



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE - FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – CCA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Adriano Rafael de Souza

ANÁLISE DO ÍNDICE IRF-IQG PARA O CASO DOS MUNICÍPIOS DO
ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

Brasília-DF
2015

Adriano Rafael de Souza

**ANÁLISE DO ÍNDICE IRF-IQG PARA O CASO DOS MUNICÍPIOS DO
ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso
(Monografia) apresentado ao
Departamento de Ciências Contábeis e
Atuariais da Universidade de Brasília,
como requisito parcial à conclusão da
disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e consequente obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Beatriz Fátima
Morgan

Brasília-DF
2015

Adriano Rafael de Souza

**ANÁLISE DO ÍNDICE IRF-IQG PARA O CASO DOS MUNICÍPIOS DO
ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

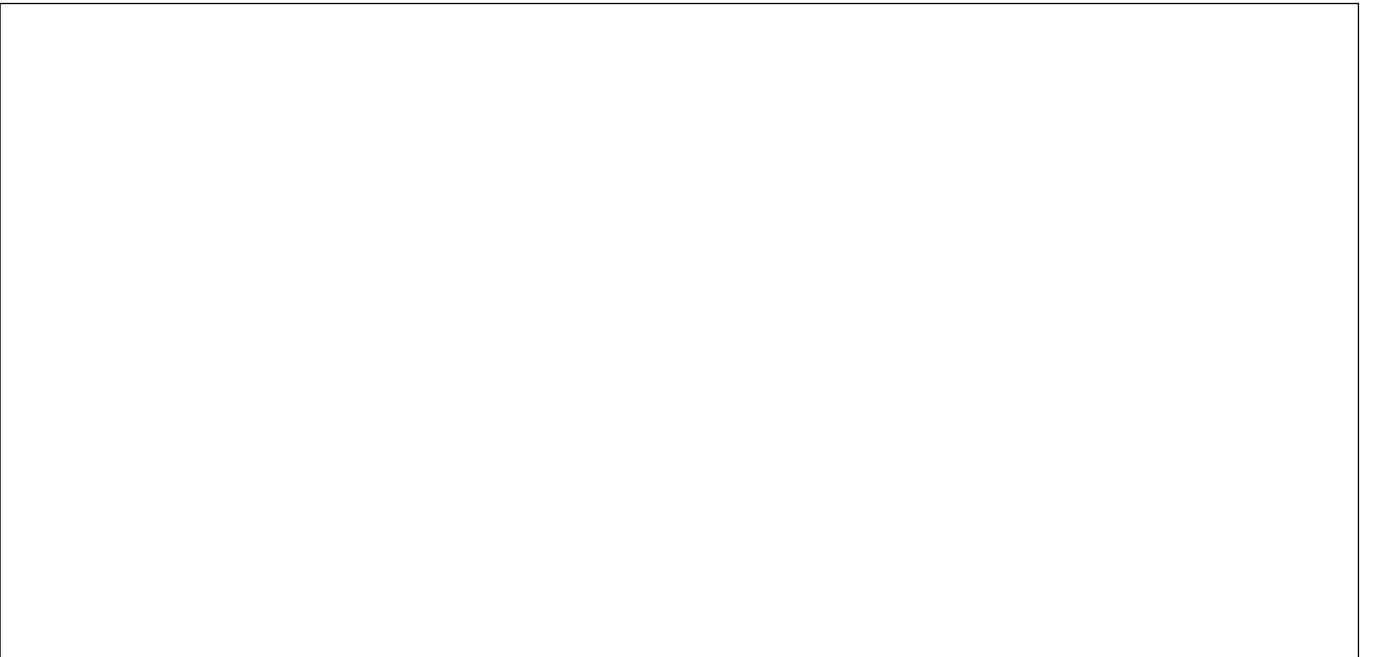
Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em ___/___/___

Professor _____

Professor _____

Brasília-DF
2015



DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho de estudo à minha família, e a todas as pessoas que diretamente ou indiretamente contribuíram para minha formação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado forças para ter chegado até aqui, a minha família pelo incentivo, apoio e dedicação e aos meus professores e colegas de sala que contribuíram de forma especial para a conclusão dessa longa caminhada.

“ Do sofrimento, emergem as almas mais fortes. Os personagens mais marcantes estão coalhados de cicatrizes. ”

Gibran Khalil

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo observar se existe diferenças significativas entre os indicadores de responsabilidade fiscal e qualidade de gestão entre o estado de Mato Grosso do Sul e o estado de Goiás. Para a realização dessa análise foi utilizada a metodologia adotada por Gobetti e Klering (2013), que através de uma dupla função de conversão transforma esses indicadores em índices contidos no intervalo $[0,1]$, facilitando assim a sua análise comparativa. Como resultado foi obtido uma diferença significativa com relação a indicadores específicos, já com relação aos índices foi observado que eles se comportavam de forma distinta em relação ao Estado de Goiás, mostrando em parte a tendência de queda do IRF em contra partida o aumento do IQG. Este trabalho contribui complementando a análise desses índices para os estados da região Centro-Oeste.

Palavras chave: Qualidade de Gestão. Ajuste Fiscal. Mato Grosso do Sul. IRF-IQG.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – PIB do Mato Grosso do Sul (2003-2011) em valores correntes(em Milhões).....	15
Gráfico 2 – Participação das Transferências correntes em relação a receita total do estado de MS de 2003 a 2012	34
Gráfico 3 – Distribuição da Receita Tributária por faixa populacional entre 2003 e 2012	35
Gráfico 4 – Performance dos Municípios do MS por Índices [0,1]	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Número de municípios incluídos no FINBRA selecionados na amostra	26
Tabela 2 – Percentual da população de MS representada pela amostra selecionada	26
Tabela 3 – Evolução dos indicadores Fiscais e de Gestão dos municípios de MS de 2003 a 2012 (% RCL).....	27
Tabela 4 – Média dos Indicadores Fiscais e de Gestão em intervalos de períodos (%RCL).....	29
Tabela 5 - Evolução dos Indicadores Fiscais do estado de MS em relação ao PIB	30
Tabela 6 – Média dos indicadores Fiscais e de Gestão do MS em intervalos de períodos (PIB%)	32
Tabela 7 – Evolução dos principais itens da receita primária corrigidos pelo INPC de 2012 (em milhões)	34
Tabela 8 – Distribuição de Municípios por intervalos de valor dos Indicadores	37
Tabela 9 – Evolução dos índices de responsabilidade fiscal e qualidade de gestão (MÉDIA POR ANO)	42
Tabela 10 – Comparação IRF Versus IQG 2012	42
Tabela 11 – Comparação IRF Versus IQG 2003	43
Tabela 12 - Comparação IRF Versus IQG 2003	44

Lista de quadros

Quadro 1 - Lista de indicadores operações para os seus cálculos	22
Quadro 2 - Parâmetros para a transformação dos Indicadores em Índices	40

SUMÁRIO

1 Introdução.....	12
2 Referencial Teórico	14
2.1 Origem e História do Mato Grosso do Sul	14
2.2 Características Econômicas do estado de Mato Grosso do Sul	14
2.2.1 Evolução do PIB do Mato Grosso do Sul	15
2.3 Sistema Orçamentário Brasileiro.....	16
2.3.1 Orçamento em Função de Interesses Políticos	16
2.4 Balanced Scorecard	17
2.5 Balanced Scorecard no Setor Público	18
2.6 Gerenciamento de Custos e Sua Importância na Gestão Pública	19
2.7 Custos e Qualidade	20
3. METODOLOGIA ADOTADA PARA OS ÍNDICES E INDICADORES	21
4 RESULTADOS E ANÁLISE	26
4.1 Análise Agregada dos Indicadores Fiscais e de Gestão de MS	26
4.2 Análise das Receitas dos Municípios	33
4.3 Comportamento dos Indicadores	36
4.4 Análise do Índice de Responsabilidade Fiscal e de Qualidade de Gestão (IRF-IQG)	40
5 CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS	47
ANEXOS	48

1 INTRODUÇÃO

O tema Ajuste Fiscal já foi e ainda é amplamente discutido no meio acadêmico. Em uma dessas discussões é abordada a deterioração do resultado primário do setor público, mostrando assim uma necessidade de um ajuste fiscal que consiga pelo menos retornar o Superávit Primário a um nível que no mínimo estabilize a relação dívida-produto interno bruto (PIB). Expondo essa ideia, Gobetti (2015) procura ressaltar em seu trabalho, o tipo de ajuste fiscal desejável e possível na situação econômica atual do Brasil. Devido ao fraco crescimento econômico e levando em consideração o seu histórico, o Brasil basicamente se utilizou de aumentos de impostos e redução de investimentos para fazer o ajuste fiscal, medidas que podem ocasionar problemas para a sociedade.

Um outro fator relacionado ao ajuste fiscal, que também é fundamental para que o equilíbrio nas contas públicas seja mais eficaz, é a qualidade da gestão pública, termo muito adotado nos trabalhos acadêmicos que tem como objetivo a análise desse setor. Apesar de ser citado em vários trabalhos, em nenhum deles existe uma definição clara desse conceito, apenas há uma exposição do que já é definido em leis sobre o gestor público ter a obrigação de oferecer meios para que o cidadão obtenha serviços públicos de qualidade, usando de forma eficiente os recursos financeiros, com o intuito de evitar desperdícios, assim como garantir o crescimento do país levando o bem-estar social à sua população. Com isso observa-se que a qualidade de gestão não é um conceito que pode ser definido facilmente, pois é parte de uma ideia mais ampla, onde é visível que uma boa qualidade de gestão se traduz basicamente em resultados concretos.

Tendo em vista a importância desses dois conceitos, ajuste fiscal e qualidade da gestão, e do seu impacto no controle de gastos e na geração de resultados para a população, chega-se a um questionamento: Como analisar a responsabilidade fiscal e a qualidade de gestão estão melhorando ou decaindo no decorrer dos anos? Em virtude disso, Gobetti e Klering (2007) fizeram um trabalho com o objetivo de quantificar essa melhoria (ou piora), seguindo os preceitos que formam os pilares do Balanced Scorecard (BSC). O BSC é uma ferramenta difundida para uma análise mais ampla e profunda da qualidade a qual também leva em consideração o médio e longo prazo das empresas. Em seus estudos, esses autores não se preocuparam somente em quantificar esses dois indicadores, mas também procuraram observar se existe um tradeoff entre eles, tentando verificar se a melhora de um, ocasiona a piora de outro, baseados nas contas públicas dos estados e municípios brasileiros.

Seguindo o mesmo raciocínio, Santos (2013) procurou aplicar a mesma análise de forma menos abrangente, com o intuito de observar se os resultados obtidos por Gobetti e Klering para os municípios e estados brasileiros eram semelhantes aos que seriam encontrados nos municípios do estado de Goiás, utilizando para isso a mesma metodologia do estudo feito para avaliar os indicadores de responsabilidade fiscal e de qualidade de gestão.

Baseado nesses autores citados, o presente estudo tem como objetivo dar continuidade na análise da região Centro-Oeste, especificamente com o estado de Mato Grosso do Sul. Para a realização desse trabalho será aplicada a mesma metodologia utilizada por Gobetti e Klering (2007), onde se observará o comportamento dos indicadores, tendo como focos municípios sul-matogrossenses. Será realizada ainda uma comparação entre os resultados obtidos por Santos (2013), referentes aos municípios goianos e os resultados sul-matogrossense.

Com isso a presente pesquisa procura responder a seguinte questão:

Existe diferença significativa entre os indicadores de qualidade de gestão e ajuste fiscal dos municípios de Mato Grosso do Sul com os municípios do estado de Goiás?

Este trabalho está dividido em cinco capítulos, o primeiro capítulo refere-se a esta introdução, o capítulo 2 é referente ao referencial teórico, o capítulo 3 é composto pela metodologia utilizada para a construção do índice IRF-IQG, o capítulo 4 contempla a análise dos dados, e por fim o capítulo 5 que apresenta a conclusão obtida com a análise dos dados encontrados e todas as suas inferências.

2REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Origem e História do Mato Grosso do Sul

Segundo Pena (2003), em 1974, o governo federal, pela Lei Complementar n° 20, estabelece a legislação básica para a criação de novos estados e territórios, reacendendo a campanha pela autonomia. No dia 11 de outubro de 1977, o presidente Geisel assinava a Lei complementar n° 31 criando o Estado de Mato Grosso do Sul (MS), com capital em Campo Grande.

Antes de sua criação, o estado de Mato Grosso do Sul era pertencente ao estado de Mato Grosso, mas o governo federal acabou por dividir esse estado. Não existe consenso sobre o que levou o governo militar a dividir o estado de Mato Grosso, mesmo porque os movimentos para a divisão do estado, liderados por latifundiários e ruralistas, estavam enfraquecidos na época. A divisão do estado de Mato Grosso nessa ótica segundo Pena (2013 apud BITTAR, 1997), que culminaram na separação desse estado foram: o interesse no desenvolvimento regional e ocupação territorial, fortalecimento das fronteiras locais com a Bolívia e o Paraguai e a manutenção de uma melhor relação com o partido da ditadura, que na época era o Arena, ampliando assim sua base de apoio.

As críticas favoráveis a essa divisão se apoiaram no argumento que a separação de estado de Mato Grosso era benéfica para a região sul do Estado, podendo então ocorrer o desenvolvimento regional de forma mais concreta, pois segundo os favoráveis a essa divisão, o governo com sede em Cuiabá, era constantemente acusado de não destinar recursos para investimento nas regiões do sul, inviabilizando assim o seu desenvolvimento. Os críticos desfavoráveis a essa divisão, argumentam que essa separação entre o sul e o norte de Mato Grosso, se deu de forma imposta, sem que a população participasse do processo, além de ter sido motivada por aspectos políticos e sem o planejamento necessário.

2.2 Características Econômicas do estado de Mato Grosso do Sul

Segundo Jose e Marques (2014), apesar das mudanças econômicas ocorridas no Brasil a partir de 1990, a economia sul-matogrossense ainda é até os dias de hoje, predominantemente agrícola, mostrando que ocorreu um crescimento modesto do setor industrial nesse estado, segmento o qual produz maior valor agregado aos produtos. Sendo o setor agrícola, com o seu desenvolvimento e seu incentivo a entrada no mercado competitivo global, concorrendo com os produtos internacionais, com isso boa parte de seu PIB é composto pelo comércio de commodities.

Ainda em relação a José e Marques (2014), os mesmos afirmam que 50% do PIB sul-matogrossense se concentra em apenas quatro municípios, mesmo depois de se estabelecer uma nova dinâmica produtiva no estado. Historicamente, ainda se nota, que não foi possível a implementação de um contra peso para que a desconcentração territorial dessa produção seja realizada.

Casanato (2013), além de reafirmar a força e a importância que o setor agrícola tem no estado de Mato Grosso do Sul, afirma que o estado encontra-se em posição confortável perante a demanda mundial, tendo em vista que, tem tanto a capacidade produtiva de atender a demanda de alimento, quanto novas demandas, como a de biocombustíveis. Além disso, ele encontrou uma relação negativa existente entre a renda e o investimento em educação, que segundo o autor, pode indicar que em uma economia pautada no agronegócio, ainda predomina a produção latifundiária, com grande extensão territorial, onde a mão-de-obra e a terra, prevalece em relação ao avanço tecnológico e a especialização da mão-de-obra.

2.2.1 Evolução do PIB do Mato Grosso do Sul

O PIB do estado de Mato Grosso do Sul, passou por um período de crescimento bastante positivo entre 2003 e 2011. Segundo os dados do IBGE (Gráfico 1), o PIB foi de 19 bilhões em 2003, 21 bilhões em 2005, 21 bilhões em 2007, 36 bilhões em 2009 e por último 49 bilhões em 2011. A variação média do PIB, tendo como base para a variação o ano corrente e o ano anterior a este, ficou em 11,2%. Como foi ressaltado anteriormente muito do que é produzido no Estado em questão de PIB é oriundo da agricultura.

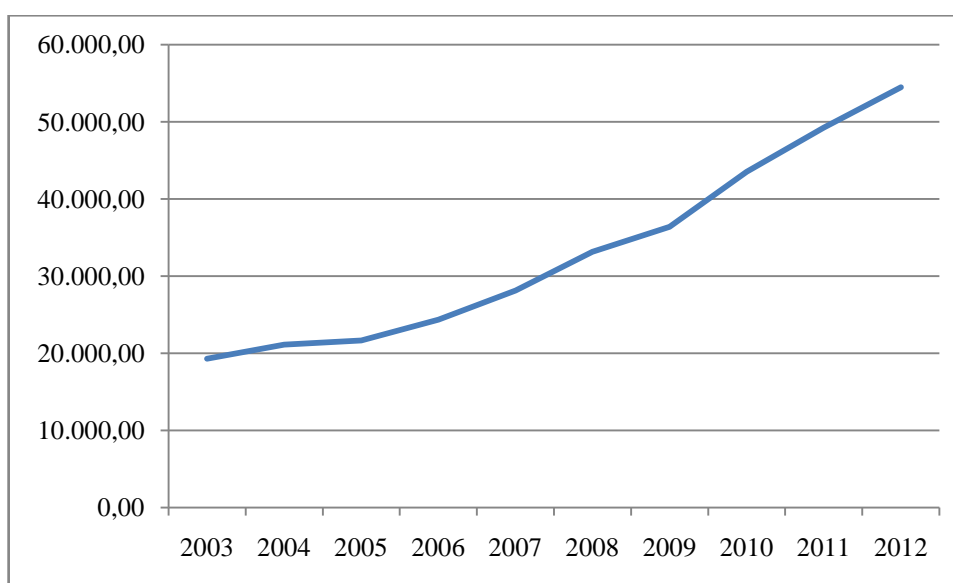


GRÁFICO 1 – PIB do Mato Grosso do Sul (2003-2011), valores correntes (em milhões).
 FONTE: IBGE

2.3 Sistema Orçamentário Brasileiro

Segundo a Lei Complementar nº 101/2000, o Sistema Orçamentário Federal é constituído por três leis ordinárias, que mesmo tendo a mesma hierarquia como lei, uma é subordinada a outra nessa ordem respectivamente: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e Lei Orçamentária Anual (LOA). O PPA tem como objetivo demonstrar o plano de governo de forma ampla, isto é, a estratégia de governo para 4 anos, tem em seu detalhamento de despesas de capital e continuadas, focando no planejamento de longo prazo em sua essência legal.

A LDO tem como objetivo fixar os parâmetros gerais para orientação do orçamento no ano seguinte, estabelecendo assim suas metas e prioridades. Considerando a ordem hierárquica dessas leis, a LDO não pode contrariar o disposto no PPA, caso isto ocorra, prevalece o que foi estipulado no PPA. Essa lei também tem como característica ser válida por um ano.

A LOA, assim como a LDO tem que se submeter ao que é estipulado nas duas leis acima dela, isto é, se o conteúdo da LOA for divergente daquilo que está no PPA e LDO, prevalecerá o que foi estipulado nessas duas leis anteriores, não podendo assim ser contrárias as duas leis acima dela. Ela também tem validade anual e o seu objetivo é estimar a receita e fixar as despesas. Ela é subdividida em orçamento fiscal, orçamento de seguridade social e orçamento de investimento em empresas estatais.

2.3.1 Orçamento em Função de Interesses Políticos

Tomando como base o teor legal dessas três ferramentas de planejamento estipuladas em lei, Mendes (2009), em seu artigo já levanta o questionamento sobre como essa ferramenta é utilizada de forma danosa ao bom funcionamento da máquina pública e contra a sua ideia de desenvolvimento econômico. Em seu trabalho ele aborda o fato de que as ferramentas de orçamento são utilizadas de forma a atender o sistema político no Brasil.

O que de fato ocorre no Brasil é o foco da equipe econômica em manter o equilíbrio fiscal. Já por parte do executivo existe a preocupação em manter a base aliada por meio do aumento de gastos, o que segundo o autor chega a 92% do orçamento, sendo que a qualidade dos gastos e o custo-benefício dos programas de governo ficam à margem das decisões políticas. Sendo uma das observações feitas pelo autor o abandono de projetos para atender as exigências da base aliada, culminam assim, no encerramento de projetos e consequentemente, na perda de grandes quantias de dinheiro público sendo. Dessa forma, o

PPA se torna uma mera formalidade burocrática, sendo a LDO o foco mais importante dessas três leis mencionadas, justamente para atender os interesses individuais da base aliada do executivo.

2.4 Balanced Scorecard

Segundo Kaplan e Norton (1997), o Balanced Scorecard (BSC) é uma ferramenta eficiente de gestão, nele a visão e a estratégia da empresa são traduzidos em medidas de desempenho. Os autores acima enfatizam que tais medidas e indicadores de desempenho não são usados da maneira incorreta, no caso específico do BSC, isto é, para controle de comportamento e avaliação de desempenho passado. Deixando claro que a melhor utilização desse recurso é como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, e não um sistema elaborado puramente como ferramenta de controle interno.

Para melhor definir o que seria o Balanced Scorecard, Kaplan e Norton (1997, p.25), explicam que:

O Balanced Scorecard traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente dos processos internos e do aprendizado e crescimento. O Scorecard cria uma estrutura, uma linguagem, para comunicar a missão e a estratégia, e utiliza indicadores para informar os funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Ao articularem os resultados desejados pela empresa com os vetores desses resultados, os executivos esperam canalizar as energias, as habilidades e os conhecimentos específicos das pessoas na empresa inteira, para alcançar as metas de longo prazo.

Notadamente, vê-se no Balanced Scorecard uma ferramenta de gestão mais profunda, que vai muito além de indicadores financeiros, com foco no médio e longo prazo da empresa, sempre procurando a excelência em suas atividades, sendo os resultados financeiros somente uma de suas bases.

Ainda segundo esses autores, as quatro perspectivas básicas do BSC são:

- Perspectiva financeira: é mantida por esse sistema porque é um importante indicador que gera informações econômicas imediatas, decorrentes de eventos passados, sendo as medidas financeiras importantes para mostrar, por exemplo, a lucratividade do negócio;
- Perspectiva do cliente: permite que o gestor identifique o segmento de clientes e o mercado que sua unidade de negócios irá competir. Além disso, preocupa-se com as medidas de desempenho desse segmento alvo e também com medidas específicas ao cliente, como a satisfação do cliente, retenção de clientes, dentre outras medidas atreladas especificamente a clientela;

- Perspectiva dos processos internos: tem como objetivo a manutenção do número de clientes e a busca por novos consumidores para os produtos ou serviços ofertados pela empresa, além disso, é voltado para a satisfação dos anseios dos acionistas referentes as perspectivas de bons retornos financeiros. Para a realização desse objetivo, pode-se até implementar processos totalmente novos ao invés de somente aperfeiçoar os já existentes, inserindo a ideia de inovação nesses processos e preocupando-se com as demandas futuras;
- Perspectiva do aprendizado e crescimento: refere-se às estratégias que a empresa deve aplicar para o melhoramento de sua infraestrutura operacional visando o longo prazo.

2.5 Balanced Scorecard no Setor Público

Poubel (2013) em seu rol de ferramentas para uma gestão voltada a eficiência e eficácia, tem o intuito de realizar a melhoria do desempenho da gestão pública e o objetivo de otimizar a destinação dos recursos públicos. Com esse argumento, ele destaca que a utilização da metodologia do BSC em conjunto com as informações retiradas dos demonstrativos contábeis seria bastante vantajosa, pois além de dar transparência às estratégias do governo, ainda otimizariam a destinação dos recursos disponíveis, destacando para uma melhor contextualização com a realidade pública, ajustes aos quatro pilares do BSC.

Dentre os ajustes, estão os relacionados à perspectiva financeira, que pelas características de cumprimento de sua função social, não seriam voltados à obtenção de lucro e sim direcionados à eficiência na execução orçamentária e ampliação de captação de recursos. Já com relação a perspectiva do cliente, ele destaca que existem dois tipos de clientes: os diretos, aqueles que usufruem os produtos ou serviços públicos diretamente e os indiretos, que ganham com a qualidade desses serviços, por exemplo, um serviço de educação de qualidade, gera uma mão-de-obra melhor qualificada, assim a sociedade como um todo ganha, seja por diminuição da violência, maior produtividade da mão-de-obra nacional ou maior geração de empregos. Sendo assim, a perspectiva do cliente, conclui o autor, é delimitada por dois clientes, o cidadão e a sociedade como um todo, medindo assim a efetividade da ação pública.

A perspectiva dos processos internos para o setor público, segundo Poubel (2013), se resume ao aperfeiçoamento dos processos internos por meio do aumento da eficiência, porém ele faz uma crítica ao atual modelo, onde mesmo a questão da eficiência do setor público sendo um Princípio Constitucional (art. 37 da CF), não existe por parte dos gestores uma cultura de promoção da eficiência e nem cobrança pelos órgãos de controle interno e externo

para que seja efetivamente inserida nas repartições públicas, criticando por fim, o processo de orçamento que ao invés de privilegiar quem otimiza a utilização de recursos, faz o contrário, privilegia quem os desperdiça.

Finalmente, a perspectiva da aprendizagem e crescimento, segundo o autor, basicamente no serviço público, é focado na modernização administrativa tendo como base as pessoas, observando que em um ambiente onde o gestor não pode livremente contratar, promover e demitir essa, se torna uma tarefa difícil. Essa perspectiva, nos entes públicos, é focada na incorporação de tecnologia de informação e da melhoria das práticas gerenciais.

2.6 Gerenciamento de Custos e Sua Importância na Gestão Pública

O gerenciamento de custos, ferramenta fundamental para que se possa usar de forma eficiente os recursos, é também importante para se conceituar o que é qualidade, não em termos literais da palavra, e sim como conceito para determinada atividade, no que diz respeito ao escopo deste trabalho, a qualidade está atrelada aos serviços públicos, mais especificamente a qualidade do gasto público ligada a esses serviços ou produtos.

Em seu trabalho, Alonso (1999), enfatiza o resultado benéfico em propor um sistema de custos mais robusto para a administração pública, tendo em vista os seus notáveis benefícios, dentre eles o seu caráter informativo e gerencial mais amplos, o que facilita a tomada de decisões e além disso o uso eficiente de recursos.

Um dos apontamentos feitos por este autor e também Mendes (2009), é o de que para cobrir os seus déficits, os gestores públicos tomam medidas não muito eficientes para contenção de gastos e também para a geração de superávits. Uma das medidas para a contenção de gastos é o corte direcionado à gastos referentes aos investimentos, que são importantes para que o Estado prospere. Outro tipo de medida que pode ou não surtir efeito positivo é o aumento de impostos, que além de diminuir o nível de atividade do Estado e provocar menor competitividade externa, ainda pode não surtir o efeito esperado em gerar a receita necessária para o pagamento de suas obrigações.

Dessa forma para conter gastos de forma mais eficiente, sem custos sociais severos, seria necessário a introdução de um sistema de custeio para os serviços prestados pelo Estado, no Brasil esse tipo de iniciativa foi implantada de forma modesta, ao contrário do que se verifica no cenário internacional.

A qualidade do gasto público no Brasil, segundo Couto (2009), ainda carece de melhorias, mesmo tendo um amplo conjunto de ferramentas, como o Plano Plurianual (PPA),

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), a utilização do orçamento programa, onde o gestor tem uma base para avaliação de projetos com relação aos seus custos e resultados, a própria LRF, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) sistema para o controle financeiro e também a Conta Única do Tesouro, onde vincula cada saída de recursos a uma destinação específica, além do nome do servidor que a requisitou.

Ainda segundo Couto (2009), no Brasil existe uma ineficiência considerável no que se refere à alocação dos recursos públicos em relação aos outros países da América Latina, chegando a ordem de 40% dos recursos serem desperdiçados. As causas desses desperdícios de recursos são diversas: os traços históricos, a elevada desigualdade, os aspectos institucionais e políticos ligados à rigidez do gasto, o alto custo de campanha, a descentralização fiscal e a distorção do princípio da autonomia dos três poderes.

2.7 Custos e Qualidade

Segundo Deming (1990), qualidade e custos andam juntos, em seu livro ele ressalta a importância de se manter um sistema de custos eficiente sem sacrificar a qualidade, levantando inclusive uma crítica aos que adotam o discurso de que não se pode aumentar a produtividade e a qualidade ao mesmo tempo, isto é, o sacrifício de um implicava na melhora do outro, e vice-versa.

Ainda nesse livro, ele explica que a qualidade não se resume ao que se perde em relação à credibilidade com os clientes pelo fornecimento de produtos pouco satisfatórios, a qualidade dos produtos é consequência de um sistema produtivo voltado à qualidade de todo o processo, o que acarreta uma diminuição dos custos, aumento da produtividade, menos trabalho com o re-trabalho de produtos e inclusive numa satisfação maior dos trabalhadores. E também estende esse conceito ao setor de serviços, que segundo ele, iria ter que pensar o seu sistema de custeio e de qualidade para não perder mercado.

Deming (1990), ressalta que em boa parte das repartições públicas não há mercado a ser conquistado, tendo assim a função de prestar os serviços de forma eficiente. Sendo o objetivo da repartição destacar-se pelo serviço bem executado, e exercendo de forma contínua o seu aprimoramento.

Por fim, ele faz uma crítica ao orçamento elaborado apenas com o parâmetro do menor preço, pois o mesmo acarreta em decisões que podem gerar perdas. Segundo o autor, um preço menor pode acarretar em custos maiores em detrimento do preço menor. No Brasil, um

exemplo desse problema pode ser evidenciado no processo licitatório por tomada de preços, sendo o preço o único parâmetro pode também ocasionar esse tipo de situação.

3METODOLOGIA ADOTADA PARA OS ÍNDICES E INDICADORES

Os indicadores fiscais e orçamentários utilizados para analisar a qualidade da gestão dos municípios do Mato Grosso do Sul foram retirados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através do histórico de dados obtidos em, “Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios”, conhecido como FINBRA. A seleção dos indicadores fiscais e de gestão utilizam a mesma metodologia utilizada por Gobetti e Klering (2007), com o objetivo de replicar os procedimentos para analisar o trade-off do Índice de Responsabilidade Fiscal (IRF) e Índice de Qualidade de Gestão (IQG) nos municípios do Mato Grosso do Sul. Os resultados dos indicadores dos municípios do estado de Goiás foram obtidos no trabalho de Santos, que foi utilizado para analisar o tradeoff mencionado nos municípios de Goiás, e usou-se a mesma metodologia do trabalho supra citado com as devidas correções, oriundas da mudança no detalhamento das informações encontradas no FINBRA e mudanças na legislação relacionada ao detalhamento de contas públicas.

O trabalho de Gobetti e Klering (2007) teve como base para criação desse indicador o Balanced Scorecard, onde, de forma sintética, é uma ferramenta que tenta conciliar a qualidade do produto que é entregue com os recursos disponíveis. No caso do ente público os recursos disponíveis devem respeitar a LRF, tendo em vista isso, o objetivo do índice IRF – QG é fazer o tradeoff entre o nível da qualidade de gestão, isto é, a qualidade dos serviços públicos oferecidos a população, em relação aos recursos disponíveis com a preocupação de atender os requisitos da LRF.

A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e a Constituição Federal (CF, 1988) tem em seu teor regulamentar objetivos contraditórios entre si. A Constituição prevê que haja investimentos em saúde, educação e infraestrutura, e para que isso ocorra de forma satisfatória também devem ser efetuados gastos com pessoal e esses gastos provavelmente serão tomados de forma continuada para a manutenção desses serviços. Já a LRF, dentre uma de suas orientações, propõe o contingenciamento dos gastos com pessoal. Dessa forma o gestor público acaba ficando entre esse dilema, pois ele deve tanto cumprir a LRF quanto zelar pelo crescimento econômico da região que está encarregado de gerir e ainda garantir acesso de qualidade aos mais variados serviços públicos, não somente cuidando da parte fiscal.

Tomando como base a LRF para a formulação de índices de responsabilidade fiscal, pode-se com certa facilidade traduzir alguns de seus pontos numericamente com facilidade, como por exemplo o que está disposto em seu artigo 42 sobre a Suficiência de Caixa (SUF_CAIX), que tem como objetivo impedir que o gestor atual crie obrigações sem lastro financeiro para honrar esses compromissos, passando dessa forma, as obrigações para o próximo gestor, deixando ainda a gestão comprometida com déficits oriundos de outras gestões. Também em contexto semelhante, mas com suas peculiaridades, temos o Superávit Primário (SUP_PRI), que registra todas as receitas primárias, excluindo as financeiras, e deduzindo, por fim, suas respectivas despesas primárias.

Além desses dois demonstrativos, temos a Dívida Líquida Consolidada (DCL) e a Dívida Líquida com Pessoal (PES_LIQ), sendo os índices fiscais representativos da avaliação do IRF – QG. Também serão considerados para análise os índices orçamentários que são representados de forma resumida no quadro 1 e que são explicados com mais detalhes nos anexos.

Quadro 1 – Lista de indicadores operações para os seus cálculos

Dívida Consolidada (DC)	$(OP_CRE) + (OUT_DC)$
Deduções da Dívida (DC_DED)	Ativo Financeiro Disponível - RAP Processado
Dívida Consolidada Líquida (DCL)	$(DC_TOT) - (DC_DED) \text{ SE } (DC_DED) > 0$
Disponibilidades Financeiras (ATI_DIS)	Ativo Financeiro Disponível
Obrigações Financeiras (PAS_OBR)	RP + Depósitos + Outras Obrigações
Suficiência de Caixa (SUF_CX)	$(ATI_DIS) - (PAS_OBR)$
Receita Primária (REC_PRI)	Receita total, excluindo receitas financeiras e Fundef
Despesa Primária (DES_PRI)	Despesa total, excluindo as financeiras
Superávit Primário (SUP_PRI)	$(REC_PRI) - (DES_PRI)$
Despesa Bruta de Pessoal (PES_TOT)	Despesa com pessoal, inclusive aposentadorias da ODC
Deduções de Pessoal (PES_DED)	Elementos deduzíveis pela LRF
Pessoal Líquido (PES_LIQ)	$(PES_TOT) - (PES_DED)$
Despesa de Custeio (ODC_TOT)	ODC, excluindo aposentadorias e pensões
Custeio da Máquina (ODC_MAQ)	Diárias, Passagens e Material de Consumo
Custeio de Auxílios (ODC_AUX)	Verbas indenizatórias, como auxílio-alimentação
Custeio de Terceiros (ODC_TER)	Serviços de Terceiros, Consultorias e Locação de Mão-de-Obra
Investimentos (INV)	Despesas de Capital em Investimentos
Gasto com Legislativo (LEG)	Função legislativo
Gasto Social (SOC)	Função Educação/Cultura/Saúde/Saneamento
Gasto com Infraestrutura (INF)	Função Transporte/Habitação/Urbanismo/Energia
Receita Corrente Líquida (RCL)	Receita Corrente, excluindo retenções Fundef

Fonte: Gobetti e Klering (2007) p.47

Algumas considerações específicas sobre os procedimentos dos cálculos serão abordadas a seguir:

- 1- Como já foi mencionado anteriormente o indicador Suficiência de Caixa (SUF_CAIX), foi construído de forma que obedeça ao Artigo 42 da LRF, que impede o gestor em seus últimos dois quadrimestres de mandato efetue gastos sem lastro financeiro para a sua liquidação no período seguinte. Evitando assim que o próximo gestor não enfrente dificuldades financeiras para cobrir restos a pagar sem as devidas disponibilidades de caixa para honrar com esses compromissos. Esse indicador é definido pela diferença entre as disponibilidades e as obrigações financeiras, compondo assim o índice(SUF_CAIX). Caso ele seja negativo, existem mais obrigações do que dinheiro em caixa, caso positiva, a situação inversa é evidenciada, isto é, mais dinheiro em caixa do que obrigações financeiras;
- 2- Superávit Primário (SUP_PRI) é registrado seguindo o princípio da competência, o seu cálculo é feito pela diferença entre as receitas e despesas primárias, isto é, excluindo as de caráter financeiro. Dentre as suas exclusões estão as receitas financeiras (aplicações financeiras), amortização de empréstimos, operações de crédito e alienação de bens. Já com relação as despesas primárias são excluídos juros e encargos da dívida, concessões de empréstimos e aquisição de títulos de capital já integralizado. Como disposto no Manual de Demonstrativos Fiscais da STN.
- 3- A diferença entre Suficiência de Caixa (SUF_CAIX) e Superávit Primário (SUP_PRI) é que está é variável de fluxo e aquela variável de estoque. No qual a variação apurada em um bimestre é aproximada do valor nominal abaixo da linha;
- 4- Como disposto no MDF, as deduções da Dívida Consolidada (DC_DED), somente serão levadas em conta no cálculo da dívida consolidada líquida (DCL), quando o valor do ativo disponível não for inferior ao valor dos restos a pagar processados (RAP), isto é, quando a dedução implicar em uma DCL menor que a DC;
- 5- Na conta Pessoal e Encargos Sociais teve em seu elenco de contas a inclusão das despesas classificadas como “Aposentadorias e reformas“ e “Pensões“, ao invés de fazerem parte da composição da conta de Outras Despesas Correntes;
- 6- A totalidade dos precatórios foi incluída a Dívida Consolidada (DC_TOT);
- 7- Por não ser facilmente identificável nos balanços e também como o objetivo de compor a RCL de forma que registre os recursos efetivamente disponíveis para gasto, a contribuição previdenciária dos servidores não foi deduzida nem do cálculo da despesa líquida com pessoa (PES_LIQ), e nem da receita corrente líquida (RCL).

Além dos indicadores Superávit Primário, Suficiência de Caixa, Pessoal Líquido e Dívida Consolidada Líquida, ainda foram inseridos no rol de índices aqueles que irão

representar a qualidade de gestão como, Gastos Sociais (SOC), Gastos com Investimento (INV), Gasto com Legislativo (LEG), Gastos com Infraestrutura (INF) e também Outras Despesas de Custeio (ODC_TOT).

Todos esses índices foram calculados como proporção da receita corrente líquida (RCL), excluindo o índice gasto com Legislativo (LEG), que para a sua devida representatividade nos cálculos, sem que haja discrepância para fins de comparação, foi composto por dois subíndices que são a proporção entre o gasto com o legislativo e a Receita Corrente Líquida (LEG/RCL) e o outro composto pela Despesa Legislativa PerCapita (LEGpc), em valores reais.

O intuito de Gobetti e Klering (2007), ao fazer a junção desses dois índices foi evitar a discrepância gerada pelos municípios muito “ricos“, que ao se ter uma Receita Corrente Líquida (RCL) muito alta, geraria um índice de despesa com legislativo muito baixo em detrimento dos outros. Porém em contra partida podem vir a ter uma despesa percapita com legislativo (LEGpc), mais alta do que a dos municípios com receita corrente líquida menor. Sendo assim o índice realmente utilizado para fins de comparação foi a média desses dois subíndices.

Para fazer a conversão dos indicadores, Gobetti e Klering (2007), utilizou uma dupla função linear cujo ponto intermediário ($Y = 0,5$) corresponde a média da amostral (\bar{X})_i. A relação de conversão assume dois formatos distintos, abaixo e acima da média, e podendo ser crescente ou decrescente, dependendo do indicador de referência. O indicador de pessoal e endividamento, por exemplo, deve ser convertido por uma relação decrescente, na medida em que maiores proporções da RCL de Dívida e despesa, nesse caso, possuem um impacto negativo. O contrário ocorre, no entanto, com os gastos de investimento, sociais e infraestrutura.

Considerando que \bar{X}_i é a média do indicador, $X^{máx}$ e X^{min} , os pontos de mínimo e máximo são determinados pela média. A seguir são apresentadas as fórmulas de conversão para funções decrescentes.

1. $f(X_i) = 0,5 + 0,5 \left[\frac{\bar{X}_i - X_i}{\bar{X}_i - X^{min}} \right]$, abaixo da média; e
2. $f(X_i) = 0,5 - 0,5 \left[\frac{X_i - \bar{X}_i}{X^{máx} - \bar{X}_i} \right]$, acima da média

Para funções crescentes troca-se apenas um dos sinais das fórmulas;

3. $f(X_i) = 0,5 - 0,5 \left[\frac{\bar{X}_i - X_i}{\bar{X}_i - X^{min}} \right]$ abaixo da média; e
4. $f(X_i) = 0,5 + 0,5 \left[\frac{X_i - \bar{X}_i}{X^{máx} - \bar{X}_i} \right]$ acima da média

Os pontos máximo e mínimo foram determinados a partir da média e dos desvios padrão de cada um dos indicadores, tal que:

$$Xi^{máx,min} = \bar{Xi} \pm pDP(Xi)$$

Onde p é um número real que foi escolhido de acordo com a metodologia de Gobetti e Klering (2007), ocasionalmente podendo ser diferente para o mínimo e para o máximo, como de fato foi o caso adotado para o cálculo do índice de endividamento e de suficiência de caixa. Sempre que o indicador ultrapasse o limite mínimo ou máximo fixado de acordo com a média e o desvio, a ele será atribuído o índice máximo (1) ou mínimo (0).

A normalização de todos os indicadores para o intervalo $[0,1]$ permite que se extraía médias de vários índices-indicadores, gerando assim o índice final – o IRF-IQG - e seus dois componentes, o índice fiscal (IRF) e o índice de qualidade (IQG), por meio de médias harmônicas simples. Assim, será obtido um índice que reflete o desempenho fiscal e qualidade de gestão dos municípios do Mato Grosso do Sul.

Basicamente a ideia de Gobetti e Klering com essa função foi transformar valores que não tem muito valor explicativo, e muito menos podem ser comparados facilmente, para valores que podem ser entendidos facilmente. Ao contrário do que o modelo propõe, um intervalo $[0,1]$, onde quanto mais próximo de 1 (um) melhor é o indicador, ao se comparar um índice que tem um intervalo $[-4,20]$ com um outro que tem um intervalo $[-1,7]$, dificulta a construção de um parâmetro de comparação, e a média desses dois valores vai ser pouco explicativa quando se for fazer o IRF-IQG, que basicamente é a média dos dois índices. Já, delimitando o intervalo de todos os índices em um conjunto imagem que varia no intervalo $[0,1]$ é mais intuitivo saber se aquele índice para determinado indicador está bom ou ruim e a ao se extrair a média o valor explicativo dela é melhor, podem ser observado a deterioração do índice IRF-IQG, dependendo dos valor observados para cada um dos sub-índices.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

4.1 Análise Agregada dos Indicadores Fiscais e de Gestão de MS

A evolução da situação fiscal dos municípios do Mato Grosso do Sul será analisada a partir dos dados disponibilizados pelo FINBRA. Devido a variação de municípios representados a cada ano nessa base de dados, foi adotado o procedimento de selecionar apenas os municípios que vieram a ter suas contas públicas disponibilizadas entre os anos de 2003 a 2012.

O número de municípios sul-mato-grossenses incluídos no FINBRA e selecionados para a amostra são evidenciados na tabela 1. Depois de observar quais municípios não satisfaziam a condição para serem selecionados, foram selecionados 67 municípios dos 79 pertencentes ao Estado de MS.

TABELA 1 – Número de municípios incluídos no FINBRA e selecionados na amostra

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Abrangência do FINBRA	77	77	78	78	77	78	78	78	76	75
Dados Incompletos	10	10	11	11	10	11	11	11	9	8
Amostra Total	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67

FONTE – FINBRA
Elaboração própria

A tabela 2 mostra a abrangência anual da amostra final por faixa populacional e a proporção da população da amostra em relação à totalidade da população. Ao todo 91% da população sul-matogrossense é contemplada pela amostra no período analisado.

TABELA 2 – Percentual da população de MS representada pela amostra selecionada

População Municipal	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
0 a 5000	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%
5001 a 10000	6%	6%	6%	6%	5%	6%	6%	4%	4%	5%
10001 a 20000	18%	18%	16%	15%	18%	16%	16%	16%	14%	13%
20001 a 50000	18%	18%	18%	19%	19%	20%	21%	22%	24%	25%
50001 a 100000	8%	8%	4%	4%	8%	8%	8%	0%	0%	0%
mais de 100000	41%	41%	46%	46%	40%	40%	40%	49%	49%	49%
População amostral/População total	91%	91%	91%	91%	92%	91%	91%	91%	92%	93%

FONTE – FINBRA
Elaboração própria

A tabela 3 mostra a evolução dos indicadores fiscais em proporção a RCL no decorrer do período analisado. Ela foi construída a partir da soma dos valores encontrados em todos os municípios para determinado indicador em dado ano, e em seguida dividindo pela soma da RCL de todos os municípios no respectivo ano. O indicador Suficiência de Caixa (SUF_CAIX) apresentou uma tendência de elevação no último triênio onde chegou ao seu valor máximo de 17,40% em 2012. Nos períodos anteriores a esse observou-se uma tendência de crescimento oscilando entre altas e pequenas quedas nos períodos de 2006 a 2009, sendo constatado seus menores valores nos anos de 2003 e 2004 que foram 4,01% e 3,91%, respectivamente.

O indicador Suficiência de Caixa (SUF_CAIX) comparado ao apresentado por Santos (2013), mostra um desempenho melhor no Estado de MS em comparação a Goiás, mostrando resultados positivos durante o período de 2003 a 2010 e crescendo de forma mais acentuada, em detrimento do que foi constatado no estudo que teve foco no Goiás.

Apesar da Lei de Responsabilidade Fiscal estipular limites claros sobre a despesa de pessoal o indicador Pessoal Líquido (PES_LIQ) demonstrou uma tendência de crescimento assim como no estado de Goiás. Tendo o seu maior valor registrado em 2012 onde representou 54,83% da RCL, chegando a patamares próximos de seu limite semelhante ao que ocorreu com o Estado de Goiás.

TABELA 3 – Evolução dos indicadores Fiscais e de Gestão dos municípios de MS de 2003 a 2012 (% RCL)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
DISP_FIN.	14,75%	7,93%	17,99%	20,42%	20,96%	19,48%	20,15%	23,83%	26,62%	23,47%
OBRI_FIN.	10,74%	4,02%	8,67%	8,02%	9,49%	8,46%	7,27%	11,46%	10,78%	6,07%
SUF_CAIX	4,01%	3,91%	9,32%	12,40%	11,46%	11,02%	12,89%	12,38%	15,84%	17,40%
DIV_CON	36,86%	19,59%	28,39%	22,87%	21,33%	17,77%	17,90%	15,07%	13,52%	13,74%
DED_DC	11,20%	6,30%	15,11%	17,46%	16,69%	17,26%	17,70%	17,81%	24,42%	21,61%
DCL	24,59%	12,90%	12,72%	4,93%	4,22%	0,24%	0,02%	-3,04%	-10,99%	-8,14%
REC_PRI	110,08%	78,61%	109,17%	110,80%	112,06%	112,75%	113,71%	114,00%	111,84%	112,22%
DES_PRI	110,41%	77,63%	102,92%	106,84%	109,03%	107,93%	111,56%	116,47%	109,44%	112,56%
RES_PRI	-0,33%	0,98%	6,24%	3,96%	3,03%	4,82%	2,16%	-2,47%	2,40%	-0,33%
PES_BRT	47,12%	32,99%	46,10%	46,44%	48,77%	47,32%	52,28%	50,59%	49,02%	55,14%
DED_PES	0,23%	0,20%	0,20%	0,14%	0,20%	0,12%	0,21%	0,30%	0,26%	0,31%
PES_LIQ	46,88%	32,79%	45,91%	46,30%	48,57%	47,19%	52,07%	50,29%	48,76%	54,83%
ODC_TOT	49,44%	34,85%	46,95%	46,83%	46,48%	44,22%	45,92%	45,62%	44,76%	43,24%
INV	15,38%	10,59%	11,02%	14,30%	14,55%	17,50%	14,46%	17,82%	13,34%	16,29%
SOC	54,48%	38,95%	54,77%	56,04%	57,72%	57,77%	60,89%	62,35%	60,11%	62,50%
INF	23,26%	15,97%	18,17%	20,70%	20,51%	22,03%	20,13%	22,52%	18,13%	19,43%
LEG	4,22%	2,86%	4,13%	4,20%	3,53%	3,60%	3,98%	4,62%	3,23%	3,17%

RCL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
-----	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------

FONTE: FINBRA
Elaboração Própria

Os indicadores de gasto em Infraestrutura (INF) e Investimento (INV), mostraram-se estáveis durante todo o período de tempo, já o gasto Social (SOC), apresentou uma tendência de crescimento durante o período, mas não de forma tão acentuada do que os outros indicadores. No Goiás observou-se comportamento semelhante, porém somente o gasto Social (SOC) apresentou tendência estável durante o período observado pelo autor. Já o indicador Outras Despesas de Custeio (ODC_TOT) teve um comportamento estável durante todo o período de tempo analisado no Mato Grosso do Sul, no estado Goiano se obteve um resultado decrescente nesse indicador.

Por meio da média dos períodos pode-se fazer uma análise mais clara da evolução dos indicadores fiscais, como demonstrado na tabela 4. O indicador Suficiência de Caixa (SUF_CAIX) aumentou do valor médio de 6%, dobrou o seu valor no período de 2006 a 2008, chegando ao valor médio de 15% no período de 2009 a 2012. Já o Superávit Primário (RES_PRI) dobrou entre o período de 2003 a 2005 foi registrado em 2%, no período seguinte chegou a 4%, porém no último intervalo de anos foi registrada uma perda do que havia sido ganho no período de 2006 a 2008 chegando a registrar uma variação praticamente nula nesse período em questão. A análise desses dois indicadores, mostra uma melhora nos municípios no que diz respeito a Suficiência de caixa, em contrapartida o Superávit Primário (SUP_PRIM), mostrou uma queda, mas não chegando a ser negativa, porém tendo uma melhora praticamente nula no último período de tempo analisado. Nos municípios goianos foi registrado uma melhora nesses dois indicadores em questão, mostrando melhor desempenho até 2010 que foi o intervalo limite da análise de Santos.

O valor da Despesa Consolidada Líquida (DCL) decresceu de 16% no período de 2003 a 2005, no intervalo de tempo seguinte diminuiu pouco mais de 5 vezes esse percentual chegando a 3% do valor médio e no último período decresceu 3 vezes o valor do período anterior chegando a -6%, sendo a maior variação registrada utilizando o valor médio dos períodos, semelhante aos resultados encontrados por Santos (2013) para o mesmo indicador. Demonstrando que a Dívida Corrente Líquida praticamente zerou durante a década analisada, evidência constatada também para o mesmo estudo aplicado aos municípios goianos. Essa variação se deve ao decréscimo da Dívida Consolidada (DIV_CON), em conjunto com o aumento das Deduções da Dívida Consolidada (DED_DC). A Dívida Consolidada no período de 2003 a 2005 foi de 27% chegando a 15% no período de 2009 a 2012, já as Deduções da

Dívida Consolidada teve variação de 11% no período de 2003 a 2005 para 21% de 2009 a 2012.

Os indicadores Outras Despesas de Custeio (ODC_TOT), gastos com Investimentos (INV), gastos com Infraestrutura (INF), obteve-se basicamente o mesmo resultado, isto é, se mostraram constantes nos três intervalos de anos. Já os indicadores Pessoal Líquido (PES_LIQ) e Gasto Social (SOC), mostraram crescimento sendo que o Pessoal Líquido aumentou de 41% no período 2003 a 2005 para 52% no período 2009 a 2012, já o Gasto Social (SOC), variou de 48% do período 2003 a 2005 para 62% no período de 2009 a 2012.

TABELA 4 – Média dos Indicadores Fiscais e de Gestão em intervalos de períodos (% RCL)

	2003-2005	2006-2008	2009-2012
DISP_FIN	13%	20%	24%
OBRI_FIN	7%	9%	9%
SUF_CAIX	6%	12%	15%
DIV_CON	27%	20%	15%
DED_DC	11%	17%	21%
DCL	16%	3%	-6%
REC_PRI	97%	112%	113%
DES_PRI	94%	108%	112%
RES_PRI	2%	4%	0%
PES_BRT	41%	48%	52%
DED_PES	0%	0%	0%
PES_LIQ	41%	47%	52%
ODC_TOT	43%	46%	45%
INV	12%	16%	15%
SOC	48%	57%	62%
INF	18%	21%	20%
LEG	4%	4%	4%
RCL	100%	100%	100%

FONTES – FINBRA
Elaboração Própria

A análise dos indicadores em proporção a RCL, no entanto, segundo Gobetti e Klering (2007) pode não ser a melhor forma de avaliação da evolução fiscal dos municípios, mesmo sendo o principal parâmetro de comparação indicado pela LRF. Parte considerável da melhoria fiscal verificada anteriormente, está relacionada com o crescimento da RCL acima do PIB, como pode ser verificado na tabela 5. Entre 2003 e 2012 a RCL cresce em termos nominais em média 9,38%, percentual superior a média de crescimento do PIB de 5,12%.

Devido a isso, qualquer variável que permaneça constante tendo o PIB como seu divisor vai apresentar comportamento decrescente em proporção a RCL.

Uma evidência desse comportamento diferenciado dos indicadores de Receita Primária e Despesa Primária, ao fazer a análise em proporção a RCL e logo após fazendo a mesma análise tendo o PIB como parâmetro de comparação, notou-se que esses indicadores tem um comportamento crescente e ao se fazer a análise tomando como referência a RCL é observado que existe um comportamento mais constante. O mesmo resultado é obtido na análise dos municípios goianos. A Receita Primária variou entre 2003 e 2012 de 7,82% para 10,68% do PIB, já a Despesa Primária variou de 7,85% para 10,72% do PIB em 2012.

TABELA 5 – Evolução dos Indicadores Fiscais do estado de MS em relação ao PIB

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
DISP_FIN.	1,05%	0,89%	1,62%	1,93%	2,06%	1,97%	1,88%	2,12%	2,49%	2,23%
OBRI_FIN.	0,76%	0,45%	0,78%	0,76%	0,93%	0,86%	0,68%	1,02%	1,01%	0,58%
SUF_CAIX	0,29%	0,44%	0,84%	1,17%	1,13%	1,11%	1,20%	1,10%	1,48%	1,66%
DIV_CON	2,62%	2,19%	2,56%	2,16%	2,10%	1,80%	1,67%	1,34%	1,26%	1,31%
DED_DC	0,80%	0,70%	1,36%	1,65%	1,64%	1,75%	1,65%	1,59%	2,28%	2,06%
DCL	1,75%	1,44%	1,15%	0,47%	0,41%	0,02%	0,00%	-0,27%	-1,03%	-0,77%
REC_PRI	7,82%	8,79%	9,85%	10,48%	11,02%	11,41%	10,62%	10,15%	10,45%	10,68%
DES_PRI	7,85%	8,68%	9,28%	10,11%	10,72%	10,92%	10,42%	10,37%	10,23%	10,72%
RES_PRI	-0,02%	0,11%	0,56%	0,37%	0,30%	0,49%	0,20%	-0,22%	0,22%	-0,03%
PES_BRT	3,35%	3,69%	4,16%	4,39%	4,80%	4,79%	4,88%	4,50%	4,58%	5,25%
DED_PES	0,02%	0,02%	0,02%	0,01%	0,02%	0,01%	0,02%	0,03%	0,02%	0,03%
PES_LIQ	3,33%	3,67%	4,14%	4,38%	4,78%	4,78%	4,86%	4,48%	4,56%	5,22%
ODC_TOT	3,51%	3,90%	4,23%	4,43%	4,57%	4,48%	4,29%	4,06%	4,18%	4,12%
CUS_MÁQ	1,12%	1,25%	1,23%	1,22%	1,31%	1,31%	1,13%	1,00%	1,01%	0,91%
CUS_AUX	0,03%	0,02%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,06%	0,03%
CUS_TER	2,11%	2,38%	2,67%	2,83%	2,88%	2,79%	2,70%	2,53%	2,58%	2,60%
INV	1,09%	1,18%	0,99%	1,35%	1,43%	1,77%	1,35%	1,59%	1,25%	1,55%
SOC	3,87%	4,35%	4,94%	5,30%	5,68%	5,85%	5,69%	5,55%	5,62%	5,95%
INF	1,65%	1,79%	1,64%	1,96%	2,02%	2,23%	1,88%	2,00%	1,69%	1,85%
LEG	0,30%	0,32%	0,37%	0,40%	0,35%	0,36%	0,37%	0,41%	0,30%	0,30%
RCL	7,11%	11,18%	9,02%	9,46%	9,84%	10,12%	9,34%	8,90%	9,35%	9,52%

Fonte: FINBRA
Elaboração Própria

O Gasto Líquido com Pessoal aumentou de 3,33% em 2003 para 5,22% do PIB em 2012. Os indicadores de gastos com investimento (INV) e infraestrutura (INF) variaram de forma crescente no período, como foi também notado ao se utilizar a RCL como parâmetro de análise, foi observado ainda, um aumento da participação desses gastos em relação ao PIB nos anos pares, os quais coincidem com anos eleitorais, que também ocorreram nas observações

feitas por Santos em relação ao estudo feito nos municípios do Estado de Goiás. Os Gastos Sociais (SOC), também apresentaram um aumento de 3,87% em 2003 para 5,95% do PIB em 2012.

Na tabela 6 é apresentado os valores médios dos períodos em relação ao PIB para um melhor entendimento do comportamento desses indicadores, assim como foi feito na análise dos indicadores em relação a RCL. Os dados obtidos mostram resultados equivalentes aos observados fazendo as médias dos indicadores em proporção a RCL. A média dos valores de disponibilidades financeiras, no período de 2003 a 2005 representaram 1,19% do PIB saltando para 2,21% do PIB no período de 2009 a 2012. Os valores médios de obrigações financeiras também cresceram no período, porém a uma taxa bem menor do que as disponibilidades financeiras, variando de 0,66% do PIB no período de 2003 a 2005 para 0,82% do PIB do período de 2009 a 2012. O indicador suficiência de caixa acompanhou o resultado desses dois indicadores citados anteriormente, mostrando uma melhora no decorrer dos períodos. Já o indicador Superávit Primário mostrou um crescimento de 0,23% do PIB em 2003 a 2005, para 0,39% do PIB de 2006 a 2008, sendo que no último período caiu para 0,04% do PIB. De forma comparativa os municípios do estado de Goiás mostraram um desempenho superior ao registrado no estado de Mato Grosso do Sul

A dívida consolidada acompanhou os resultados obtidos anteriores em relação a RCL, tendo diminuído sua participação em proporção ao PIB de 2,45% no período de 2003 a 2005 caiu para 1,38% do PIB no período de 2009 a 2012. As deduções da dívida consolidada aumentaram partindo de um valor de 0,96% do PIB no período de 2003 a 2005 para 1,93% do PIB no período de 2009 a 2012. Comportamento também observado nos municípios goianos analisados por Santos (2013).

Em conformidade com as observações feitas por Santos (2013), o superávit primário (SUP_PRIM) não demonstrou déficit, em média, não pela redução das despesas primárias e sim pela ampliação das receitas primárias (REC_PRIM) que passaram de 8,86% do PIB de 2003 a 2005, para 11,02% do PIB de 2006 a 2008 e por fim para 10,48% do PIB de 2009 a 2012.

As despesas primárias (DESP_PRIM) evoluíram de 8,63% do PIB no período de 2003 a 2005, para 10,63% do PIB de 2006 a 2008 e por fim 10,48% do PIB de 2009 a 2012, mostrando que mesmo depois da publicação da LRF não ocorreu contenção de gastos. Esse fato não implica que o desempenho fiscal dos municípios seja ruim, apenas mostra que um dos preceitos básicos da LRF não está sendo observado, que é a contenção de gastos.

Os gastos líquidos com pessoal (PES_LIQ) também mantiveram sua tendência crescente em relação ao PIB, variando de 3,73% do PIB de 2003 a 2005, para 4,66% do PIB de 2006 a 2008 e por fim registrando uma pequena elevação em seu valor médio representando 4,80% do PIB no período de 2009 a 2012. Também foi observado um pequeno aumento no indicador outras despesas de custeio (ODC_TOT), do valor de 3,90% do PIB no período de 2003 a 2005, elevou-se para 4,49% do PIB de 2006 a 2008 e por fim apresentou uma leve queda chegando a 4,16% do PIB no intervalo de 2009 a 2012.

TABELA 6 – Média dos indicadores Fiscais e de Gestão do MS em intervalos de períodos (PIB%)

	2003-2005	2006-2008	2009-2012
DISP_FIN.	1,19%	1,99%	2,21%
OBRI_FIN.	0,66%	0,85%	0,82%
SUF_CAIX	0,53%	1,14%	1,39%
DIV_CON	2,45%	2,00%	1,38%
DED_DC	0,96%	1,69%	1,93%
DCL	1,43%	0,28%	-0,57%
REC_PRI	8,86%	11,02%	10,48%
DES_PRI	8,63%	10,63%	10,45%
RES_PRI	0,23%	0,39%	0,04%
PES_BRT	3,75%	4,68%	4,82%
DED_PES	0,02%	0,02%	0,03%
PES_LIQ	3,73%	4,66%	4,80%
ODC_TOT	3,90%	4,49%	4,16%
CUS_MÁQ	1,20%	1,28%	1,00%
CUS_AUX	0,03%	0,04%	0,05%
CUS_TER	2,40%	2,83%	2,60%
INV	1,09%	1,54%	1,44%
SOC	4,41%	5,64%	5,71%
INF	1,69%	2,08%	1,85%
LEG	0,33%	0,37%	0,34%
RCL	9,16%	9,84%	9,29%

Fonte: FINBRA
Elaboração Própria

Assim como os resultados obtidos no estado de Goiás, os gastos com a função social (SOC) foram ampliados, porém outros resultados obtidos para esse estado foram levemente diferentes dos encontrados para o Mato Grosso do Sul. Dentre as diferenças registradas, é observada que a estagnação dos gastos com investimentos começou de forma um pouco mais tardia no Mato Grosso do Sul, porém o percentual de participação desses gastos em relação ao PIB mostram um percentual maior do que os registrados no estado de Goiás que variam entre

0,8% e 0,9% do PIB do Goiás segundo Santos (2013), já os registrados pela média dos municípios sul-matogrossenses registram um valor de 1,09% do PIB entre 2003 a 2005, aumentando para 1,54% do PIB de 2006 a 2008, ficando assim estagnado no período seguinte decrescendo para 1,44% do PIB de 2009 a 2012.

Os gastos com infraestrutura (INF) aumentaram levemente de 1,69% do PIB de 2003 a 2005, foi para 2,08% do PIB no período de 2006 a 2008, decrescendo para 1,85% do PIB no período final de 2009 a 2012. Os gastos com o legislativo (LEG) se mantiveram praticamente constantes durante o período médio analisado variando de 0,33% do PIB de 2003 a 2005, aumentando para 0,37% do PIB de 2006 a 2008 e voltando ao mesmo patamar inicial de 0,34% do PIB de 2009 a 2012.

4.2 Análise das Receitas dos Municípios

Como foi observado anteriormente, a melhoria nos indicadores fiscais dos municípios ocorreu principalmente devido ao aumento das receitas por parte dos municípios entre o período de 2003 a 2012. Assim como ocorreu nos municípios goianos a expansão da despesa primária foi acompanhada por uma expansão das receitas primárias, conseguindo assim neutralizar o efeito do crescimento das despesas e ainda gerar superávit primário.

Resta agora analisar o que ocasionou esse aumento receitas primárias dos municípios sul-matogrossenses, procurando descobrir se esse aumento foi gerado pelo esforço dos gestores dos municípios para alavancar as arrecadações, ou se foi somente pelo aumento das transferências correntes que são destinadas a eles.

As fontes de receitas que compõem as receitas primárias dos municípios são as receitas tributárias (REC_TRI), compostas por ISS, IPTU, IRRF, ITBI e taxas de contribuição de melhoria, outras receitas próprias (OUT_REC), como contribuições econômicas, contribuições sociais e demais receitas correntes e por fim as receitas de transferências correntes (TRA_COR) e de capital (TRA_CAP).

A tabela 7 mostra a evolução desses 4 grupos de receitas no decorrer dos três períodos analisados a valores correntes. Todos os grupos de receitas observados apresentaram taxas de crescimento acima de 100% assim como nos municípios goianos, no entanto não ocorreram grandes variações originadas pela mudança do regime previdenciário utilizado por Santos para justificar a grande variação observada no estado de Goiás no grupo de outras receitas próprias (OUT_PROP).

No caso do Mato Grosso do Sul há maior variação com relação aos grupos de receitas tributárias (REC_TRI) e Transferências de Capital (TRA_CAP). Porém olhando de forma

mais atenta, nota-se que em valor absoluto, a participação das transferências de capital no total das receitas é bem pequeno.

O grupo Transferências Correntes, que englobam recursos do FPM, Fundef, ICMS e outros recursos do SUS, apesar de variar menos que as receitas próprias no período analisado a participação dela no total de receitas do estado do Mato Grosso do Sul é de 72% no período 2003-2005, se mantendo nesse patamar no período de 2006-2008 e por fim chegando a ser 68,57% da receita total no período de 2009-2012. Em sua análise Santos (2013), também chegou nessa faixa de participação, mostrando que os municípios de ambos os Estados, Mato Grosso do Sul e Goiás, para a manutenção de seu desempenho fiscal, são altamente dependentes dessa categoria de receitas.

TABELA 7 – Evolução dos principais itens da receita primária corrigidos pelo INPC de 2012 (em milhões)

	2003-2005 (1)	2006-2008 (2)	2009-2012 (3)	Variação (1)-(2)	Variação (2)- (3)	Variação (1)- (3)
REC_TRIB	1246,1008	1821,667528	3674,538716	46%	102%	195%
OUT_PROP	871,982094	1271,209139	2184,582718	46%	72%	151%
TRANS_CAP	188,528568	423,1003062	698,1044905	124%	65%	270%
TRANS_COR	5975,13450	8895,156289	14309,83878	49%	61%	139%
Total	8281,74593	12411,13326	20867,06471	50%	68%	152%

FONTE: FINBRA
ELABORAÇÃO PRÓPRIA
CORRIGIDO PELO INPC 2012

O gráfico 2 apresenta o comportamento dessa redução da participação das Transferências Correntes na composição das receitas totais do estado de Mato Grosso do sul.

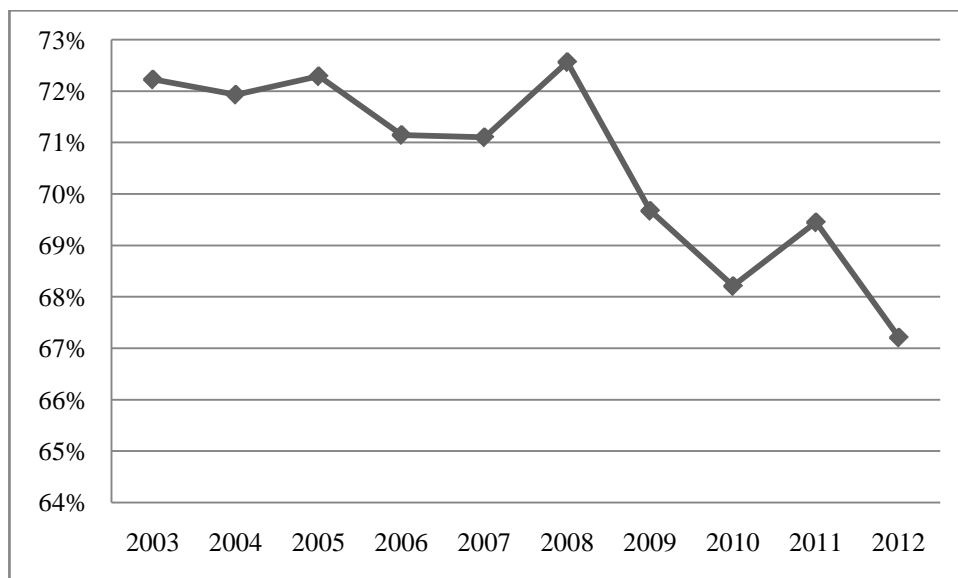


GRÁFICO 2 – Participação das Transferências correntes em relação a receita total do estado de MS de 2003 a 2012

FONTE: FINBRA
Elaboração Própria

Como pode ser visto no gráfico de 2003 a 2007 ocorreu uma queda dessa participação, sendo que em 2003 as Receitas de Transferências Correntes representavam 72% do total, caindo para 71% em 2007, chegando ao seu patamar máximo em 2008 quando representava 73% da receita total. A partir de 2009 mostrou uma queda acentuada chegando a representar 67% da receita total em 2012.

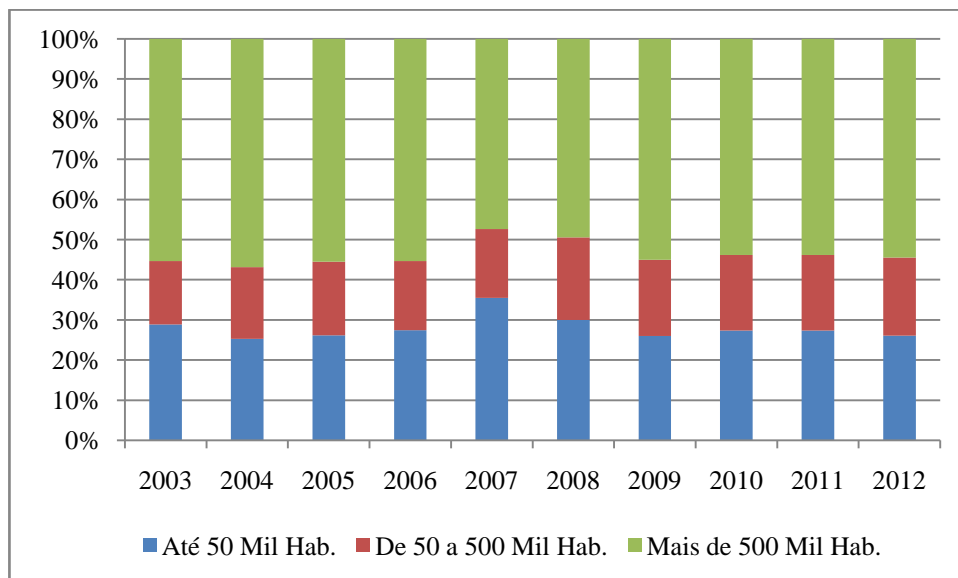


GRÁFICO 3 – Distribuição da Receita Tributária por faixa populacional entre 2003 e 2012
FONTE: FINBRA
Elaboração Própria

Essa diminuição da participação das Receitas de Transferências Correntes, foi ocasionada pelo aumento da arrecadação tributária durante o intervalo de tempo analisado, no entanto, como consta no gráfico 3, no caso do Mato Grosso do Sul, não foi acompanhado por uma desconcentração das Receitas Tributárias.

Analisando a distribuição da receita tributária por faixas de população no estado de Mato Grosso do Sul foi observado que de 2003 a 2007 ocorreu uma desconcentração da receita, sendo que em 2003 o percentual de participação dos municípios de até 50 mil habitantes foi de 29% do total, chegando a 35% em 2007. A partir de 2008 voltando a diminuir a participação desses municípios nas receitas tributárias chegando a 26% da participação do Estado sul-matogrossense, sendo que de 2010 a 2012 ficou em um percentual relativamente constante. Esse resultado foi inverso ao encontrado nos municípios goianos, pois neles foi observado uma queda na concentração das receitas tributárias.

Grande parte da renda do estado de Mato Grosso do Sul se concentra na capital Campo Grande, sendo o único município com mais de 500 mil habitantes, concentrando em média 53,6% da renda no período de 2003 a 2012. Com isso os municípios de médio e grande porte com concentração média de 72,2 % de toda a receita tributária do período analisado.

4.3 Comportamento dos Indicadores

Dando continuidade a análise dos dados obtidos, agora será observada a distribuição dos municípios por faixa dos indicadores, para que possa ser identificado se existe convergência dos indicadores. A distribuição desses dados por faixas, proporcionará como os 67 municípios da amostra se distribuem em cada um dos três períodos.

A tabela 8 mostra o resultado da distribuição. Com relação ao endividamento mostrou uma distribuição menos uniforme do que encontrado nos municípios goianos, a dívida corrente líquida se mostrou menor ou igual a zero nos períodos, sendo que de 2003-2005, 3% dos municípios se encontram nessa faixa de endividamento, 54% entre 2006-2008 e por fim no intervalo que abrange 2009-2012 cerca de 64% dos municípios possuem endividamento menor ou igual a zero. Em todos os períodos analisados a dívida dos municípios não foi superior a 1,2 da RCL, cumprindo assim a resolução 40 do Senado, que regulamenta o teto previsto pela LRF.

O indicador SUF_CAIX mostrou uma melhoria no decorrer dos períodos saindo de uma faixa de 39% no intervalo 2003-2005 dos municípios tendo percentual de receita corrente líquida menor ou igual a zero, chegando a 15% do total dos municípios no período de 2009-2012. Também com referência a suficiência de caixa observou-se uma maior participação dos municípios entre 0,2 e 0,5 da RCL em proporção da receita corrente líquida subiu de 7% dos municípios no período de 2003-2005 para 22% dos municípios no intervalo que abrange 2009-2012.

Os municípios que representaram um superávit primário menor ou igual a zero nos dois primeiros períodos analisados representavam 28% em 2003-2005 e 25% de 2005-2008 chegando por fim no período de 2009-2012 a 34% dos municípios apresentando um superávit primário em proporção a RCL menor ou igual a zero. Para esse mesmo indicador observou-se uma melhora na participação dos municípios com superávit primário maior que 0,2 da RCL no período de 2003-2005 foi de 48% aumentando para 53% no período de 2006-2008, piorando ao se analisar o período de 2009-2012 tendo um percentual de participação nessa faixa do indicador de 37%.

TABELA 8 – Distribuição de Municípios por intervalos de valor dos Indicadores

DCL/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
t ≤ 0	39%	54%	64%
0 < t ≤ 0,6	54%	40%	35%
0,6 < t ≤ 1,2	6%	5%	1%
t > 1,2	0%	0%	0%
SUF_CAIX/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
t ≤ 0	39%	24%	15%
0 < t ≤ 0,2	54%	56%	56%
0,2 < t ≤ 0,5	7%	19%	22%
t > 0,5	0%	1%	7%
SUP_PRIM/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
t ≤ 0	28%	25%	34%
0 < t ≤ 0,10	14%	10%	12%
0,10 < t ≤ 0,20	9%	12%	17%
t > 0,2	48%	53%	37%
PES_LIQ/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
0 < t ≤ 0,2	1%	1%	2%
0,2 < t ≤ 0,35	26%	6%	3%
0,35 < t ≤ 0,45	26%	16%	6%
0,45 < t ≤ 0,6	44%	69%	58%
t > 0,6	2%	8%	32%
ODC_TOT/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
0 < t ≤ 0,20	0%	1%	2%
0,20 < t ≤ 0,35	23%	5%	4%
0,35 < t ≤ 0,50	42%	54%	59%
t > 0,50	35%	40%	35%
SOC/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
0 < t ≤ 0,4	29%	6%	6%
0,4 < t ≤ 0,5	29%	16%	6%
0,5 < t ≤ 0,6	33%	48%	27%
t > 0,6	9%	29%	62%
INV/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
0 < t ≤ 0,05	20%	5%	9%
0,05 < t ≤ 0,10	40%	32%	34%
0,10 < t ≤ 0,15	26%	26%	26%
t > 0,15	14%	37%	31%
LEG/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
0 < t ≤ 0,03	15%	11%	12%
0,03 < t ≤ 0,06	60%	69%	68%
0,06 < t ≤ 0,08	24%	18%	16%
t > 0,08	1%	2%	4%

INF/RCL	2003-2005	2006-2008	2009-2012
$0 < t \leq 0,1$	30%	20%	25%
$0,1 < t \leq 0,15$	29%	23%	28%
$0,15 < t \leq 0,2$	20%	24%	23%
$t > 0,2$	20%	33%	24%

FONTE: FINBRA
Elaboração Própria

O pior desempenho se mostrou no indicador de despesa com pessoal líquida tendo um aumento na participação de municípios que a dívida com pessoal supera 0,6 da RCL, ferindo assim os limites legais da LRF que é de 0,6 da Receita Corrente Líquida. Foi registrado um aumento de 2% dos municípios no período de 2003-2005, para 8% no período de 2006-2009, chegando por fim a 32% dos municípios com dívida líquida com pessoal acima de 0,6 da RCL. No estudo referente aos municípios goianos esse indicador ultrapassou o limite da receita corrente líquida porém a percentuais menores do que o observado nos municípios sul-matogrossenses.

Os municípios que destinavam 0,5 da RCL para despesa com custeio se mantiveram praticamente constantes se mantendo na faixa de 35% dos municípios. Sendo que o maior percentual dos municípios que destinam entre 0,2 a 0,5 da RCL para despesa de custeio.

Os gastos com a função social melhoraram no decorrer dos períodos, sendo que a participação dos municípios que destinam 0,6 da RCL para esse indicador subiu de 9% no período que abrange 2003 a 2005, para 62% no período que abrange 2009 a 2012. Nos municípios goianos também se observou uma melhoria na participação deles referentes a destinação de recursos para essa área, sendo que nos três períodos a maioria dos municípios goianos destinava mais de 0,4 da RCL para esse tipo de gasto.

O percentual de municípios que destinavam entre 0,03 a 0,06 da RCL para gastos com o legislativo se mantiveram praticamente constantes, sendo que a grande maioria dos municípios destinavam entre 0 a 0,08 da RCL para esse tipo de gasto, tendo uma participação pequena dos municípios que destinam mais de 0,08 da RCL para a função legislativo. No estudo de Santos a maioria dos municípios também destinavam entre 0 a 0,08 da RCL a esse tipo de gasto sendo muito poucos a destinar mais do que 0,08 para essa função.

Ocorreu uma melhoria geral no gasto com investimentos sendo que a participação de municípios na faixa de gasto com investimentos acima de 0,15 da RCL saltou de 14% no período de 2003-2005 para 31% no intervalo de 2009-2012. Os municípios que destinam entre 0,05 e 0,10 da RCL para esse tipo de gasto são parcela significativa sendo o seu percentual maior do que os que destinam entre 0,1 e 0,15 da RCL para esse tipo de gasto. Já

nos municípios goianos a maioria dos municípios destinavam entre 0 a 0,1 da RCL para esse tipo de gasto, tendo assim o Mato Grosso do Sul um desempenho melhor do que o estado de Goiás.

Por fim a participação dos municípios sul-matogrossenses se distribuíram praticamente de forma uniforme em relação a gastos com infraestrutura, sendo que no caso do Mato Grosso do Sul para todas as faixas de RCL destinada a esse tipo de gasto teve uma participação praticamente uniforme de municípios. Já nos municípios goianos uma parte considerável destinou entre 0,15 e 0,2 da RCL para esse tipo de gasto ou mais de 0,2 da RCL.

Algumas observações podem ser feitas com relação aos resultados dos indicadores, como por exemplo o aumento da despesa líquida de pessoal pode ser justificada pelo aumento dos Gastos Sociais, chegando assim ao aspecto contraditório entre a LRF e a Constituição. Porque nesse caso a LRF cria um teto para a despesa com pessoal, e a Constituição propõe um investimento mínimo em educação, que é um dos componentes do Gasto Social, mas não define um teto máximo para esse tipo de gasto.

Chegando assim a um entrave, pois para gerar um resultado benéfico com esse tipo de gasto em específico deve ocorrer a contratação de professores, assim como demais funcionários que sejam fundamentais para o sucesso de programas de investimentos em educação. E assim ocorre com os outros componentes do Gasto Social que além da função educação é composto pelas funções cultura, saúde e saneamento. Deixando assim um questionamento, o gasto líquido com pessoal supera o limite da LRF, mas pode ter um benefício maior para os seus municípios, desde que o aumento do gasto com o pessoal seja destinado realmente para a melhorado sistema educacional.

Outro aspecto que pode gerar uma crítica, o gasto com investimento no estado sul-matogrossense apresentou uma melhoria, mas nesse e em outros indicadores de qualidade de gestão são levados em consideração puramente o montante do gasto, sendo que quanto maior o gasto melhor vai ser o valor refletido pelo índice IRF-IQG, mas não necessariamente um maior gasto nesse indicador vai ser benéfico para a sociedade, mesmo porque vários projetos de investimento são abandonados pelas novas gestões gerando assim um custo perdido simplesmente, e estão compondo essa função mesmo não gerando retorno algum. Assim como podem existir investimentos concluídos que por uma má avaliação geram resultados muito abaixo dos recursos destinados a conclusão desses empreendimentos.

4.4 Análise do Índice de Responsabilidade Fiscal e de Qualidade de Gestão (IRF-IQG)

Índice	Indicador	i	Média (Xi)	DP (Xi)	Pmin	Xmin	Pmáx	Xmáx
IRF=	SUF_CAIX	1	0,0777845	0,1919855	3	-0,69016	4	0,845727
$\Sigma f(xi)/i$	SUP_PRIM	2	0,0916141	6,2056595	2	-12,3197	2	12,50293
i=4	DCL	3	0,0370332	0,2859079	2	-1,67841	6	1,752481
	PES_LIQ	4	0,4962646	0,2481134	3	-0,24808	3	1,240605
IQG=	INV	5	0,120142	0,0898453	1	0,030297	1	0,209987
$\Sigma f(xi)/i$	SOC	6	0,5471097	0,2712659	2	0,004578	2	1,089641
i=5	INF	7	0,1516479	0,0964323	1,5	0,007	1,5	0,296296
	ODC_TOT	8	0,4665567	0,1974728	3	-0,12586	3	1,058975
	LEG	9	0,0478866	0,0531642	2	-0,05844	2	0,154215
	LEGpc	9	112,44114	307,72257	1	-195,281	1,5	420,1637

QUADRO 2 – Parâmetros para a transformação dos Indicadores em Índices

FONTE: FINBRA

ELABORAÇÃO PRÓPRIA

(*)Despesa com o Legislativo corrigida pelo INPC 2012, considerado em conjunto com LEG/RCL

O produto da transformação de indicadores de desempenho fiscal e qualidade de gestão em índices contribui para uma melhor análise do desempenho dos gestores no que diz respeito a qualidade de gestão quanto ao desempenho fiscal. Atribuindo assim notas para cada um desses indicadores, sendo que o sistema IRF-IQG tende a dar uma maior pontuação para os municípios que apresentam pontuação alta em ambos os índices. O quadro 2 apresenta os parâmetros utilizados para converter em índices os principais indicadores utilizados.

O gráfico 4 e a tabela 9 demonstram a evolução média dos índices de responsabilidade fiscal e de qualidade de gestão bem como o próprio IRF-IQG. Pelo gráfico se observa uma tendência de estabilização entre os indicadores não sendo observadas as discrepâncias significantes encontradas em 2004 e 2005.

Analisando o IRF e IQG individualmente se nota que ocorreu uma melhoria desses índices no decorrer do período analisado, porém na maioria dos anos o IRF foi maior que o IQG, confirmando assim o comportamento desse indicador. Observando-se a tabela é possível notar que nos anos em que o IRF foi alto o IQG se mostrou comparativamente menor, sendo que 2010 foi o único ano em que o IQG apresentou um valor maior que o IRF.

O IRF-IQG acompanhou a tendência de apresentar valores maiores no decorrer dos anos, no geral os índices médios se mantiveram acima de 0,4 durante todo o período analisado, ao se confrontar com o que foi observado no Estado de Goiás é possível observar que em média o desempenho do Mato Grosso do Sul foi melhor. Analisando de forma global

e tendo em vista os resultados apresentados pelos índices, mostram que existe um desempenho mediano a ruim em ambos os Estados, pois nem um deles ficou muito acima de 0,5 em termos de IRF-IQG, se mantendo na maior parte do tempo entre 0,4 e 0,5 no caso do Mato Grosso do Sul no período de 2003 a 2012, e no Estado de Goiás ficou entre 0,4 e 0,5 de 2000 a 2002, e em grande parte do período restante ficou entre 0,3 e 0,4, excluindo-se os anos de 2008 e 2010.

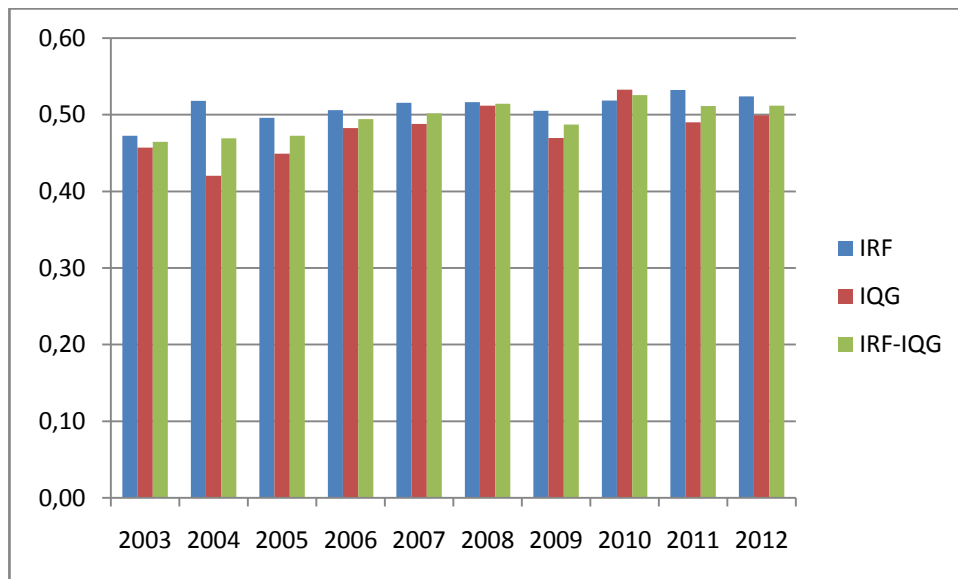


GRÁFICO 4 – Performance das médias dos índices no estado de MS [0,1]

FONTE: FINBRA

Elaboração Própria

A Tabela 9 mostra quais índices responsáveis pela queda ou melhora dos indicadores o subíndice SUF_CAIX foi a causa de um menor IRF entre 2003 e 2008, já o DCL contribuiu para um desempenho baixo somente no ano de 2003. O subíndice LEG ajudou a deteriorar o desempenho do IQG durante todo o período de tempo analisado, ODC_TOT também contribuiu para o baixo desempenho desse índice durante quase todo o período e por fim SOC ajudou a baixar o IQG de 2003 a 2005 e INF em 2003, 2005 2009 e 2011.

TABELA 9 – Evolução dos índices de responsabilidade fiscal e qualidade de gestão (MÉDIA POR ANO)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
IRF	0,47	0,52	0,50	0,51	0,52	0,52	0,50	0,52	0,53	0,52
SUF_CAIX	0,42	0,45	0,46	0,48	0,48	0,49	0,50	0,51	0,54	0,55
SUP_PRIM	0,50	0,51	0,51	0,51	0,52	0,50	0,50	0,50	0,51	0,50
DCL	0,46	0,50	0,50	0,53	0,55	0,57	0,57	0,60	0,61	0,61
PES_LIQ	0,51	0,62	0,51	0,50	0,51	0,50	0,45	0,46	0,48	0,44
IQG	0,46	0,42	0,45	0,48	0,49	0,51	0,47	0,53	0,49	0,50
INV	0,59	0,58	0,59	0,60	0,57	0,59	0,57	0,60	0,60	0,60
SOC	0,46	0,32	0,49	0,50	0,50	0,52	0,56	0,57	0,55	0,58
INF	0,53	0,36	0,46	0,51	0,54	0,54	0,46	0,57	0,48	0,46
ODC_TOT	0,45	0,61	0,48	0,49	0,49	0,49	0,49	0,49	0,50	0,50
LEG	0,44	0,49	0,46	0,46	0,47	0,47	0,45	0,47	0,49	0,47
IRF-IQG	0,46	0,47	0,47	0,49	0,50	0,51	0,49	0,53	0,51	0,51

FONTES – FINBRA
Elaboração Própria

Com o objetivo de encontrar evidências de que os municípios sul-matogrossenses, para melhorarem seu desempenho fiscal sacrificam a qualidade de gestão foi elaborada a Tabela 10. Seguindo a mesma lógica de Gobetti e Klering (2007), foram extraídas as médias dos índices fiscais (IRF) dos sete melhores municípios e confrontando com a média dos seus índices de qualidade de gestão (IQG), logo em seguida fazendo os mesmos procedimentos para os municípios que apresentam os melhores índices de qualidade de gestão.

TABELA 10 – Comparação IRF versus IQG 2012

Ranking Municipal	Ranking Pelo IRF (2012)			Ranking Pelo IQG (2012)		
	IRF	IQG	IRF-IQG	IRF	IQG	IRF-IQG
1ª a 7ª	0,868	0,391	0,630	0,428	0,909	0,668
8ª a 14ª	0,725	0,477	0,601	0,528	0,772	0,650
15ª a 21ª	0,633	0,457	0,545	0,534	0,643	0,588
22ª a 28ª	0,573	0,355	0,464	0,548	0,578	0,563
29ª a 35ª	0,533	0,371	0,452	0,597	0,467	0,532
36ª a 42ª	0,504	0,632	0,568	0,683	0,420	0,552
43ª a 49ª	0,471	0,390	0,431	0,647	0,358	0,503
50ª a 56ª	0,449	0,631	0,540	0,508	0,239	0,373
57ª a 63ª	0,408	0,495	0,452	0,489	0,117	0,303
64ª a 67ª	0,220	0,397	0,308	0,538	0,035	0,287
Total	0,551	0,460	0,506	0,668	0,468	0,568

FONTES: FINBRA
Elaboração Própria

Ao se observar a tendência dos indicadores seguindo o ranking pelos 7 melhores IRF não é observado de forma muito clara essa tendência devido aos últimos colocados desse

parâmetro Baytaporã e Ribas do Rio Pardo possuem IRF muito baixos e IQG muito altos. No caso de Baytaporã o seu IRF é de 0,156 enquanto seu IQG é de 0,834, já Ribas do Rio Pardo apresenta um IRF de 0,330 e IQG de 0,839. Isso ocorre em todas as faixas que um aumento do IRF é seguido por um IQG crescente. Porém nas faixas que não existem discrepâncias muito altas ainda pode-se notar essa tendência decrescente.

Pode-se verificar no entanto que ao se usar os melhores IQG como parâmetro de verificação das tendências das médias dos dados obtidos levando-se em consideração as médias a partir do 42^a melhor município analisado. Ocorrendo assim observar que quanto maior o IQG menor o IRF. Pelos resultados obtidos nessa tabela, mesmo existindo tendências não tão constantes, pode inferir que o trade-off ainda existe pois mesmo que o crescimento do IRF ser acompanhado de um crescimento do IQG ainda assim se nota que um é maior que o outro, mostrando que ainda existe o sacrifício da melhora de um indicador em benefício de outro.

A Tabela 11 mostra a mesma análise, porém referente ao ano de 2003. Nela pode-se observar que enquanto reduz o IRF, excluindo os grupos de municípios que apresentam intervalos anormais de tendência pelos mesmos motivos apresentados na Tabela 10. O comportamento do IQG enquanto apresenta um comportamento crescente o IRF começa a cair, não de forma gradativa como analisado nos municípios goianos.

TABELA 11 – Comparação IRF versus IQG 2003

Ranking Municipal	Ranking Pelo IRF (2003)			Ranking Pelo IQG (2003)		
	IRF	IQG	IRF-IQG	IRF	IQG	IRF-IQG
1 ^a a 7 ^a	0,638	0,471	0,554	0,429	0,581	0,505
8 ^a a 14 ^a	0,563	0,427	0,495	0,536	0,527	0,532
15 ^a a 21 ^a	0,533	0,445	0,489	0,416	0,498	0,457
22 ^a a 28 ^a	0,514	0,444	0,479	0,485	0,473	0,479
29 ^a a 35 ^a	0,478	0,466	0,472	0,426	0,457	0,442
36 ^a a 42 ^a	0,452	0,491	0,472	0,459	0,447	0,453
43 ^a a 49 ^a	0,417	0,423	0,420	0,485	0,425	0,455
50 ^a a 56 ^a	0,372	0,450	0,411	0,478	0,392	0,435
57 ^a a 63 ^a	0,319	0,460	0,389	0,425	0,357	0,391
64 ^a a 67 ^a	0,228	0,457	0,343	0,483	0,339	0,411
Total	0,459	0,453	0,456	0,505	0,453	0,479

FONTE FINBRA
Elaboração Própria

Observando os resultados dos dois anos analisados pode se observar que ocorreu uma melhoria no IRF-IQG de um período para outro se mantendo na faixa de 0,42 e 0,55 em 2003 e indo para intervalos entre 0,28 a 0,67 em 2012, mesmo com a diminuição do intervalo de

menor valor para esse índice, ocorreu uma melhoria de forma global, pois mais índices alcançaram uma faixa maior para o IRF-IQG.

TABELA 12 – Comparação Municipal: Fiscal versus Qualidade de Gestão (2010)

Ordem dos Municípios	Ranking Pelo IRF			Ranking pelo IQG		
	IRF	IQG	IRF-IQG	IRF	IQG	IRF-IQG
de 1° a 30°	0,821	0,449	0,562	0,581	0,742	0,581
de 31° a 60°	0,720	0,468	0,552	0,613	0,619	0,613
de 61° a 90°	0,652	0,489	0,541	0,626	0,507	0,626
de 91° a 120°	0,591	0,520	0,542	0,587	0,429	0,587
de 121° a 150°	0,514	0,506	0,495	0,657	0,359	0,657
de 151° a 175°	0,368	0,522	0,412	0,649	0,254	0,649
TOTAL	0,572	0,491	0,512	0,617	0,429	0,617

Fonte: Santos 2013, p. 69

Para se observar mais claramente a diferença entre os dois estados, o de Mato Grosso do Sul e de Goiás, foi extraída a tabela 12 do trabalho de Santos (2013), nela pode se observar com mais evidente esse tradeoff entre o IRF e o IQG, sendo que podemos notar claramente a tendência de crescimento de um indicador em detrimento da queda de outro. Já no estado de Mato Grosso do Sul, mostra essa tendência de forma menos constante hora mostrando que existe um tradeoff, hora mostrando que ambos os indicadores aumentam.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi fazer um estudo comparativo com o trabalho de Santos (2013) averiguando se existiu diferença significativa entre os indicadores de responsabilidade fiscal e de qualidade de gestão dos municípios do estado de Mato Grosso do Sul com os do estado de Goiás.

Analisando os indicadores fiscais e de qualidade de gestão foi notória uma melhoria geral. Os indicadores de qualidade de gestão como gasto social (SOC), gasto com infraestrutura (INF) e investimentos (INV) foram maiores, o que é benéfico para a sociedade. Com relação aos indicadores fiscais, também houve melhora, as receitas aumentaram, assim como o superávit primário. Foi observado uma tendência de queda da DCL, ocasionada pelo aumento das deduções da dívida consolidada. No indicador de gasto com pessoal (PES_LIQ), foi notada uma piora em seu desempenho, tendo aumentado no decorrer dos anos, e inclusive, uma maior quantidade de municípios passou a ultrapassar o limite desse indicador.

Os resultados obtidos referentes aos índices IRF, IQG e IRQ-IQG mostraram que o tradeoff não é muito evidente no caso do estado de Mato Grosso do Sul, hora mostrando essa tendência, hora mostrando um crescimento conjunto desses dois índices, porém, pode ser observado que enquanto o IRF é alto, o IQG é comparativamente menor. Já analisando as notas dos municípios, obtidas pelo índice IRF-IQG foi evidenciada uma melhora no desempenho desse índice no decorrer dos anos, aumentando o intervalo das notas dadas por esse índice, indo do intervalo de 0,4 a 0,5 em 2003 para o intervalo de 0,4 a 0,67 em 2012.

Comparativamente, os dois estados, goiano e sul-matogrossense, apresentaram uma melhora em seus índices, tendo ressalvas no que diz respeito aos indicadores de qualidade de gestão como INV, INF e SOC, onde o Mato Grosso do Sul obteve desempenho melhor, principalmente em gastos sociais. Já em relação ao desempenho fiscal, o estado de Goiás apresentou um desempenho melhor com os gastos de pessoal, sendo que em nenhum dos anos ultrapassou os limites da LRF, porém, ficou em patamares próximos de seu limite.

Em termos de IRF-IQG, em ambos os estados, o desempenho municipal referente às notas obtidas com esse índice obteve uma melhora significativa. No entanto não pode ser observado, de forma muito clara, o tradeoff entre IQG e IRF no estado de Mato Grosso do Sul, o que foi melhor representado no estado de Goiás. No entanto, em ambos os casos, é evidente que enquanto o IRF é alto, o IQG é menor e vice-versa.

Esse trabalho contribuiu para a análise do comportamento dos indicadores de responsabilidade fiscal e de qualidade de gestão na região Centro-Oeste, complementando assim, os trabalhos feitos por Santos (2013) e Gobetti e Klering (2007).

Um fator limitador para a realização desse trabalho foi a não aplicação de um teste de hipóteses para averiguar, de forma mais profunda, as diferenças entre os resultados obtidos pelo estudo realizado nos municípios goianos com os obtidos por essa pesquisa, referente aos municípios sul-matogrossenses. Outra limitação foia não disponibilização da informação de todos os municípios durante os anos, sempre em algum desses períodos observados, algum município não apresentou informações referentes à receitas e despesas. E por fim o limitador mais problemático seria o que representa a qualidade de gestão, pois como foi observado, para a construção do IRF-IQG são levados em consideração apenas montantes de recursos destinados a determinadas áreas, isto é, apenas um aspecto quantitativo, porém para uma melhor representatividade da qualidade de gestão deveria ser analisado aspectos qualitativos inerentes a esses gastos, assim como um detalhamento mais robusto dos gastos que compões aquela função. Assim como o caso do IRF para o caso de Gasto com Pessoal, que leva em consideração só o montante que é superior ao limite da LRF, deixando de lado os possíveis benefícios inerentes a esses gastos.

Uma sugestão para pesquisas futuras é a aplicação desse estudo para os outros estados da região Centro-Oeste para que possa ser verificada a tendência dos outros estados que não foram analisados ainda de forma individual.

Referências

- ALONSO, Marcos. Custo no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50, n.1, p. 37 – 63, 1999.
- BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 4 mai. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 20 de outubro de 2015.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual Técnico de Orçamento**. Brasília, 2015. 187 p.
- BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 40 (*), de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Diário Oficial, Brasília, DF, em 9 de abril de 2002. Acesso em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=221525>
- CASANATO, Lucas. O papel do agronegócio no crescimento econômico sul-mato-grossense a luz do modelo de Solow. **Rev. De Economia Agrícola**, v. 60, n. 1, p. 31 – 39, 2013.
- COUTO, Luciana Torres da Silveira Graça. **Orçamento Público e a avaliação da eficiência do gasto público no Brasil**. 2009. 93 folhas. Tese (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília.
- DEMING, W. Edwards. **Qualidade: A revolução da administração**. Rio de Janeiro: Marques-Saraiva, 1990. 367 p.
- GOBETTI, S. W. Ajuste Fiscal no Brasil: os limites do possível. Brasília, DF: IPEA, 2015. (Textos para discussão IPEA, n. 2037).
- GOBETTI, S.W.; KLERING, L.R. **Índice de Responsabilidade Fiscal e Qualidade de Gestão: uma análise combinada baseada em indicadores de Estados e Municípios**. Monografia premiada com o primeiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – Brasília, 2007.
- JOSE, Fabricio; MARQUES, Rosiele. **A dinâmica econômica recente do estado de Mato Grosso do Sul: uma análise da composição regional e setorial**. REDES, Santa Cruz do Sul, v. 19, p. 176 – 195, set./dez. 2014.
- KAPLAN, Robert S.; NORTOS, David P. **Estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Tradução de Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997. 344 pg.
- MENDES, José. Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n-9, p. 57 – 102.2009.
- PENA, Rodolfo F. Alves. **"11 de outubro – Fundação do Mato Grosso do Sul"; Brasil Escola, 2013** Disponível em <<http://www.brasilecola.com/datas-comemorativas/mato-grosso-sulfundacao.htm>>. Acesso em 20 de outubro de 2015.
- POUBEL, Domingos. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013. 602 pg.
- SANTOS, Eduardo. **Ajuste Fiscal e qualidade da gestão pública dos municípios de Goiás entre 2000 e 2010**. 2013. 86 p. Dissertação (Pós-Graduação em Desenvolvimento Econômico) – Setor de Ciências Sociais Aplicada – Universidade Federal do Paraná, Paraná.

Anexos

ANEXO 1 – Glossário do Plano de Contas do FINBRA (2003-2012)

Glossário do Plano de Contas do Finbra (2003-2012)	
RECEITAS	
Receita Primária (REC_PRIM)	(+) Receita Orçamentária
	(-) Receita de Valores Imobiliários
	(-) Receita de Operações de Crédito
	(-) Receita de Alienações de Bens
	(-) Receita de Amortização Empréstimos
Receita Tributária (REC_TRIB)	(+) Receita de ISS
	(+) Receita de IRRF
	(+) Outros (IPTU, ITBI, Taxas e Melhoria)
Outras Receitas Próprias (OUT_PROP)	(+) Receita de Contribuições
	(+) Receita Patrimonial
	(-) Receita de Valores Mobiliários
	(+) Receita Agropecuária
	(+) Receita Industrial
	(+) Receita de Serviços
Transf. De Capital (TRA_CAP)	(+) Receita de Capital
	(-) Receita de Operações de Crédito
	(-) Receita de Alienações de Bens
	(-) Receitas de Amortização Empréstimos
Transf. Correntes (TRA_COR)	(=) (REC_PRI)-(REC-PRO)-(TRA_CAP)
Receita Corrente Líquida (RCL)	(+) Receita Corrente
	(-) Deduções da Receita Corrente
DESPESAS	
Despesa Financeira (DFI)	(+) Juros e Encargos da Dívida
	(+) IF/Aquis. Títulos Capital Integral.
	(+) IF/Concessão de Empréstimos
	(+) Amortização de Dívida
Despesa Primária (DESP_PRIM)	(+) Despesa Total
	(-) DFI
Pessoal Bruto (PES_TOT)	(+) Pessoal Total
	(+) ODC/Aposentadorias e Reformas
	(+) ODC/Pensões
Pessoal Deduções (PES_DED)	(-) PESAD/Sentenças Judiciais
	(-) PESAD/Disp. De ex. anteriores
	(-) PESAD/Indenizações e Restituições
Pessoal Ativo (PES_ATI)	(+) PESAD/Venc. E Vant. Fixas/Civil
	(+) PESAD/Venc. E Vant. Fixas/Militar
	(+) PESAD/Outras Desp. Variáveis/Civil
	(+) PESAD/Outras Desp. Variáveis/Militar

Despesa de Custeio (ODC_TOT)	(+) ODC Total
	(-) ODC/Aposentadorias e Reformas
	(-) ODC/Pensões
Custeio Máquina (ODC_MAQ)	(+) ODC/Diárias Civil
	(+) ODC/ Diárias Militar
	(+) ODC/Material de Consumo
	(+) ODC/ Material de Distribuição Gratuita
	(+) ODC/ Passagens e Locomoção
Custeio Auxílios (ODC_AUX)	(+) ODC/ Outros Benefícios Previdenciários
	(+) ODC/ Outros Benefícios Assistenciais
	(+) ODC/ Salário-Família
	(+) ODC/ Auxílio Financeiro a Estudantes
	(+) ODC/ Auxílio Financeiro a Pesquisadores
	(+) ODC/ Auxílio-Alimentação
	(+) ODC/ Auxílio-Transporte
Custeio Terceiros (ODC_TER)	(+) ODC/ Contratação Temporária
	(+) ODC/ Serviços de Consultoria
	(+) ODC/ Outros Serviços Pessoa Física
	(+) ODC/ Locação de Mão-de-Obra
	(+) ODC/ Outros Serviços de Pessoa Jurídica
Investimentos (INV)	(+) Investimento
ATIVO E PASSIVO	
Divida Consolidada (DC_TOT)	(+) OPC Interna sem Circulação
	(+) OPC Externas em Circulação
	(+) Precatórios Passivo NF
	(+) OPC Internas de Longo Prazo
	(+) OPC Externas de Longo Prazo
	(+) Obrigações Legais e Tributárias
	(+) Obrigações a Pagar LP
Deduções (DC_DED)	(-) RAP Processados
	(+) Ativo Financeiro Disponível
	(+) Créditos em Circulação
	(+) Empréstimos e Financiamentos CP
	(+) Outros Créditos em Circulação CP
	(-) Provisão Devedores Duvidosos CP
Dívida Líquida (DCL)	(=) (DC_TOT)-(DC_DED)
Disponibilidade Financeira (ATI_DIS)	(+) Ativo Financeiro Disponível
	(+) Créditos em Circulação
Obrigações Financeiras (PAS_OBR)	(-) Depósitos Passivo Financeiro
	(-) RAP Processados
	(-) RAP Não Processados
	(-) Credores Diversos
	(-) Adiantamentos Recebidos
	(-) Outras Obrigações a Pagar

Suficiência de Caixa (SUF_CAIX)	(=) (ATI_DIS)-(PAS_OBR)
GASTOS POR FUNÇÃO	
Gasto Legislativo (LEG)	(+) Despesa na Função Legislativo
Gasto Social (SOC)	(+) Despesa na função Educação
	(+) Despesa na Função Cultura
	(+) Despesa na Função Saúde
	(+) Despesa na Função Saneamento
Gasto em Infraestrutura (INF)	(+) Função Transporte
	(+) Função Habitação
	(+) Função Urbanismo
	(+) Função Energia

Fonte: Santos 2013, p. 83

