baixo valor referente à conta Investimentos a qual representou valor inferior a 2 % da despesa total empenhada.

A análise da gestão orçamentária revelou um resultado final superávitaro, já que as receitas realizadas foram superiores as despesas empenhadas. Esse resultado, comparado com a receita realizada apresentou em torno de 7,32 %, sendo que tal relação, quando próxima a zero indica situação ideal, representando melhor gestão dos recursos.

A demonstração do resultado do exercício indicou a frustração da receita pois o valor inicialmente previsto foi inferior ao arrecadado. Porém, essa queda na arrecadação foi superada pela economia de orçamento, considerando que a despesa realizada foi inferior a despesa fixada. Como resultado dessa relação tem-se 0,26 levando a considerar a boa relação entre as receitas e despesas, previstas, fixadas e realizadas.

Como limitações do estudo tem-se a carência na publicação das informações, pois nem todas as constantes no *site* oficial e junto ao portal da transparência foram suficientes de forma a favorecer com precisão a interpretação dos relatórios. O fato acarretou a necessidade da presença física da pesquisadora junto ao setor responsável no sentido de obter maiores esclarecimentos. Além disso, destaca-se a inexistência de publicações anteriores com abordagem de índices similares aos utilizados no estudo, o que de certa forma impossibilitou a análise comparativa dos resultados encontrados.

Por fim, além da inserção de técnica estatística, a qual traria maior robustez à pesquisa, para pesquisas futuras sugere-se que as mesmas sejam ampliadas e voltadas para análises comparativas entre o mesmo município e/ou entre municípios do mesmo porte.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquinho. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao. Acesso em 01-05-19.

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF n. 163**, de 04 de maio de 2001. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-interm-163_2001_atualizada_2015_04jul2016_ultima-alteracao-2016-2.docx/view. Acesso em: 26-04-19.

_____. **Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual Técnico de Orçamento- MTO. Ed 2018. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/arquivos/MTOs/mto_atual.pdf.** Acesso em: 26-04-19.

_____. **Secretaria de Gestão**. Ministério do Planejamento. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/unidades/secretaria-de-gestao> Acesso em: 04-05-19.

_____. Lei nº 4.320/64, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 04-05-2019.

_____. **GESPUBLICA** <http://www.gespublica.gov.br/indicadores-de-gest%C3%A3o>. Acess em.: 03-04-19

BEUREN, I.M., LONGARAY, A.A., RAUPP, F.M., SOUZA, Ma. B., COLAUTO, R.D., & PORTON. R.A.B. (Orgs.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. **Ver se Essa referencia é só da beuren. Se for, nao pode ter o traço**

DA CÁ, Danilo. **Manual teórico-prático para elaboração metodológica de trabalhos acadêmicos**. Jubela Livros: São Paulo, 2008.

CALDAS, Eduardo de Lima. **Indicadores municipais de arrecadação**. 2006. Disponível em: <http://www2.fpa.org.br/portal/modules/news/article.php?storyid=2610>. Acesso em: 01-05-19.

CONTABILIDADE, Conselho Federal. **NBCT 16.1/2008: Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br>. Acesso em.: 05-04-19.

FELGUEIRAS, José Antônio. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2007.

FERRAZ, Luciano. **Improbidade administrativa e danos ao erário**. Tomo Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo, Abril, 2017.

KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Estado do Rio Grande do Sul Prefeitura Municipal de Santa Maria Secretaria de Município de Gestão e Modernização Administrativa Superintendência de Administração

_____. Rua Venâncio Aires, no 2.277, 3o andar –
 Santa Maria – RS – Brasil – CEP: 97010-005 – Telefone: (55) 3921-7000 Site:
www.santamaria.rs.gov.br LEI No 6181, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2017 Estima a Receita e Fixa a Despesa do Município para o Exercício Financeiro de 2018 no valor de R\$ 700.000.000,00 (setecentos milhões de reais).

LACERDA, José Eduardo, COURA, José Ribamar Marques de Carvalho, SOUSA, Alecvan de França. **Indicadores sociais de gestão pública: uma análise nos maiores municípios da Paraíba**. Publicado no IV Encontro brasileiro de adm. publica, 24 e 25 maio 2017, João Pessoa (PB). Acesso em: 25-05-19.

LIMA, Mariomar Sales, SANTOS, Ana Maria Lima dos. **Avaliação de desempenho da gestão pública baseada nos indicadores econômico-financeiros: um estudo de casos múltiplos em entidades federais indiretas do município de Manaus**. Revista Eletronica Gestão & Sociedade, v.3, n.5, janeiro a junho de 2009. Disponível em <https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/692>>. Acesso em 11-04-19.

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010b.

MARINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Probidade Administrativa**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OBSERVATORIO SOCIAL DO BRASIL. Disponível em <http://osbrasil.org.br/>>. Acesso em: 11-04-19.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Manual de Contabilidade Básica: Contabilidade Introdutória e Intermediária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PETER, Maria da Glória; MACHADO, Marcus Vinicius. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

QUINTANA, Alexandre Costa. et al. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antônio. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SIEDENBERG, D. R. (2003). **Indicadores de desenvolvimento socioeconômico**: Uma síntese. *Revista Desenvolvimento em Questão*, 1(1), 45-71.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SEGES, Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores. Disponível em http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia_indicadores_jun2010.pdf. > Acesso em: 12-04-19

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2001.

TADACHI, N.T.; FLORES, M.C.X. **Indicadores da qualidade e do desempenho**: como estabelecer metas e medir resultados. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005. **O segundo nome é por extenso ou abrevia as demais citações para padronizar**

TREVISAN, Ronie, et.al. **Desenvolvimento de um Modelo de Indicadores Contábeis para a Avaliação da Gestão Financeira em Prefeituras Municipais**. Revista ANPAD 2009, Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnAPG302.pdf>.> Acesso em 10-03-19.

UNIÃO, Tribunal de Contas da. **Instrução Normativa nº 71/2012**, de 28 de novembro de 2012. Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento ao Tribunal de Contas da União dos processos de tomada de contas especial. < <http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 17-03-19.

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/transferencias-constitucionais-e-legais> ACESSO 10/11/2019 AS 23:35

ANEXO A

ANEXO B

ANEXO C