

Análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon no período de 2009 a 2012

Comparative analysis of performance indicators in the municipalities of Toledo and Rondon in the period 2009-2012

Karin Letícia Mariani¹
Clara Silvana Hein²
Loreni Maria dos Santos Braum³
André Fernando Hein⁴

Resumo

Por meio da avaliação de desempenho de indicadores da gestão pública é possível analisar a eficiência e eficácia das contas públicas de um município. O objetivo do artigo é realizar uma análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon - Paraná no período de 2009 a 2012, a fim de verificar se a variação dos indicadores é maior no final do mandato. A fundamentação teórica trata da estrutura tributária, contabilidade pública, orçamento público, planejamento governamental e avaliação de desempenho. A metodologia utilizada foi o estudo multi caso realizado nas demonstrações contábeis dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon – Paraná. O estudo revelou que no último ano de mandato vários indicadores (Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais) tiveram variação para mais. Porém, os que mais afetam a população são os indicadores gerais onde se constatou que os positivos tiveram aumentos significativos do ano de 2009 até 2012, tanto em Toledo, quanto em Marechal Cândido Rondon, já em relação aos indicadores Gerais negativos, analisando-os sob a ótica do contribuinte, pode-se perceber que em Marechal a população desembolsou mais, enquanto que os contribuintes de Toledo tiveram uma redução. De forma geral observou-se que os contribuintes tiveram melhoria na saúde, educação e

¹ Mestranda em Gestão e Desenvolvimento Regional na Universidade estadual do Oeste do Paraná- Unioeste, Brasil. Contato: marines.oliveira@unioeste.br

² Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE, *campus* de Marechal Cândido Rondon, Brasil. Contato: clarinha_hein@hotmail.com

³ Graduada em Ciências Contábeis e mestre em Ciências Contábeis. Docente do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, *campus* de Marechal Cândido Rondon, Brasil. Contato: lorenibraum@hotmail.com

⁴ Graduado em Ciências Contábeis e mestre em Engenharia de Produção. Docente do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, *campus* de Marechal Cândido Rondon, Brasil. Contato: profandrefernando@gmail.com

foram realizadas obras de infraestrutura como asfalto, parques, praças, etc. Em contrapartida, os contribuintes pagaram mais impostos, taxas e contribuição de melhoria, e ainda, com serviços de coleta e transporte de lixo, entre outros.

Palavras chave: Análise. Desempenho. Municípios.

Abstrac

Through the performance evaluation of indicators of governance is possible to analyze the efficiency and effectiveness of public accounts of a municipality. The aim of the paper is to perform a comparative analysis of performance indicators in the municipalities of Toledo and Rondon - Paraná in the period 2009-2012 in order to determine whether the variation of indicators is higher at the end of the mandate. The theoretical basis is the tax structure, public accounting, government budget, government planning and performance evaluation. The methodology used was the multi case study carried out in the financial statements of the cities of Toledo and Rondon - Paraná. The study revealed that in the last year in office several indicators (Budgetary, Financial and Equity) had variation for more. However, that most affect the general population are indicators where it was found that positive had significant increases in 2009 through 2012, both in Toledo, as in Rondon, as compared to general negative indicators, analyzing them under the perspective of the taxpayer, it can be seen that in the population Marshal disbursed more, while the taxpayers of Toledo had a reduction. In general it was noted that the taxpayers had better health, education and infrastructure works were undertaken as asphalt, parks, plazas, etc. In contrast, taxpayers paid more taxes and improvement fees, and still with the collection and transportation of waste, among other services.

Keywords: Analysis. Performance. Municipalities.

1 Introdução

A Contabilidade Pública aplica as técnicas de registros e avaliações da ciência contábil em concordância com os regulamentos gerais do Direito Financeiro, consolidado na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com o objetivo de captar, registrar e interpretar fatos que influenciam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades públicas. (JUND, 2007).

Com o passar do tempo, a gestão pública foi se inovando sob influência de marcos históricos, como a Constituição Federal de 1988 (CF/88), com artigos que tratam sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, bem como a Lei Complementar nº 101/2000 de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas para as finanças públicas com um novo parâmetro para a gestão fiscal.

Um marco recente para a gestão pública foi a regulamentação da Lei de Acesso à Informação, nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que obriga os órgãos públicos a publicar suas informações, garantindo a transparência da administração governamental.

Neste sentido, admite-se atualmente que uma boa gestão é aquela que gera bons resultados, que podem ser avaliados por meio de indicadores de desempenho, que segundo Suzuki e Gabbi (2009), servem para melhorar a gestão, os serviços e as políticas públicas.

Quando o contribuinte recolhe tributos, automaticamente espera que o gestor público realize a aplicação destes recursos possibilitando que eles retornem da melhor forma possível, por meio de direitos garantidos em lei como saúde, educação, transporte e obras públicas que

atendam as necessidades da população. Entretanto, são quase diárias as notícias em jornais, revistas e outros meios de comunicação demonstrando que nem sempre os interesses da população combinam com os do gestor público.

Em junho de 2013, ocorreram diversas manifestações populares no Brasil, as quais se iniciaram em São Paulo em razão do aumento das passagens de ônibus de transporte público, mas logo em seguida diversas outras cidades do país também foram aderindo às manifestações e outras causas decorrentes da insatisfação da população com os serviços públicos, com a política e, sobretudo com a corrupção, e foram trazendo cada vez mais pessoas para as ruas.

Os governantes decidiram de imediato reduzir os preços das passagens e a Presidente Dilma, na tentativa de acalmar as manifestações, fez um pronunciamento nacional destacando que elas deveriam ser usadas em benefício da população. Porém, apresentou como solução projetos que já existia desde 2011 como a Lei de Acesso à Informação aos estados e municípios, a transferência dos royalties do petróleo para a educação e a reforma política.

As manifestações ocorridas tanto nos grandes centros como em quase todas as cidades menores, relevaram a importância e urgência de iniciativas para tornar mais transparentes e acessíveis as informações da esfera pública. No entanto nem sempre a gestão pública está voltada ao atendimento das necessidades da sociedade, mas em muitos casos, dos próprios gestores. Como enfatiza Slomski (2005, p. 16), há sempre a preocupação em “controlar, administrar e registrar as receitas e despesas do ente público, ainda que as despesas tenham sido, em sua maioria, para manter os gastos da corte.”

Alguns gestores públicos, tentando a sua reeleição ou de outros aliados partidários, realizam diversas obras públicas no final de seus mandatos buscando benefício próprio em termos de propaganda eleitoral para conquistar os votos da população. No município de Toledo, por exemplo, grandes obras foram realizadas no ano de 2012, como pavimentações rurais, investimentos em parques e praças públicas como foi o caso do Parque do Povo Luiz Cláudio Hoffmann. No município de Marechal Cândido Rondon as principais obras iniciadas foram: a duplicação e remodelação da Avenida Irio Jacob Welp, que prevê um investimento total de R\$ 4,2 milhões, Teatro Municipal está com a segunda fase da obra em andamento. O teatro municipal (obra já recebeu o investimento de R\$ 1,4 milhão, na primeira etapa e estão previstos outros R\$ 2,6 milhões até o final da obra) e ainda duas Super Creches cujos investimentos previstos somam em torno 2,7 milhões.

Neste sentido, este estudo busca responder o seguinte questionamento: os indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon – Paraná que mostram o retorno para os contribuintes em termos de saúde, educação e transporte são maiores no último ano do mandato?

Assim, o objetivo é realizar uma análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon - Paraná no período de 2009 a 2012, a fim de verificar se a variação dos indicadores é maior no final do mandato.

Para Guimarães (2008), a existência de informações adequadas sobre o funcionamento de gestão pública é útil aos seus administradores no que se refere às políticas públicas, a uma administração eficiente e efetiva, sendo capaz de promover transparência na gestão, contribuindo com sua responsabilização. Este estudo é relevante, pois por meio da avaliação de desempenho de indicadores da gestão pública pode-se analisar a eficiência e eficácia das contas públicas de um município, permitindo até auxiliar os gestores na tomada de decisões.

“A discussão sobre eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na administração pública é grande, mas para se ter objetividade na análise de resultados, o ponto de partida são os registros contábeis”. (SILVA, 2012, p. 47).

A metodologia utilizada foi o estudo multicaso realizado por meio da análise das demonstrações contábeis dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon – Paraná.

No mês de abril de 2013, realizou-se a solicitação das demonstrações contábeis referentes ao mandato de 2009 a 2012 para possibilitar as análises. Os departamentos responsáveis das prefeituras providenciaram o envio dos anexos solicitados via e-mail no mês de maio.

Segundo Yin (2001) o estudo de caso representa uma investigação empírica, sendo um método abrangente, com a lógica do planejamento, da coleta e da análise de dados. Pode incluir tanto estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa. Neste caso, optou-se pela escolha de dois municípios e as análises são quantitativas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Jund (2007, p. 63), “as primeiras exigências rumo à elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais surgiu com a Constituição de 1824, data de 25 de março”, e “durante o Império e em quase toda a República Velha, o orçamento não sofreu evolução técnica digna de nota”. (GIACOMONI, 2002, p. 59).

Contudo, a partir do ano de 2000, admitiram-se novos aspectos na elaboração dos planejamentos e orçamentos, principalmente por causa da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da nova visão de Estado, pois percebeu-se a necessidade de aperfeiçoamento e racionalização do seu uso visando uma modernização nos processos. (JUND, 2007).

O Orçamento Público é definido pela Constituição Federal de 1988, nos art. 165 a 169, sendo que a responsabilidade fundamental do Governo é melhorar a dinamicidade do bem-estar da sociedade, utilizando-se de várias técnicas, como o planejamento e a programação de forma integrada, que analisa a situação pública atual, identificando ações ou alterações a serem realizadas a fim de atingir a situação desejada. (KOHAMA, 2012).

Com este objetivo, são elaborados planos, tanto para longo prazo, que são mais amplos e político-teóricos, como para períodos de médio prazo, geralmente de três a cinco anos, para uma projeção mais prática. (KOHAMA, 2012).

As receitas são parte fundamental em um orçamento. Kohama (2012) define a receita pública como toda e qualquer entrada de recursos realizada aos cofres públicos, bem como as variações ativas derivadas de registros de direitos a receber na ocasião do seu evento, com correspondentes saídas ou não.

A despesa pública, componente obrigatório do orçamento, é definida por Jund (2007, p. 187), como “[...] o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público a qualquer título, a fim de saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial, visando à realização e ao funcionamento dos serviços públicos”.

São os gastos designados em lei orçamentária ou leis especiais que se referem à realização de serviços públicos e aumentos patrimoniais, à realização das obrigações com a dívida pública, e à devolução ou pagamento de título de cauções, depósitos e consignações recebidos. (KOHAMA, 2012). Contudo, receitas e despesas se unem nas suas distribuições com o objetivo de custear e investir nos diferentes setores da administração pública. (JUND, 2007).

De acordo com Silva (2012, p. 209), a dívida pública consiste no “resultado das operações de crédito realizadas pelos órgãos do setor público com o objetivo de antecipar a receita orçamentária ou atender a desequilíbrios orçamentários e a financiamento de obras e serviços públicos.”. Podem abranger ainda, “as operações de crédito destinadas exclusivamente aos objetivos da política monetária”.

2.2 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

De acordo com Castro (2011), a Constituição Federal de 1988, no art. 165, cria o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e unifica os orçamentos

anuais (Fiscal, Seguridade Social e de Investimento das Estatais) no Orçamento Geral da União (OGU), acabando com duas práticas perversas no país, o Orçamento Monetário no BACEN e as despesas fora do orçamento (convênios e dívidas).

Segundo Araújo, Arruda e Barreto (2009, p. 8), a Lei de Responsabilidade Fiscal “[...] é outra norma de importância fundamental para o planejamento, execução e o controle das finanças nacionais [...]”, pois esta estabelece as regras para a “gestão fiscal responsável”.

Os pressupostos básicos da Lei de Responsabilidade Fiscal são “[...] o planejamento, o equilíbrio fiscal e a transparência da gestão mediante a ampliação da visibilidade, para o cidadão, do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias, dos orçamentos anuais e das prestações de contas”. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETO, 2009, p. 9).

O Plano Plurianual é descrito no art. 165 da Constituição Federal de 1988, no parágrafo da seguinte norma: “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

O Plano Plurianual, conforme descrito por Araújo, Arruda e Barreto (2009, p. 9) foi instituído pela Constituição Federal de 1988 “[...] como um instrumento de planejamento quadrienal das ações governamentais promovidas pela União, estados, Distrito Federal e municípios [...]” e o PPA teve como embrião o “Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, previsto pela Lei n. 4.320/1964 (art. 23)”. Nele estavam contidas as estimativas das receitas e despesas de capital. O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital foi aprovado por decreto do Poder Executivo, e deveria incluir no mínimo, um triênio, porém, atualmente foi reajustado e acrescentadas as previsões para mais um ano, assegurando dessa forma a projeção contínua dos períodos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é descrita no art. 165 da Constituição Federal de 1988, em seu parágrafo 2º expõe que:

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 na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL, 1988, p. 1).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme descrito por Araújo; Arruda; Barreto (2009, p. 12) “[...] é o instrumento técnico-legal que articula o PPA à LOA. A LDO deve ser promulgada a cada exercício financeiro antes da preparação, pelo Poder Executivo, do Projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA) [...]”. A LOA deve atender aos arts. 165, parágrafo 2º, e 169, parágrafo 1º da Constituição Federal.

A Lei Orçamentária Anual “Tem por finalidade a concretização dos objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual. É o que poderíamos chamar de orçamento por excelência ou orçamento propriamente dito”. (CARVALHO, 2010, p. 46).

2.3 ANÁLISE DE DESEMPENHO NO SETOR PÚBLICO

A Resolução CFC 1.133/ 2008, que aprova a NBC T 16.6, estabelece como Demonstrações Contábeis obrigatórias a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: “Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico”. No entanto, a Resolução CFC 1.437/13, de 22 de março de 2013, exclui a Demonstração do Resultado Econômico e, inclui as Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas.

Análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon no período de 2009 a 2012

O termo desempenho “[...]” pode ser compreendido como esforços empreendidos na direção de resultados a serem alcançados. A equação simplificada é: desempenho = esforços + resultados; ou desempenho = esforços (resultados)”. (SILVA, 2012, p. 49).

Guimarães (2008, p. 13), destaca a importância da avaliação da administração pública através de indicadores de desempenho, pois a “avaliação de desempenho da gestão pública municipal permitirá que a população avalie de forma ampla a gestão dos recursos do Município dentro de um determinado período, e não o desempenho do gestor”.

Os indicadores, para Jund (2007, p. 651), “[...]” são informações obtidas com a aplicação de fórmulas que fornecem indícios de eficiência, eficácia, legalidade e economicidade de como são conduzidas as operações, por meio de uma interdependência entre as variáveis em questão”. E ainda, que esses indicadores podem ser expressos em termos numéricos ou percentuais.

Silva (2012, p. 49, grifo do autor) explica que a expressão “*indicador de desempenho*” normalmente é utilizada no sentido de medição de desempenho. “Medições de desempenho são efetuadas quando os aspectos do desempenho podem ser mensurados diretamente e quantificados com facilidade.” e, no entanto os “Indicadores de desempenho são utilizados quando não é possível efetuar tais mensurações de forma direta”.

Neste estudo as análises foram realizadas utilizando os indicadores de avaliação de desempenho propostos por Silva (2012). Os indicadores e seus objetivos são apresentadas no Quadro 1.

Indicadores de Execução Orçamentária e Financeira	
Indicadores Positivos	
Indicador	Objetivo
Comprometimento da receita corrente (EO1)	Analisar se a entidade pública utilizou receitas correntes (executadas) para pagar despesas correntes (executadas).
Investimento real (EO2)	Evidenciar o quanto as entidade públicas investiram em obras, instalações, materiais permanentes.
Receitas correntes próprias de manutenção (EO3)	Verificar se a entidade pública tem dependência de recursos de terceiros para pagar suas despesas correntes.
Retorno real dos recursos do contribuinte (EO4)	Analisar numa visão macro o quanto o contribuinte recebeu de volta em serviços e obras (despesas executadas) com base nos recursos que lhe pagou (receita executada).
Autonomia financeira real (EO5)	Identificar o quanto foi arrecadado pelo seu esforço para pagar todas as despesas da entidade.
Indicadores Negativos	
Amortização e refinanciamento de dívida real (EO6)	Analisar o montante gasto das despesas de capital com pagamento de amortização ou refinanciamento da dívida, ou seja, o quanto o governo deixa de realizar obras para pagar dívidas.
Operações de crédito e refinanciamento real (EO7)	Analisar o montante dos recursos de empréstimos e financiamento tomados que deveriam ser utilizados nas despesas de capital, principalmente em investimentos, mas que na realidade são utilizadas para pagamento de amortização ou refinanciamento de dívida.
Encargos da dívida na despesa corrente (EO8)	Evidenciar o pagamento de juros e encargos da dívida em relação ao total das despesas correntes. E se o Governo deixa de realizar despesas para a manutenção da máquina administrativa.
Comprometimento de recursos correntes com pessoal (EO9)	Analisar o comprometimento das despesas correntes que são gastas com pessoal e encargos sociais.
Comprometimento com despesas financeiras (EO10)	Evidenciar o pagamento de juros e encargos da dívida (despesas correntes), amortização e refinanciamento de dívidas (despesas de capital) em relação as despesas totais.
Indicadores de Execução Patrimonial	
Indicadores Positivos	
Indicador	Objetivo
Capacidade de pagamento sem autorização orçamentária (EP1)	Analisar os pagamentos que podem ser realizados sem a autorização orçamentária.
Capacidade de pagamento com autorização orçamentária (EP2)	Evidenciar o quanto a entidade pública dispõe de bens, crédito e valores para pagamento das dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa.
Capacidade total de pagamento (EP3)	Analisar a situação do ativo financeiro e não financeiro (ativo real).
Capacidade imediata de pagamento (EP4)	Analisar os recursos das disponibilidades financeiras que podem ser utilizadas para os pagamentos de obrigações líquidas e não líquidas, bem como a restituição de valores de terceiros.
Capacidade seca de pagamento (EP5)	Analisar a situação real de pagamento de obrigações liquidadas e não liquidadas, excluídos os valores de terceiros.
Indicadores Negativos	
Comprometimento financeiro com restos a pagar não processados (EP6)	Analisar a situação do comprometimento dos recursos financeiros para pagamentos de despesas que serão liquidadas.
Comprometimento financeiro com restos a pagar (EP7)	Evidenciar a situação dos recursos financeiros totais com relação às despesas do ano anterior (processados e não processados).
Comprometimento financeiro com operações de crédito (EP8)	Analisar a situação das disponibilidades financeiras para pagamentos de empréstimos e financiamentos tomados junto às instituições financeiras.
Comprometimento financeiro com precatórios (EP9)	Analisar a situação do comprometimento dos recursos disponíveis comprometidos com o pagamento de dívidas judiciais.
Comprometimento financeiro com recursos de terceiros (EP10)	Analisar a situação dos depósitos com as disponibilidades financeiras.
Indicadores Gerais	
Indicadores Positivos	

Análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon no período de 2009 a 2012

Indicador	Objetivo
Investimento per capita (EG1)	Analisar o quanto o Governo realizou de obras para a população. Além de evidenciar os recursos fornecidos pelo contribuinte que estão retornando.
Saúde per capita (EG2)	Analisar os gastos em saúde em relação ao número de habitantes.
Educação per capita (EG3)	Analisar os gastos com educação pelo número de habitantes
Transporte per capita (EG4)	Analisar os gastos com a melhoria nos transportes da população.
Energia per capita (EG5)	Analisar os gastos com energia em relação ao número de habitantes
Indicadores Negativos	
Operações de crédito e refinanciamento da dívida per capita (EG6)	Evidenciar o desembolso do contribuinte com as dívidas que o governo realiza com empréstimos e financiamentos tomados.
Receita tributária per capita (EG7)	Evidenciar a situação dos impostos, taxas e contribuições de melhoria que são cobradas dos contribuintes.
Receita de contribuições per capita (EG8)	Evidenciar o desembolso do contribuinte com as contribuições sociais.
Receita de serviços per capita (EG9)	Analisar as receitas das entidades governamentais por serviços prestados à comunidade: transporte público, saúde, comunicação, armazenagem, inspeção e fiscalização, processamentos de dados etc.
Receitas de transferências per capita (EG10)	Analisar o total das receitas de transferências recebidas (correntes e de capital).
Legislativo per capita (EG11)	Esclarecer para os cidadãos o custo do poder legislativo (gastos com deputados, senadores, vereadores, incluindo a máquina administrativa).
Judiciário per capita (EG12)	Analisar o custo para os cidadãos manter o poder judiciário.

Quadro 1: Indicadores de avaliação de desempenho

FONTE: Adaptado de Silva (2012).

De acordo com Silva (2012) os indicadores de execução orçamentária e financeira são utilizados para analisar os dados do balanço orçamentário. Os indicadores de execução patrimonial são utilizados para analisar os dados do balanço patrimonial. E os indicadores gerais podem ser utilizados para analisar os dados de quaisquer demonstrativos contábeis públicos.

2.4 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Quanto às espécies dos tributos, o Código Tributário Nacional (CTN) de 2004, no art. 5º, e a Constituição Federal de 1988 no art. 145, classificam a estrutura tributária como impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A Constituição de 1988 determinou que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Porém, já estabelece limitações de acordo com os princípios constitucionais. Quanto à função, de acordo com Gonçalves (2008, p. 1) “[...] a função mais óbvia do Tributo [...]” seria a de “[...] arrecadar divisas para que o Estado possa desempenhar suas atividades, tendo o tributo à função direta de custear o bem comum”. As competências tributárias para a União, Estados e Municípios, conforme se apresenta no Quadro 2.

COMPETÊNCIA	ART CF/88	TRIBUTOS
União	148	Empréstimo Compulsório
	149	Contribuições Sociais
	153	- Imposto sobre o Comércio Exterior; - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR); - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); - Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); - Tributação sobre Grandes Fortunas.
	154	Imposto Extraordinário
Estado	155	- Imposto sobre Transmissão de <i>causa mortis</i> e Doação (ITCMD); - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
Município	156	- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); - Imposto sobre Transmissão <i>inter-vivos</i> (ITBI); - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Quadro 2: Competências Tributárias

FONTE: Adaptado de Tristão (2003, p. 49-51).

Cabe destacar que uma característica do sistema de transferências atual no Brasil, conforme Tristão (2003, p. 67), “[...] é o fluxo vertical para baixo dos recursos [...]”, ou seja,

o Governo Federal transfere recursos aos Estados e municípios e, por sua vez, os Estados transferem aos seus municípios. “Não existem transferências dos Estados e municípios ao Governo Federal [...]”. O Quadro 3 apresenta um resumo das principais fontes de receitas municipais.

Tributos Próprios dos Municípios	ISS IPTU ITBI Taxas Contribuição de Melhoria	RECEITAS MUNICIPAIS
Transferências da União	22,5% do IR e do IPI - FPM 50% do ITR 70% do IOF - Ouro	
Transferências dos Estados	25% do ICMS - quota-parte 50% do IPVA	

Quadro 3: Resumo das Principais Fontes de Receitas Municipais

FONTE: Adaptado de Tristão (2003, p. 111).

O Tributo, na visão de Zanoti e Ribeiro (2005, p. 9) “constitui-se em uma contribuição pecuniária e compulsória, com amparo em lei, exigida pelo Estado [...] a fim de que o ente estatal reúna recursos financeiros necessários para proporcionar o bem-estar social a todos que vivem sob aquela jurisdição”.

3 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este tópico apresenta os resultados do estudo realizado.

3.1 DESEMPENHO DOS INDICADORES DE EXECUÇÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA

Os indicadores de Execução Financeira e Orçamentária têm por objetivo analisar dados do Balanço Orçamentário, sendo que para a análise dos indicadores **positivos**, quanto maior for o índice, melhor é o resultado. O Gráfico 1 apresenta os Indicadores positivos dos municípios de Marechal Cândido Rondon e de Toledo, no período de 2009 a 2012.

Análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon no período de 2009 a 2012

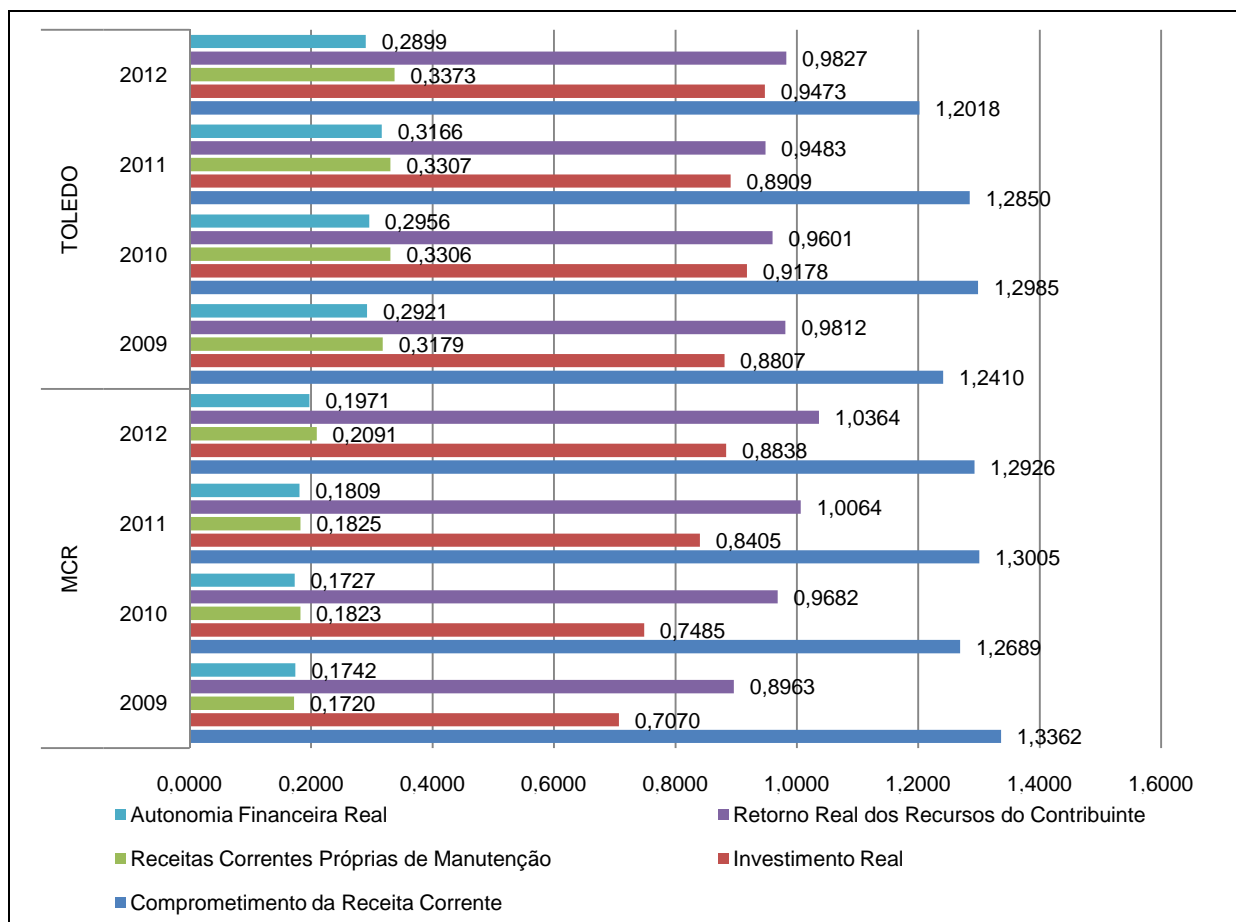


Gráfico 1: Indicadores de Execução Financeira e Orçamentária Positivos

FONTE: Dados da pesquisa.

Constatou-se que nem todos os indicadores aumentaram no último ano do mandato, mas a maioria teve índice maior em 2012, mesmo com variações entre os anos, como o Investimento Real, as Receitas Correntes Próprias de Manutenção e o Retorno Real dos Recursos do Contribuinte em ambos os municípios. Já a Autonomia Financeira Real só foi maior no último ano do mandato em Marechal.

Dentre os índices que tiveram aumento crescente em todos os anos, o indicador Investimento Real de Marechal Cândido Rondon teve maior percentual de aumento, sendo de 25% de 2009 até 2012. Em Toledo, o único índice que teve aumento em todos os anos foi Receitas Correntes Próprias de Manutenção, com aumento de 6,10% de 2009 para 2012. Apenas dois indicadores tiveram grande diferença de valores entre Toledo e Marechal, sendo Receitas Correntes Próprias de Manutenção, onde a diferença foi de 61,31% em 2012 e a diferença entre os municípios da Autonomia Financeira Real foi de 47,08% em 2012. Os outros indicadores não tiveram grandes diferenças entre os municípios.

Os maiores indicadores em Marechal no período foram: Comprometimento da Receita Corrente, que analisa se a entidade pública utilizou receitas correntes para pagar despesas correntes, e Retorno Real dos Recursos dos Contribuintes, que verifica, numa visão geral, o quanto o contribuinte recebeu de volta em serviços e obras dos recursos que pagou. Já em Toledo foram: Investimento Real, referente à realização de obras; Receitas Correntes Próprias de Manutenção, que verifica se o município possui dependência de terceiros, e Autonomia Financeira Real, que identifica o índice do quanto foi arrecadado pelo esforço próprio para pagar todas as despesas. Assim, percebe-se que Toledo realizou mais obras, mas foi em Marechal que a população recebeu maior retorno dos recursos que contribuiu.

A fim de analisar os dados do Balanço Orçamentário, o Gráfico 2 apresenta os Indicadores de Execução Financeira e Orçamentária **negativos** (quanto maior for o índice, pior é o resultado) dos municípios de Marechal Cândido Rondon e de Toledo, no período de 2009 a 2012.

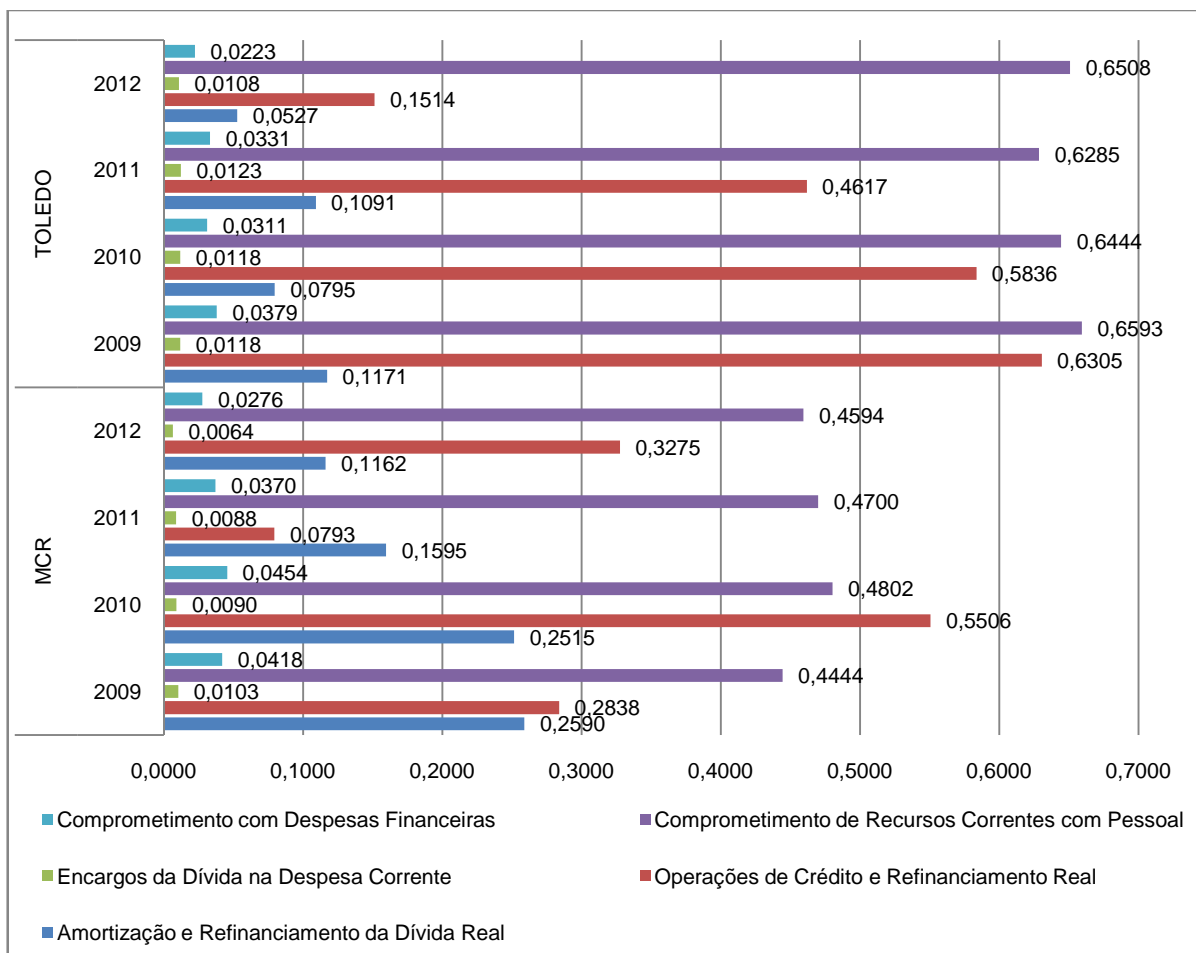


Gráfico 2: Indicadores de Execução Financeira e Orçamentária Negativos

FONTE: Dados da pesquisa.

Todos os índices tiveram variações ao longo do período, mas nenhum demonstrou aumento significativo no último ano do mandato. As maiores variações ocorreram na Amortização e Refinanciamento da Dívida Real e, nas Operações de Crédito e Refinanciamento Real em Marechal, que teve grande queda em Toledo.

Os indicadores que apresentaram índices maiores em Toledo foram os Encargos da Dívida na Despesa Corrente, que evidenciam as obrigações sem melhoria da administração; Operações de Crédito e Refinanciamento Real, que analisa o aumento do endividamento; e o Comprometimento de Recursos Correntes com Pessoal, onde se observou maiores gastos com pessoal numa média de 40% em relação ao município de Marechal.

Por sua vez, Marechal teve maior Comprometimento com Despesas Financeiras, evidenciando o valor real das dívidas e financiamentos em relação às despesas, e maior Amortização e Refinanciamento da Dívida Real, que evidencia a utilização de recursos de terceiros. Nos dois municípios os índices diminuíram ao longo dos anos.

3.2 DESEMPENHO DOS INDICADORES DE EXECUÇÃO PATRIMONIAL

O Gráfico 3 apresenta os Indicadores de Execução Patrimonial **positivos** dos municípios de Marechal Cândido Rondon e de Toledo, no período de 2009 a 2012.

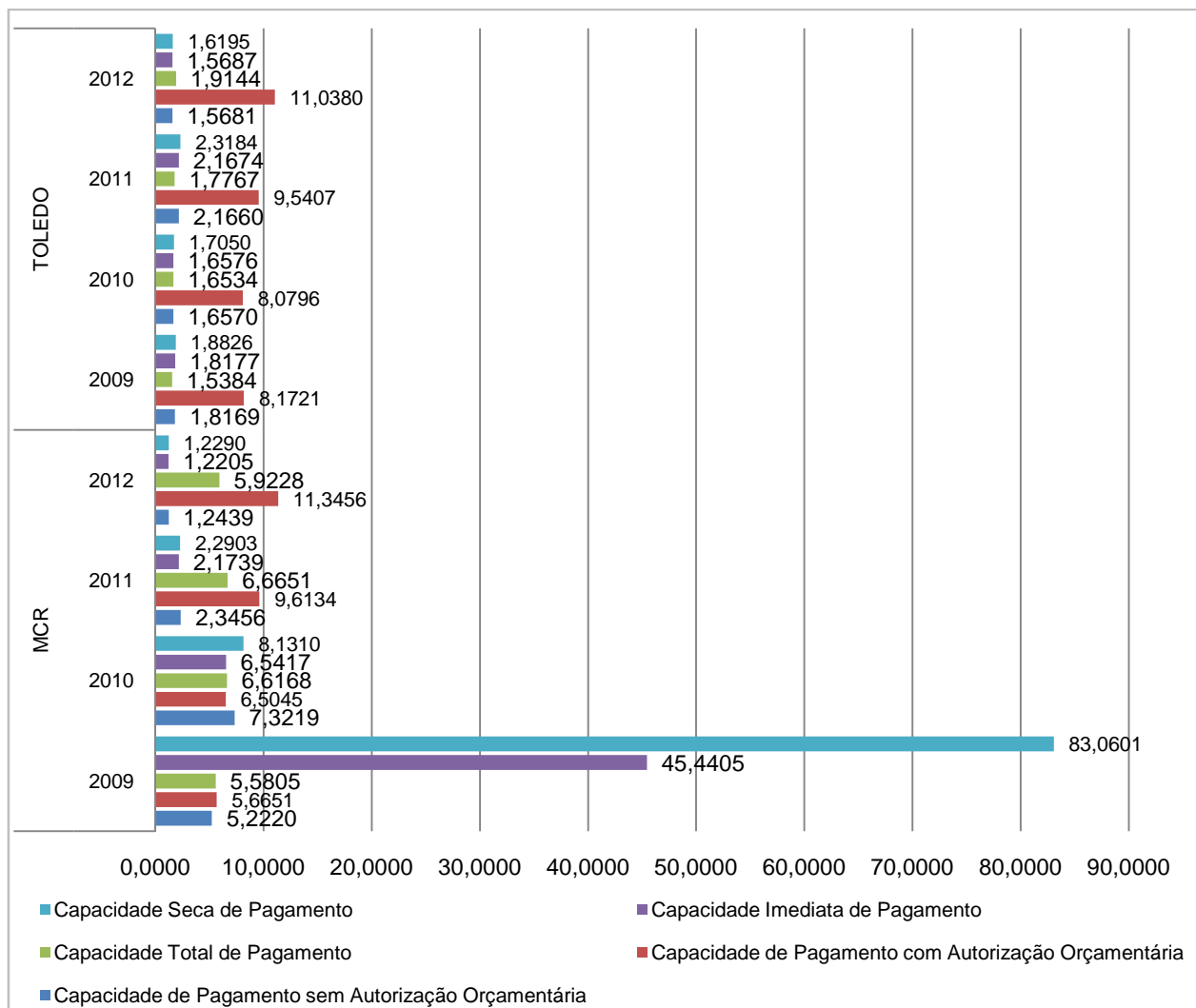


Gráfico 3: Indicadores de Execução Patrimonial Positivos

FONTE: Dados da pesquisa.

Os Indicadores de Execução Patrimonial analisam dados do Balanço Patrimonial. De acordo com o estudo, o índice de Capacidade Seca de Pagamento de Marechal Cândido Rondon, no ano de 2009, era muito superior a todos os outros anos, inclusive de Toledo, chegando a 83,0601. Este fato se deu, porque os Restos a Pagar e Restos a Pagar não Processados eram baixos. Para o ano seguinte (2010), esse índice diminuiu bruscamente em 90,21%. Para Toledo, este mesmo indicador não teve grandes variações.

A Capacidade Imediata de Pagamento, que se refere à restituição de valores de terceiros e o cumprimento de obrigações. No ano de 2009, Marechal teve também, índice com valor muito superior aos outros anos, até mesmo aos de Toledo, o que novamente foi gerado pelo baixo valor nos Restos a Pagar daquele ano. Já para 2010, o índice diminuiu em 85,60%.

A Capacidade Total de Pagamento demonstra a capacidade real de cumprir as obrigações. Entre os municípios essa capacidade teve diferença de mais de 200%. E quanto aos indicadores Capacidade de Pagamento com Autorização Orçamentária e sem Autorização Orçamentária, para os dois municípios os índices cresceram de 2009 até 2010, mas diminuíram para 2011 e 2012.

A fim de analisar os dados do Balanço Patrimonial, o Gráfico 4 apresenta os Indicadores de Execução Patrimonial **negativos** dos municípios de Marechal Cândido Rondon e de Toledo, no período de 2009 a 2012.

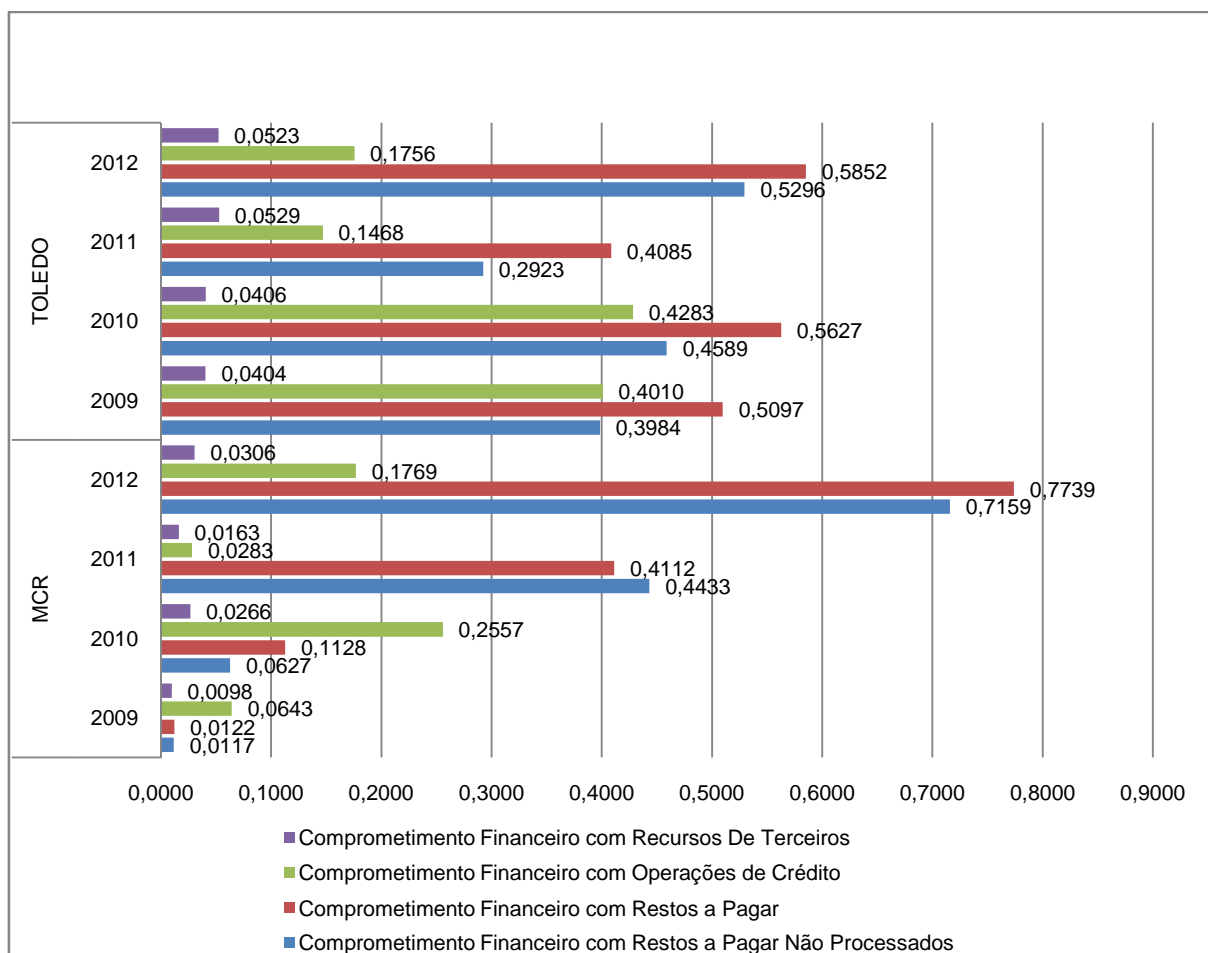


Gráfico 4: Indicadores de Execução Patrimonial Negativos

FONTE: Dados da pesquisa.

De acordo com o estudo, o maior índice foi o Comprometimento Financeiro com Restos a Pagar, principalmente no município de Toledo. Este indicador evidencia o percentual de recursos financeiros para novas funções de governo. Já em Marechal, este índice teve grandes variações e foi muito baixo no ano de 2009, pois como visto, os valores de Restos a Pagar do município foram muito baixos. Nos anos seguintes, esse indicador de Marechal cresceu constantemente até 2012, com aumento de 6.243,44% comparado com 2009.

Os índices do Comprometimento Financeiro com Restos a Pagar não Processados avaliam a capacidade de cumprir as funções no exercício em curso. Em Toledo, foram os segundos maiores, porém, variaram bastante no município de Marechal, comparando 2012 com 2009 o índice aumenta 6.018,80%.

Os recursos para pagamento de empréstimos e financiamentos é evidenciado pelo indicador Comprometimento Financeiro com Operações de Crédito, o qual teve variações ao longo do período analisado nos dois municípios, sabendo-se que os índices foram muito superiores no município de Toledo. Já o indicador Comprometimento Financeiro com Recursos de Terceiros, analisa a restituição de valores de terceiros – recursos provisórios, e mesmo que foram os menores índices de Execução Patrimonial Negativos, tenderam a aumentar nos dois municípios.

3.3 DESEMPENHO DOS INDICADORES GERAIS

Os Indicadores Gerais Positivos têm por finalidade identificar os gastos realizados pela prefeitura em relação ao número de contribuintes. O Gráfico 5 apresenta os indicadores gerais positivos de Toledo e de Marechal Cândido Rondon, no período de 2009 a 2012.

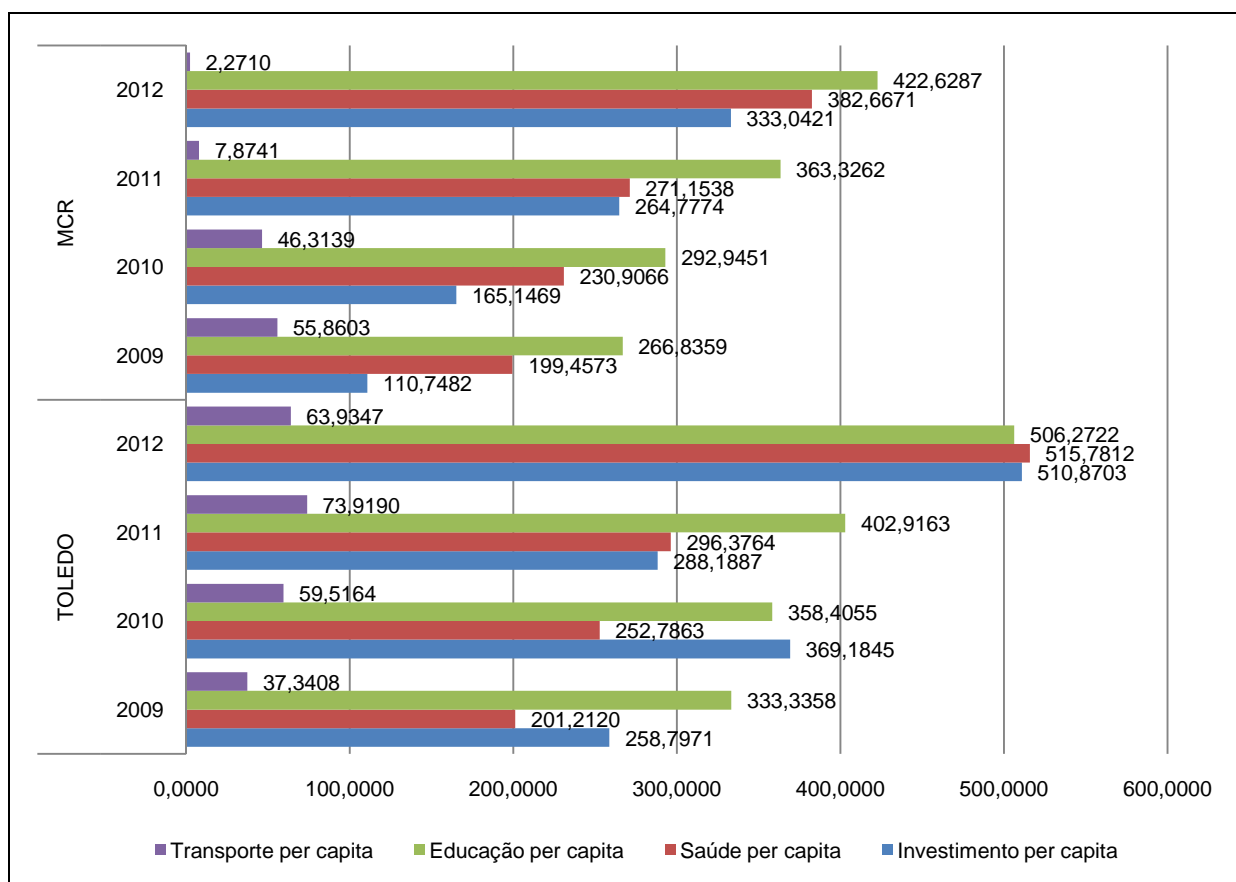


Gráfico 5: Indicadores Gerais Positivos

FONTE: Dados da pesquisa.

Durante os anos de 2009 a 2012, o município de Toledo obteve índices de Investimento *per capita*, Saúde *per capita*, Educação *per capita* e Transporte *per capita*, relativamente maiores que o município de Marechal Cândido Rondon. No entanto, há exceção para o ano de 2009, quando o índice Transporte *per capita* foi maior no município de Marechal Cândido Rondon (55,8603), do que em Toledo (37,3408). Observou-se que os índices de ambos os municípios tiveram aumento crescente durante o período, apenas com exceção do Transporte *per capita* e Investimento *per capita*. Este último índice é o menor para os dois municípios.

Os maiores gastos das prefeituras em relação ao número de contribuintes foram empenhados para a educação. Em Toledo, a função Educação foi a que apresentou menor variação durante o mandato, enquanto a função Saúde foi a que mais variou, com aumento significativo no município de Toledo, em 2012, coincidindo com o ano de eleição. Em Marechal, a função Investimentos, que analisa o quanto o Governo realizou de obras para a população, foi a que mais variou. Ao final do período analisado, o município de Marechal Cândido Rondon obteve maior percentual de aumento nos investimentos (200,72%), enquanto que em Toledo o aumento foi de 97,40%.

Os Indicadores Gerais **negativos** têm por finalidade identificar os desembolsos realizados pelos contribuintes. Demonstra-se no Gráfico 6 os índices de Marechal Cândido Rondon e de Toledo, no período de 2009 a 2012.

Análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon no período de 2009 a 2012

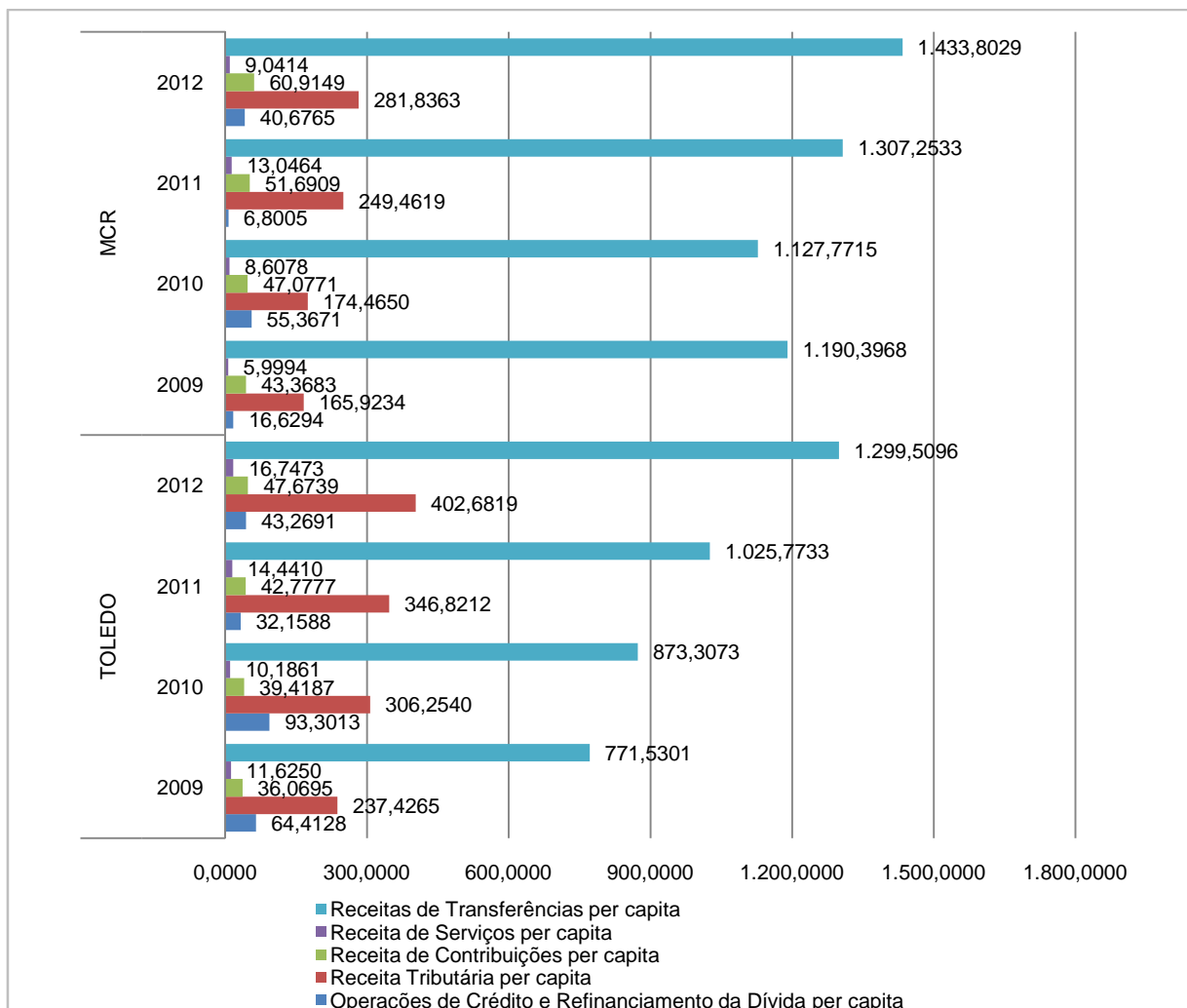


Gráfico 6: Indicadores Gerais Negativos

FONTE: Dados da pesquisa.

Os indicadores Receita de Serviços *per capita*, Receita Tributária *per capita* e Operações de Crédito e Refinanciamento da Dívida *per capita* foram maiores no município de Toledo. Assim, os indicadores Receita de Contribuições *per capita* e Receita de Transferências *per capita* foram maiores no município de Marechal Cândido Rondon, durante o período analisado.

A diferença entre os municípios das Receitas de Transferências *per capita*, diminuiu durante os anos, chegando a 10% em 2012. As Receitas de Contribuições *per capita*, mantiveram a diferença em torno de 20%. Já as Receitas de Serviços *per capita* tiveram pouca variação entre os municípios.

Através dos indicadores, observa-se que, durante o período, os maiores desembolsos dos contribuintes foram em função das Receitas de Transferências, seguidos das Receitas Tributárias e das Receitas de Contribuições.

Com exceção do indicador Operações de Crédito e Refinanciamento da Dívida *per capita* nos dois municípios e Receita de Transferências *per capita* em Marechal, que variaram, todos os indicadores tiveram aumento crescente durante 2009 a 2012.

Tendo aumentado o indicador de Receita Tributária *per capita*, observa-se que para isso, o contribuinte pagou cada vez mais impostos, taxas e contribuições de melhoria. Esses indicadores de Toledo são maiores que os do município de Marechal Cândido Rondon, em praticamente 40%. Entretanto, ao final do período, os índices de Receita Tributária *per capita*,

de Toledo e Marechal, tiveram aumentos semelhantes, pois chegaram em 2012, com aumentos de aproximadamente 69% em comparação com 2009.

Cabe ressaltar que o montante das receitas arrecadadas pelos municípios é composto por arrecadação do próprio município, e por transferências de outros órgãos governamentais como o Estado e a União. No que se refere à arrecadação própria, destaca-se principalmente IPTU, ISSQN e Taxas, que tem relação direta com os contribuintes do próprio município.

No entanto a arrecadação por meio de transferências recebidas dos outros órgãos não tem relação direta apenas com os contribuintes dos municípios analisados. Trata-se da arrecadação global realizada por aqueles órgãos e depois rateada (em partes) entre os municípios.

Portanto, ao analisar a qualidade dos indicadores em Positivos e Negativos, seguiu-se a fundamentação teórica apresentada, e dessa forma os indicadores negativos, devem ser assim analisados sob ótica dos contribuintes em geral, ou seja, quanto maior a arrecadação do município, pior para o contribuinte.

De modo contrário, se estivéssemos analisando a qualidade (positivo ou negativo) para a prefeitura, entender-se-ia o contrário, pois logicamente, quanto mais recursos repassados pelo Estado ou União para os municípios, mais serviços públicos poderiam ser ofertados a população.

Quanto às análises comparativas entre os dois municípios, ressalta-se que são perfeitamente possíveis, em função de que a metodologia adotada no presente estudo utilizou números índice, ponderado pela população do município, facilitando desta forma a comparação entre os municípios.

4CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do artigo foi realizar uma análise comparativa dos indicadores de desempenho dos municípios de Toledo e Marechal Cândido Rondon - Paraná no período de 2009 a 2012, a fim de verificar se a variação dos indicadores é maior no final do mandato.

Em relação aos indicadores de Execução Financeira e Orçamentária positivos, verificou-se que, quando comparados ao ano de 2009, em Marechal apenas o Comprometimento da Receita Corrente diminuiu no período, os demais tiveram aumento no último ano do mandato. Já em Toledo, com exceção do Comprometimento da Receita Corrente e a Autonomia Financeira Real, os demais também foram superiores. Esse resultado é bom para os municípios, pois foram realizadas mais obras, menos dependência e maior retorno dos recursos do contribuinte.

Quanto aos indicadores de Execução Financeira e Orçamentária negativos, comparados com 2009, apenas as Operações de Crédito e Refinanciamento Real, e o Comprometimento de Recursos Correntes com Pessoal foram superiores em 2012, os demais, diminuíram em Marechal. Em Toledo, todos os índices foram menores em 2012 do que eram em 2009.

No que se refere aos indicadores de Execução Patrimonial positivos, tanto em Marechal quanto em Toledo, apenas a Capacidade de Pagamento com Autorização Orçamentária e a Capacidade Total de Pagamento foram maiores em 2012 do que em 2009. Todos os indicadores de Execução Patrimonial negativos tiveram aumento no último ano em Marechal. No município de Toledo apenas o Comprometimento Financeiro com Operações de Crédito não aumentou.

No entanto, os indicadores que são mais relacionados diretamente com os contribuintes são os indicadores Gerais, que demonstram os gastos em relação à população, dessa forma, pode-se perceber nos índices Gerais positivos, que os Investimentos *per capita*, a Saúde *per capita* e a Educação *per capita* tiveram aumentos significativos do ano de 2009 até 2012, tanto em Toledo, quanto em Marechal. Contudo, o Transporte *per capita* teve aumento

apenas no município de Toledo, enquanto que em Marechal Cândido Rondon esse valor foi bastante inferior ao investido no primeiro ano. Através dos indicadores Gerais positivos, percebe-se que, no geral, o município de Toledo é o que mais realiza gastos em relação ao número de contribuintes.

Em relação aos indicadores Gerais negativos, analisando-os sob a ótica do contribuinte, pode-se perceber que em Marechal a população desembolsou mais em: Operações de Crédito e Refinanciamento da Dívida *per capita*, Receita Tributária *per capita*, Receita de Contribuições *per capita* e Receita de Serviços *per capita*. Enquanto que os contribuintes de Toledo tiveram uma redução no valor das Operações de Crédito e Refinanciamento da Dívida *per capita*, os demais índices também tiveram aumento, com destaque para as Receitas de Transferências *per capita* que foi superior a Marechal.

Desta forma, o estudo revelou que no último ano de mandato vários indicadores (Orçamentários, Financeiros e Patrimoniais) tiveram aumento. Porém, os que mais afetam a população são os Gerais, onde, pode-se perceber que os contribuintes tiveram melhoria na saúde, educação e foram realizadas obras de infraestrutura como asfalto, parques, praças, etc. Em contrapartida, os contribuintes pagaram mais impostos, taxas e contribuição de melhoria, e ainda, com serviços de coleta e transporte de lixo, entre outros.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P.H.T. **O essencial da contabilidade pública**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**: lei 5.172 de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado. Coordenador Volney Zamenhof de Oliveira Silva; colaboradores Alan Martins... [et al]. 4 ed. Campinas: CS Edições, 2004.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em: 01/05/2013.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acessado em: 18/04/2013.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acessado em: 23/05/2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acessado em: 23/05/2013.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria, prática e mais de 800 exercícios. – 5. ed. – 4 reimpr. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. São Paulo: Atlas. 4 ed., 2011.
Acessado em: 05/04/2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.437/13**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1437.doc>. Acessado em: 12/04/2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIMARÃES, Silvio Campos. **Avaliação de desempenho na gestão pública municipal**. 201 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas – São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3303/ACFEC.pdf?sequence=1>> Acessado em: 23/05/2013.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Atlas.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações contábeis públicas: indicadores de desempenho e análise**. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

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

SUZUKI, J. A. N.; GABBI, L. V. B. **Desafios da avaliação de desempenho no setor público: o caso da Prefeitura municipal de São Paulo**. ([20-]) Disponível em: <http://www.scp.rs.gov.br/upload/Painel_13_Juliana_e_Ligia_formatado.pdf> Acessado em: 23/05/2013.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. (Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Organização, Recursos Humanos e Planejamento).

YIN R. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman; 2001.

ZANOTI, L. A. R.; RIBEIRO, M. de F. (2005). **O tributo como fator de geração da justiça fiscal e do bem-estar social**. Disponível em: <<http://esameavvocato.diritto.it/docs/archivio/1/20652.pdf>>. Acessado em: 03/06/2013.