



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRUNO TORQUATO SENA

ÍNDICE DE GESTÃO FISCAL DOS MUNICÍPIOS:
Análise do IGF de Vinte Municípios do RN no Exercício de 2010

Orientadora: Prof^a. M.Sc. Marise Magaly Queiroz Rocha.

NATAL-RN

2012

BRUNO TORQUATO SENA

**ÍNDICE DE GESTÃO FISCAL DOS MUNICÍPIOS:
Análise do IGF de Vinte Municípios do RN no Exercício de 2010**

Monografia apresentada à Banca Examinadora para fins de avaliação e como requisito para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientadora: Prof^a. M.Sc. Marise Magaly Queiroz Rocha.

NATAL-RN

2012

BRUNO TORQUATO SENA

**ÍNDICE DE GESTÃO FISCAL DOS MUNICÍPIOS:
Análise do IGF de Vinte Municípios do RN no Exercício de 2010**

MONOGRAFIA APROVADA EM 03/ 07/ 2012

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. M.Sc. Marise Magaly Queiroz Rocha
(Orientadora)

Prof^a. M.Sc. Halcima Melo Batista
Membro

Prof. Esp. Edimilson Monteiro Batista
Membro

Natal/RN
2012

Dedico esta Monografia a todos que de algum modo contribuíram com a minha peregrinação até aqui, possibilitando toda essa realidade presente, em especial ao Autor da vida, Deus, e a minha família.

AGRADEÇO

A Deus, por ser tudo quando eu sou nada.

Aos meus pais, Amaro e Maria de Fátima, que com a simplicidade dos gestos me revelaram o amor, e me ensinaram a encharcar a vida de alegria e fraternidade. Agradeço, ainda, pela dedicação, pela paciência, pelo carinho, pelos ensinamentos, pela vivência, pela existência e pelo que sou.

Aos meus irmãos, pelo carinho e incentivo, e pelo suporte humano quando mais precisei.

Às minhas tias e familiares, pelo auxílio e proteção, e pela abertura de portas, às quais, ousei entrar.

Aos meus primos, que me deram forças para tocar o barco da vida, e pelas alegrias compartilhadas, que foram necessárias para me manter até aqui.

Aos amigos que encontrei nas velas da vida, pelo apoio acadêmico e pelo companheirismo, necessários para me fazer subir os degraus da existência.

A todos os meus professores, pela transmissão do saber, pela direção, pela orientação, pela monitoria e pelo incentivo.

À minha orientadora e professora M.Sc. Marise Magaly Queiroz Rocha, pela destreza com a qual me orientou.

Ao pessoal da Diretoria de Administração Municipal – DAM do TCE/RN, em especial à turma da Divisão de Controle de Contas Anuais – DCA, pelo apoio e parceria.

E a todos que de alguma forma contribuíram para a conclusão de mais esta etapa da minha vida.

De tanto ver triunfar as nulidades,
de tanto ver prosperar a desonra,
de tanto ver crescer a injustiça,
de tanto ver agigantarem-se os
poderes nas mãos dos maus,
o homem chega a desanimar
da virtude, a rir-se da honra,
a ter vergonha de ser honesto.

Rui Barbosa

RESUMO

SENA, Bruno Torquato. **Índice de Gestão Fiscal dos Municípios: Análise em Vinte Municípios do RN no Exercício de 2010**, v. 1, n. 1, p. 14, 74. 2012.

Trata da avaliação da gestão orçamentária de vinte Municípios do Rio Grande do Norte (RN) no exercício de 2010, com base na prestação de contas ao Tribunal de Contas do Estado do RN (TCE/RN), órgão de controle externo. Consiste na obtenção do Índice de Gestão Fiscal (IGF) com base nos Relatórios Anuais enviados pelos Municípios ao TCE/RN, utilizando a metodologia empregada pelo Sistema FIRJAN quando da elaboração do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), o qual é composto por cinco indicadores, são eles, receita própria, pessoal, investimentos, liquidez e custo da dívida. Objetiva promover a comparação dos resultados obtidos (IGF) com os Índices divulgados pelo Sistema FIRJAN (IFGF), de modo a verificar as possíveis variações, estabelecer Rankings com base nos Índices obtidos, avaliar a relação entre os melhores resultados do IGF e o porte dos Municípios, e por fim classificar a gestão dos Municípios analisados em quatro conceitos, quais sejam, gestão de excelência, boa gestão, gestão difícil e gestão crítica. Caracteriza-se como uma pesquisa do tipo exploratória. Apresenta conceitos, definições e embasamento legal fundamentados em pesquisas bibliográficas e não-bibliográficas, com o intuito de proporcionar maior entendimento acerca do tema. Constata-se, através da análise dos resultados, que existem variações entre os Índices em todos os Municípios analisados, que pequenos Municípios ocupam as melhores posições no Ranking IGF, que não há relação entre os melhores índices e o porte dos Municípios, que nenhum Município avaliado apresentou gestão de excelência, e que 90% dos Municípios estudados apresentam gestão fiscal difícil ou crítica.

Palavras-chave: Índice de Gestão Fiscal, Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, Indicadores, Variações, Conceitos.

ABSTRACT

SENA, Bruno Torquato. **Index of Municipalities Fiscal Management: The analysis of twenty municipalities (RN) on the 2010 financial year**, v. 1, n. 1, p. 14, 74. 2012.

This is the budget management evaluation of twenty municipalities of Rio Grande do Norte (RN) on the 2010 financial year, based on the accountability to the Court of Government Accounts of RN (TCE/RN), which is an external control agency. It consists in obtain the Fiscal Management Index (IGF) based on Annual Reports submitted by the municipalities to the TCE/RN, with the methodology used by FIRJAN when preparing the Fiscal Management FIRJAN index (IFGF), which consists of five indicators, such as their own income, personal investments, liquidity and cost of debt. Aims to promote the comparison of results obtained (IGF) with the indices published by FIRJAN (IFGF) in order to assess the possible variation, establish rankings based on indices obtained to evaluate the relation between IGF's best results and the size of Municipalities, and finally sort the management of municipalities analyzed in four concepts, namely, management excellence, good management, difficult managing and critical management. It's characterized as an exploratory type research. It presents concepts, definitions and legal foundation based on bibliographical and non-bibliographic researches, in order to provide greater understanding of the subject. It was found by analyzing the results that there are variations between the indices in all municipalities analyzed, small municipalities that occupy the best positions in the ranking IGF, there is no relation between the best rates and the size of municipalities, that no municipality assessed presented management excellence, and that 90% of the municipalities studied present difficult or critical fiscal management.

Keywords: Fiscal Management Index, Fiscal Management FIRJAN index, Indicators, Variation, Concepts.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Cálculo do IFGF Receita Própria

FIGURA 2 – Cálculo do IFGF Gastos com Pessoal

FIGURA 3 – Cálculo do IFGF Investimentos

FIGURA 4 – Cálculo do IFGF Liquidez

FIGURA 5 – Cálculo do IFGF Custo da Dívida

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Municípios da amostra por número de habitantes

TABELA 2 – Ranking IGF Receita Própria

TABELA 3 – Variação IGF/IFGF Receita Própria

TABELA 4 – Ranking IGF Gastos com Pessoal

TABELA 5 – Variação IGF/IFGF Gastos com Pessoal

TABELA 6 – Ranking IGF Investimentos

TABELA 7 – Variação IGF/IFGF Investimentos

TABELA 8 – Ranking IGF Liquidez

TABELA 9 – Variação IGF/IFGF Liquidez

TABELA 10 – Ranking IGF Custo da Dívida

TABELA 11 – Variação IGF/IFGF Custo da Dívida

TABELA 12 – Ranking IGF/IFGF final

TABELA 13 – Variação final IGF/IFGF

TABELA 14 – Classificação dos Municípios

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Conceitos

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Res. – Resolução

Rec. – Receita

Próp. – Própria

un – Unidade

Invest. – Investimentos

Liq. – Liquidez

Amort. – Amortização

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

PIB – Produto Interno Bruto

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

CF – Constituição Federal

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

RP – Restos a Pagar

RCL – Receita Corrente Líquida

RLR – Receita Líquida Real

IGF – Índice de Gestão Fiscal

IFGF – Índice FIRJAN de Gestão Fiscal

AF – Ativo Financeiro

TCU – Tribunal de Contas da União

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCMs – Tribunal de Contas dos Municípios

TCM – Tribunal de Contas do Município

RN – Rio Grande do Norte

STN – Secretária do Tesouro Nacional

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

STF – Supremo Tribunal Federal

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

MC – Medida Cautelar

DAM – Diretoria de Administração Municipal

DCA – Divisão de Controle de Contas Anuais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS	15
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 CONTROLES PÚBLICOS	18
2.1.1 Conceitos de controle	18
2.1.2 Controle na administração pública	19
2.1.3 Controle Interno	20
2.1.4 Controle externo	21
2.1.4.1 Controle entre poderes	22
2.1.4.2 Controle de contas	23
2.1.4.3 Controle social	23
2.2 PRESTAÇÃO DE CONTAS	24
2.3 CONTAS ANUAIS MUNICIPAIS	25
2.3.1 Considerações gerais	25
2.3.2 Fundamentação Legal	26
2.3.3 Prazos	27
2.3.4 Composição	29
2.3.5 Análise	30
2.3.6 Parecer prévio	33
2.3.7 Recursos	35
2.3.8 Julgamento Câmara	36
2.4 ÍNDICE IFGF	37
3 METODOLOGIA	39
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	39
3.2 COLETA DE DADOS	40
3.3 LIMITAÇÃO DO MÉTODO	40
3.4 CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS	41

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	48
4.1 IGF RECEITA PRÓPRIA	49
4.2 IGF DESPESA COM PESSOAL	51
4.3 IGF INVESTIMENTOS	53
4.4 IGF LIQUIDEZ	55
4.5 IGF CUSTO DA DÍVIDA	57
4.6 IGF FINAL	59
4.7 CLASSIFICAÇÃO DOS MUNICÍPIOS	63
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	65
REFERÊNCIAS	67
ANEXO A – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	71
ANEXO B – BALANÇO FINANCEIRO	72
ANEXO C – BALANÇO PATRIMONIAL	73
ANEXO D – DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	74

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA

Segundo dados do IBGE (2010), há no Brasil 5.565 municípios, distribuídos nos 27 Estados brasileiros.

O número de municípios só tem crescido nos últimos anos, e a maioria sem justificativa econômica. Tal fato desencadeou um aumento no desequilíbrio fiscal das contas da União e dos Estados, dado que grande parte das prefeituras do país apresenta uma dependência crônica de transferências federais e estaduais.

Tal constatação se deve ao fato de que muitos prefeitos gastam muito além do que geram de receita e ficam esperando as transferências dos outros entes para poder fechar as contas. Um dado interessante, divulgado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), é que dos 5.266 Municípios analisados pela Federação, 3.309 geram menos de 10% de suas receitas.

Nas palavras da FIRJAN, a dependência de transferências orçamentárias e financeiras engessa o orçamento dos municípios, uma vez que é marcada por incertezas e está sujeita ao planejamento dos demais entes federados.

Cabe aos municípios melhorar a qualidade de vida dos brasileiros, por meio da educação, saúde, segurança etc. E, para isso, os municípios brasileiros contam com um orçamento de cifras bilionárias, superior ao Produto Interno Bruto de muitos países.

Nesse cenário, os Tribunais de Contas como órgãos de controle externo acumulam importantes atribuições no que diz respeito ao controle, acompanhamento e avaliação das contas municipais. A sociedade, através do controle social, também tem o dever de cobrar dos gestores e autoridades públicas uma eficiente aplicação dos recursos públicos, como também resultados efetivos.

O Chefe do Poder Executivo Municipal tem que prestar contas consolidadas com as do Poder Legislativo, anualmente, ao Tribunal de Contas do Estado (TCE) que analisa as contas, emite um parecer prévio e envia para a Câmara Municipal, que as coloca em discussão e posterior votação, de modo a aprovar ou rejeitar as contas anuais do Município.

Segundo dados do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), criado pelo Sistema FIRJAN, no exercício de 2010 quase 65% dos municípios do Brasil foram conceituados com gestão fiscal difícil ou crítica, e nos municípios do Estado do Rio Grande do Norte esse percentual é de 91,7% (143 dos 156 municípios avaliados), o que demonstra uma forte ineficiência do Poder Executivo municipal na gestão orçamentária.

O IFGF é resultado de uma pesquisa, realizada com base em dados repassados pelas prefeituras à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), composta de cinco indicadores: receita própria, gasto com pessoal, liquidez, investimentos e custo da dívida.

Em consonância com o IFGF, tem-se o Índice de Gestão Fiscal (IGF), objeto de análise deste estudo, que utiliza como base de dados as Contas Anuais prestadas pelos Municípios ao Tribunal de Contas do Estado do RN (TCE/RN), e a mesma metodologia do Índice da FIRJAN.

Nesse contexto, busca-se avaliar, se existem diferenças entre as informações prestadas à STN e as enviadas ao TCE/RN, referentes ao exercício financeiro de 2010 dos Municípios que compõem a amostra, tais variações serão avaliadas nos Índices IGF e IFGF, que utilizam aquelas informações como base de dados.

Portanto tem-se o seguinte questionamento:

Existem diferenças entre os Índices (IGF/IFGF) dos Municípios analisados?

1.2 OBJETIVOS

O estudo tem como objetivo geral verificar se existem diferenças entre o Índice de Gestão Fiscal (IGF) e o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF) de 20 (vinte) municípios do RN, bem como apresentar Rankings e Classificações dos Municípios, com base no IGF/IFGF.

Para alcançar o objetivo geral, é necessário cumprir os seguintes objetivos específicos:

- Calcular o IGF, em cada quesito, e o IGF Final, com base nos dados coletados, de acordo com a metodologia empregada no cálculo do IFGF.

- Ordenar os resultados obtidos, do maior para o menor, de modo a estabelecer um Ranking dos Municípios, de acordo com o IGF.

- Comparar os resultados obtidos (IGF) com os resultados divulgados pelo Sistema FIRJAN (IFGF), de modo a verificar as possíveis variações.
- Avaliar a relação entre os resultados obtidos e o porte dos Municípios.
- Classificar os Municípios em 4 (quatro) conceitos, conforme os valores do IGF/IFGF.

1.3 JUSTIFICATIVA

Quando o assunto é municípios brasileiros logo vem à cabeça duas grandes críticas: o grande número de municípios e a ineficiência dos prefeitos na aplicação dos recursos públicos.

Nesse contexto, a avaliação da gestão orçamentária dos Municípios contribui para uma gestão pública eficiente e democrática. Para a FIRJAN, o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF) é uma ferramenta de accountability que tem como objetivo estimular a cultura da responsabilidade administrativa, por meio de indicadores que visa auxiliar no aperfeiçoamento das decisões quanto à alocação das verbas governamentais, bem como maior controle social da gestão fiscal dos municípios.

O presente estudo tem como justificativa o baixo número de trabalhos nesta frente de pesquisa, verificada pela pouca bibliografia acerca do tema gestão fiscal dos Municípios. E por ser um tema de grande importância para a sociedade é válido o esforço no sentido de alcançar compreensões, análises e resultados mais acurados.

O mérito reside na oportunidade de incentivar a discussão da temática, criando um ambiente propício à difusão do conhecimento, como também desenvolver uma abordagem crítica a respeito da administração orçamentária dos Municípios.

A importância desta pesquisa está na necessidade de avaliar a gestão dos recursos públicos municipais, de modo a divulgar em quais Municípios analisados o patrimônio público está sendo bem administrado, e em quais prefeituras a gestão é ineficiente, de modo a conscientizar e incentivar a sociedade a exercer o direito e também o dever de cobrar dos gestores mais economicidade, eficácia, eficiência e efetividade na execução orçamentária.

A presente monografia é dividida em cinco partes:

A primeira introduz o estudo, trata do tema, dos objetivos e da problemática, com intuito de familiarizar o assunto para quem possa interessar e demonstrar o que se pretende com a pesquisa.

A segunda parte traz o embasamento teórico e legal acerca do assunto estudado, de modo, a apresentar conceitos, dispositivos legais, exemplos e comentários, na intenção de esclarecer o leitor quanto ao assunto abordado.

A terceira etapa visa explicar como se deu a pesquisa, quais os instrumentos e ferramentas utilizados na obtenção dos dados e na manipulação dos mesmos, como também as limitações da pesquisa.

Em seguida, tem-se a análise dos dados obtidos, que busca evidenciar os resultados encontrados, conforme os objetivos da pesquisa.

Por fim, na quinta parte, tem-se as conclusões extraídas da análise de dados e as recomendações para futuras pesquisas, ou para ampliação desta.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTROLES PÚBLICOS

2.1.1 Conceitos de controle

O processo administrativo se constitui basicamente nas seguintes fases: planejamento, execução, controle e avaliação. Todas elas são essenciais no alcance da eficiência administrativa.

A fase de controle, especificamente, representa a etapa em que se verifica se o que foi executado saiu conforme o planejado, avaliando-se também as variações positivas e negativas em forma de relatórios.

Segundo Gomes (1997, p. 22, apud PETER; MACHADO, 2009, p. 22), o controle, enquanto mecanismo de correção de resultados indesejados, é necessário como instrumento que auxilie os gestores a desenvolverem ações oportunas. Requer a obtenção de informações que possibilitem a mensuração e avaliação do resultado face ao planejado.

Na definição do dicionário Aurélio, controle é a fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos e entidades para que não se afastem das regras preestabelecidas.

De acordo com Castro (2010) o controle administrativo, devido a raízes sociológicas, assumiu uma conotação negativa, associado às atividades de fiscalizar, supervisionar, ou seja, significando exercer uma ação de controle sobre pessoas, caso típico das corregedorias. Por outro lado, na visão positiva, o controle é um instrumento de apoio à gestão na consecução dos objetivos da entidade, fazendo com que a ação ocorra segundo o que foi planejado, é o caso das auditorias operacionais ou do sistema de controle interno, previsto constitucionalmente no art. 74.

Ainda segundo Castro (2010), no Brasil, o foco do controle sempre foi mais negativo do que positivo, estando sempre voltado para o exame e a validação dos aspectos da legalidade e da formalidade.

A verdade é que ninguém quer ser controlado, por isso a atividade de controle é rejeitada pela grande parte dos administradores, porém é uma função administrativa fundamental para se alcançar a eficiência desejada.

Para tanto, o controle deve abranger todos os níveis de todos os setores para ser eficiente.

2.1.2 Controle na administração pública

Na visão de Meirelles (1999, apud, CASTRO, 2010, p. 256) “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Para CASTRO (2010) o controle administrativo foi inserido no ciclo de gestão do governo pela Lei nº 10.180/01. Trata-se de um instrumento fundamental, para realimentar todo o processo de planejamento, que inicia junto com os trabalhos, e retorna como recurso indispensável nas fases de previsão e avaliação dos rumos traçados.

Conforme Peter e Machado (2009) os controles formais aplicados na administração pública decorrem de determinações legais que vêm se adaptando à evolução do próprio Estado, passando a adotar uma postura preventiva, enfatizando um controle que antecede os atos, com fundamentos no modelo de administração gerencial, em substituição ao modelo burocrático baseado no pressuposto da desconfiança em relação ao administrador.

Vale ressaltar que o controle deve ser realizado visando orientar e não criticar as ações objeto de sua análise.

Há dois grandes sistemas de controle na administração pública: um interno e outro externo, detalhados em tópicos posteriores.

O art. 75 da Lei nº 4.320/1964 diz que o controle da execução orçamentária, compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Verifica-se através da leitura do artigo, acima transcrito, que o controle orçamentário versa sobre a legalidade dos atos, o cumprimento das atribuições por parte dos agentes públicos e cumprimento dos gestores públicos no que tange aos programas de trabalho. O que demonstra uma preocupação extrema com a legalidade e formalidade dos atos.

Vale, ainda, transcrever, o art. 70 da Constituição Federal (CF) que estabelece:

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

O dispositivo acima traz duas importantes formas de controle existentes na administração pública, externo e interno, no que tange à fiscalização dos recursos da União e das entidades da administração direta e indireta.

No tocante à fiscalização dos Municípios o art. 31 da CF traz que “será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”.

Na administração governamental o controle se divide, conforme a origem, em interno e externo. O primeiro é fundamental para a organização, dado que apóia os gestores na administração dos recursos, como também verifica a obediência à legislação em vigor e às normas internas dos órgãos e entidades, e ainda, se a execução orçamentária saiu conforme o planejado. O outro atua em defesa da sociedade, fiscalizando a execução orçamentária dos órgãos e entidades.

2.1.3 Controle interno

Conforme Quintana (2011), o controle interno compreende todas as ações e medidas adotadas numa entidade ou órgão destinadas a prevenir e salvaguardar o patrimônio daqueles, bem como acompanhar os processos e rotinas ali existentes, visando atender os objetivos fixados.

Na definição de Alexandrino e Paulo (2010, p. 287), o “controle interno é aquele exercido dentro de um mesmo Poder, seja o exercido no âmbito hierárquico, seja o exercido por meio de órgãos especializados, sem relação de hierarquia com o órgão controlado [...]”.

Segundo Peter e Machado (2009, p. 24):

Constituem Controles Internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Vê-se que o controle interno é exercido dentro de um mesmo Poder, visando à consecução dos objetivos da Administração, e ainda como forma de apoio aos gestores na tomada de decisões.

O art. 74 da CF prevê a existência e a manutenção de sistema de controle interno em todos os poderes estatais, e suas finalidades, conforme segue:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O parágrafo primeiro desse dispositivo traz que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União (TCU), sob pena de responsabilidade solidária”.

2.1.4 Controle externo

Para Alexandrino e Paulo (2007, p. 523), “diz-se externo o controle quando exercido por um Poder sobre os atos administrativos praticados por outro”.

Segundo Peter e Machado, “o Controle Externo deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do ente fiscalizado, para que tenha maior grau de independência e efetividade em suas ações”.

Por Castro (2010), o controle externo independente visa coibir práticas negativas de gestão dos recursos públicos.

Ainda segundo Castro (2010), o Poder Legislativo tem a responsabilidade de acompanhar, fiscalizar e controlar a ação do Poder Executivo no uso dos recursos públicos, como também de avaliar os resultados do mesmo.

Nesse âmbito, o art. 81 da Lei nº 4.320 traz que “o controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”.

No âmbito dos Municípios, o art. 31, § 1º da CF, diz que “O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver”.

Conforme Lenza (2006, p. 326), “o controle externo das Contas do Prefeito será realizado pela Câmara Municipal, auxiliada pelo Tribunal de Contas Municipal – TCM – (onde houver), ou pelo Tribunal de Contas Estadual (se inexistir, naquele Município, o municipal)”.

No que se refere ao Estado do RN, o controle externo sobre as Contas Anuais dos Prefeitos é exercido pela Câmara Municipal, auxiliada pelo Tribunal de Contas do Estado do RN (TCE/RN), em virtude da não existência de outros tribunais locais.

Na visão de Castro (2010, p. 265) os controles externos são controles horizontais, entre os quais, “estão aqueles exercidos entre os poderes constituídos, os controles pela sociedade (controle social) e os controles pelas prestações de contas (controles de contas)”.

Nesse sentido, têm-se, por conseguinte, a conceituação das modalidades de controle externo.

2.1.4.1 Controle entre poderes

O Estado moderno se divide em três Poderes, quais sejam, Executivo, Legislativo e Judiciário. Partindo desse entendimento o art. 2º da CF define: “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Segundo Castro (2010) a Constituição Federal estabelece um sistema de freios e contrapesos entre os poderes, de modo que cada Poder exerça controle sobre os demais, e ao mesmo tempo seja controlado por eles. O art. 49, IX, da CF é uma representação desse sistema, o mesmo traz que compete exclusivamente ao Congresso Nacional (Poder Legislativo) “julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo”.

Nesse âmbito, em se tratando de Municípios, o artigo 31 da CF traz que “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”.

Ainda nesse ambiente, o art. 82, § 1º, da Lei Complementar Estadual 121/1994 do RN estabelece que “as contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

2.1.4.2 Controle de contas

Citando Castro (2010, p. 270), tem-se que “na linha do controle horizontal, os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário devem prestar contas aos Tribunais de Contas”.

A Constituição Federal no seu art. 71 definiu que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]”. E no art. 75, caput, estendeu essa competência aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como aos Tribunais do Município e dos Municípios.

Segundo Slomski (2003) nos Estados e nos Municípios, os Poderes Legislativos têm como órgãos auxiliares para o exercício do controle externo os Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cabendo à Constituição dos Estados, do Distrito Federal e à Lei Orgânica dos Municípios dispor sobre os respectivos Tribunais.

2.1.4.3 Controle social

O controle social é a modalidade de controle externo, exercido pela sociedade, visando acompanhar e fiscalizar a atuação das autoridades na utilização dos recursos públicos.

Assim o art. 31, § 3º, da CF traz que “as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei”.

Ainda exemplificando, dispõe o inciso LXXIII do art. 5º da CF:

qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

Acerca do tema, tem-se ainda, o art. 49 da LC nº 101/00 que exige a disponibilização das contas dos chefes do Poder Executivo à sociedade, nos seguintes termos:

As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Ainda citando, o art. 74, § 2º, da CF estatui que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

Para concluir, cabe aos cidadãos e seus agrupamentos exercerem esse direito, de modo, a denunciarem qualquer irregularidade ou ilegalidade de que tenham ciência.

2.2 PRESTAÇÃO DE CONTAS

O art. 1º, § 1º, III da Instrução Normativa nº 57 do Tribunal de Contas da União (TCU) conceitua prestação de contas como sendo um “processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da Administração Federal indireta, e daquelas não classificadas como integrantes da Administração Federal Direta”.

Na visão de Jund (2009), a prestação de contas corresponde ao ato pelo qual o agente responsável pela administração, em atendimento à legislação, toma a iniciativa de esclarecer os atos de sua gestão, ao órgão competente para apreciá-los.

Segundo Castro (2010, p. 491) “na hipótese do julgamento regular, a prestação de contas expressa, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável”.

O Decreto nº 93.872/86, no seu art. 145, dispõe acerca da tomada e prestação de contas do seguinte modo: “quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes”.

O parágrafo único do art. 70 da CF definiu quem deve prestar contas:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

O inciso I do art. 60 da LC nº 121/94 - RN considera:

prestação de contas, o procedimento pelo qual o responsável pela gestão de órgão ou entidade, pela execução de serviço ou contrato ou por qualquer dos atos previstos no artigo 52, I, comprova, nos prazos e condições exigidos, a legalidade, legitimidade e economicidade de suas contas;

No âmbito municipal “o Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios”.

Desse modo, deve prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica que trabalhe com recursos públicos a quem de direito devem ser prestadas, e nos prazos previstos na respectiva legislação.

2.3 CONTAS ANUAIS MUNICIPAIS

2.3.1 Considerações gerais

No que tange à nomenclatura das Contas Anuais tem-se que há várias denominações, são exemplos: resultados gerais, resultados globais, balanço anual

balanço geral, contas governamentais, relatório anual. Sendo a última nomenclatura a mais adotada pelos Municípios.

As Contas Anuais representam a prestação de contas, do Poder Executivo ao Poder Legislativo, relativas a um exercício financeiro, que compreende um ano e coincide com o ano civil, conforme art. 34 da Lei 4.320/64.

De forma geral, as Contas Governamentais refletem a execução do orçamento em seus aspectos financeiro, econômico e patrimonial ao término de um exercício financeiro. Sobre outro prisma representam a consolidação do conjunto de informações que traduzem os resultados das ações desenvolvidas pelo município em um exercício financeiro.

Os balanços contábeis e as peças acessórias que integram as Contas Anuais consolidam os resultados de Receitas e Despesas ocorridas no decorrer de um exercício financeiro do Município, dos Órgãos da Administração Direta e Indireta do Município, demonstrando o cumprimento de preceitos constitucionais e de exigências contidas na LRF.

Vale destacar que, durante o período de 60 dias as Contas Anuais ficam à disposição da sociedade, conforme art. 31, § 3º da CF que diz: “as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei”.

O artigo visa garantir o direito que cada contribuinte tem de acompanhar a atuação dos gestores, de modo a contribuir com os órgãos de controle na fiscalização orçamentária.

2.3.2 Fundamentação Legal

O art. 56 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, determina que as contas prestadas anualmente pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as do Presidente do Poder Legislativo, dos gestores de autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos especiais, vale transcrevê-lo:

As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais

receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

O caput do artigo supramencionado lista as contas das unidades orçamentárias que comporão a prestação de contas pelos Chefes do Poder Executivo. Quanto ao parecer prévio separado tem-se que uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2238/2008 do Supremo Tribunal Federal (STF) suspendeu a eficácia do caput do artigo em questão, desse modo, passou a ser emitido um único parecer prévio sobre as contas consolidadas.

Em consonância com o artigo acima transcrito e com o art. 57, § 1º, da Lei Complementar nº 121/94, o § 1º do art. 9º da Resolução 022/2011 – TCE/RN traz algumas exigências acerca dos balanços anuais, nos seguintes termos:

O balanço anual consolidado incluirá as contas do Chefe do Poder Executivo, que deverão permitir a análise individualizada para fins de emissão de parecer prévio, do Poder Legislativo Municipal, das autarquias, das fundações públicas, das empresas estatais dependentes e dos fundos especiais vinculados nos termos do art. 101 da Lei Nacional nº 4.320/1964, o qual deverá ser assinado pelo Chefe do Poder Executivo e pelo contabilista devidamente registrado no Conselho de Contabilidade.

Como se vê, a Resolução exige a possibilidade de análise individualizada das contas de cada unidade orçamentária, ainda que seja emitido um único parecer prévio sobre o balanço anual consolidado, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal – ADI – Medida Cautelar 2238.

2.3.3 Prazos

No que tange ao prazo de envio das Contas das Administrações Municipais, a alínea “a” do § 2º do art. 57 da Lei Complementar Estadual nº 121/94 que institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do RN, traz o seguinte: “até 30 (trinta) de abril de cada ano, o balanço anual das contas, juntamente com as peças acessórias, e relatório circunstanciado do Prefeito sobre as atividades do exercício anterior”.

Como se vê, os Prefeitos Municipais têm até 4 (quatro) meses após o encerramento do exercício para remeterem suas Contas ao Tribunal de Contas competente para a emissão do parecer prévio.

O descumprimento desse prazo e a verificação de irregularidades nas contas são motivos para intervenção no município, conforme art. 58 da LC 121/1994 que segue:

Não sendo as contas municipais enviadas ao Tribunal no prazo e na forma dos §§ 1º e 2º do artigo 57, ou havendo a constatação de irregularidades ou abusos (artigo 78, I a IV), cabe ao órgão representar ao Governador para efeito de intervenção no Município (Constituição Estadual, artigo 25, II).

Em consonância com o dispositivo legal acima, o § 2º do art. 245 da Resolução nº 009/2012 do TCE/RN traz que devem ser remetidos ao Tribunal:

I – até trinta de abril de cada ano, ou primeiro dia útil subsequente, as contas prestadas pelo Prefeito Municipal, incluindo o balanço anual das contas, juntamente com as peças acessórias, e relatório circunstanciado do Prefeito sobre as atividades do exercício anterior; e
II – os relatórios e documentos, exigidos por lei e os estabelecidos em resolução específica ou detalhadas no sistema de auditoria informatizada vigente.

O novo Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do RN aprovado através da Resolução supramencionada estabelece o mesmo prazo do dispositivo estadual anteriormente transcrito, para que o Prefeito apresente o Relatório Anual.

Ainda nesse sentido, tem-se que o prazo de 30 de abril, acima tratado, exigido para o envio dos Relatórios Anuais aos Tribunais de Contas é o mesmo determinado para o envio das contas municipais pelo Poder Executivo dos Municípios ao Poder Executivo da União, para a consolidação das contas nacionais, sendo necessário, nesse caso, uma cópia das contas municipais para o Poder Executivo Estadual, conforme se verifica no § 1º do art. 51 da LRF, abaixo transcrito:

Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:
I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril.

O município que descumprir esse prazo fica impedido de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, até a devida regularização, conforme § 2º do mesmo artigo.

Vale destacar que são considerados adimplentes apenas os Municípios que cumprirem o prazo da LRF desde 2000 até o último exercício.

Portanto, até o fim de abril de cada exercício, os Municípios têm que enviar suas Contas Consolidadas para os Tribunais de Contas respectivos para a emissão de parecer prévio e à União para a consolidação das contas do país.

2.3.4 Composição

Grosso modo, as Contas Anuais compreendem um conjunto de demonstrações e quadros demonstrativos que evidenciam a execução do orçamento de um ente dentro de um exercício financeiro (01/01/XX a 31/12/XX).

As demonstrações e anexos que compõem as Contas Anuais estão previstos no art. 101 da Lei nº 4.320/1964, que traz:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 2, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

O artigo transcrito refere-se a 4 (quatro) demonstrações ou balanços e a 9 (nove) quadros demonstrativos que subsidiam as demonstrações. Todos constantes em Anexos da lei, conforme numeração supramencionada. Vale lembrar que a Portaria STN nº 665/2010 alterou os Anexos da Lei nº 4.320/1964, tais alterações deve-se às recentes mudanças ocorridas na contabilidade pública.

Tem-se a seguir, conforme modelos apensos à lei, o conteúdo dos Anexos acima mencionados:

ANEXO 1 – ADENDO II

- Demonstrativo da Receita e Despesa segundo as categorias econômicas.

ANEXO 2 – ADENDO III

- Receita segundo as categorias econômicas.

- Despesa segundo as categorias econômicas.

ANEXO 6 – ADENDO V

- Programa de trabalho.

ANEXO 7 – ADENDO VI

- Programa de trabalho do governo.

- Demonstrativo de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades.

ANEXO 8 – ADENDO VII

- Demonstrativo da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas conforme o vínculo com os recursos.

ANEXO 9 – ADENDO VIII

- Demonstrativo por Órgãos e Funções.

ANEXO 10

- Comparativo da Receita orçada com a arrecadada.

ANEXO 11

- Comparativo da Despesa autorizada com a realizada.

- ANEXO 12
 - Balanço Orçamentário.
- ANEXO 13
 - Balanço Financeiro.
- ANEXO 14
 - Balanço Patrimonial.
- ANEXO 15
 - Demonstração das Variações Patrimoniais.
- ANEXO 16
 - Demonstração da Dívida Fundada Interna.
- ANEXO 17
 - Demonstração da Dívida Flutuante.

Compõe ainda o Relatório Anual dos municípios a documentação exigida pela redação do § 2º do art. 9º da Resolução 022/2011 do TCE/RN, os seguintes itens:

- I – relatório circunstanciado do Chefe do Poder Executivo Municipal sobre as atividades do exercício anterior;
- II – inventários;
- III – relação dos bens públicos alienados e baixados, assim como dos incorporados ao patrimônio municipal, no decorrer do exercício financeiro;
- IV – relação dos convênios firmados e transferências nas funções Educação e Saúde, com indicação dos valores recebidos e aplicados no exercício, bem como do saldo a aplicar;
- V – relação dos empenhos inscritos em Restos a Pagar, por unidade orçamentária, contendo: número do processo e do empenho, nome do credor, natureza da despesa, valor e data da realização do empenho;
- VI – originais dos extratos bancários do mês de dezembro, referentes às contas mantidas em instituições financeiras pela Administração Municipal, inclusive os daquelas sem movimentação no período, acompanhados, quando for o caso, das correspondentes conciliações de saldos.

A documentação acima é utilizada na comprovação dos valores registrados nos Anexos da Lei nº 4.320/1964. Desse modo, percebe-se a integração existente entre os balanços e quadros da Lei nº 4.320/1964 e a documentação exigida pela Resolução 022/2011 do TCE/RN, para efeito de conferência.

2.3.5 Análise

Na análise das Contas Anuais avaliam-se inúmeros aspectos, dada a riqueza de informações presente nas mesmas, pois consta do Relatório Anual dos Municípios todos os balanços e anexos exigidos pela Lei nº 4.320/64 e documentos exigidos por Resolução do TCE-RN, os tópicos analisados no Relatório Anual emitido pela Divisão de Controle de Contas Anuais (DCA) subordinada à Diretoria de Administração Municipal (DAM) do TCE/RN são:

Considerações Preliminares

Verifica se o Município enviou todos os balanços e anexos exigidos pela Lei nº 4.320/64 e pela Resolução nº 022/2011 do TCE/RN.

1. Orçamento

1.1 - Evolução das receitas nos orçamentos dos últimos quatro anos

1.2 - Evolução das despesas nos orçamentos dos últimos quatro anos

2. Execução orçamentária

2.1 - Comparativo da despesa por função

2.2 - Comparativo da execução orçamentária dos últimos quatro anos

Os tópicos acima referentes ao orçamento são analisados com base na Lei Orçamentária Anual enviada pelo Município ao TCE/RN. Verifica-se nesses tópicos se houve abertura de créditos adicionais e se houve anulação de dotações no exercício.

Tem-se no tópico da execução orçamentária um comparativo entre previsão e arrecadação de receitas, como também fixação e realização de despesas.

3. Cálculo do percentual das despesas com pessoal

No que tange às despesas com pessoal, o art. 169 da CF determina que os entes da federação observem os limites definidos em lei complementar, nesse caso, os limites da LRF. O artigo diz que “a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar”.

Em atendimento ao disposto no artigo citado, a LRF estabeleceu os limites para as despesas com pessoal com base na receita corrente líquida (RCL), conforme o art. 19, que traz:

Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

(...)

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

O limite global acima foi repartido entre os Poderes Legislativo e Executivo, conforme art. 20 da LRF, nos seguintes percentuais, respectivamente:

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

(...)

III - na esfera municipal:

a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Em consonância com os dispositivos acima, avalia-se, nesse tópico, o cumprimento, por parte dos Municípios, dos limites de despesas com pessoal. Tais limites são fixados com base na Receita Corrente Líquida, sendo o limite global máximo de 60%, distribuído em 6% para o Legislativo e 54% para o executivo.

3.1 - Evolução das despesas com pessoal

4. Gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino

4.1 - Evolução dos gastos com a educação nos últimos quatro anos

5. Gastos com ações e serviços públicos de saúde

5.1 - Evolução das despesas com a saúde

6. Suficiência Financeira

7. Restos a Pagar

Nesse item analisa-se o cumprimento, por parte do gestor, do art. 42 da LRF.

O art. 42 da LRF veda ao Gestor contrair, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou seja, nos últimos 8 (oito) meses do mandato, o Chefe do Executivo deve apresentar lastro financeiro suficiente para cobrir os restos a pagar. Vale transcrevê-lo:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Vê-se que o legislador vincula a realização de despesas dos dois últimos quadrimestres com a necessidade imperiosa de suficiente disponibilidade financeira para atender ao cumprimento da obrigação.

Acerca do assunto, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da STN (2011, p. 99) traz que: “a inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na LRF”.

O texto acima ressalta que, o gestor deve observar o equilíbrio das contas públicas e as determinações da Lei de Responsabilidade para não comprometer financeiramente o exercício seguinte, evitando assim heranças fiscais indesejadas.

Por fim, tem-se que, a análise dos restos a pagar é feita com base no Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração da Dívida Flutuante, como também na relação de restos a pagar exigida pelo TCE/RN.

7.1 - Evolução das despesas com pessoal

8. Cálculo do limite do endividamento

9. Dívida ativa

10. Dívida Fundada

11. Ativo permanente

12. Saldo patrimonial

2.3.6 Parecer prévio

Dentre as competências atribuídas aos Tribunais de Contas, a emissão de parecer prévio sobre as contas anuais dos Poderes Executivo e Legislativo, constitui uma das mais importantes, as quais, posteriormente, são submetidas ao julgamento definitivo pelas Casas Legislativas.

Segundo Castro (2001, p. 433), a apreciação das contas anuais “constitui uma das mais elevadas atribuições do Tribunal de Contas, a quem compete examiná-las de forma global, mediante Parecer Prévio, no que concerne aos seus aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade”.

Os Tribunais de Contas dos Estados no uso de suas atribuições objetivam, em relação à análise das Contas Anuais, à elaboração de um parecer prévio não vinculante, de caráter opinativo, a ser oferecido de forma terminativa pela Egrégia

Corte de Contas à Câmara de Vereadores, visando instruir o julgamento final das referidas obrigações.

Acerca do parecer prévio, o § 3º do art. 56 da LC 121/1994 diz que:

O parecer consiste em uma apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução dos orçamentos, devendo concluir pela aprovação ou rejeição das contas, no todo ou em parte, com indicação, neste último caso, das parcelas ou rubricas impugnadas.

O Parecer do Tribunal de Contas é prévio porque não compete a este o julgamento definitivo acerca das Contas Anuais dos Municípios, a atribuição do Tribunal se resume a uma análise técnica, aprovada em sessão ordinária, através de Parecer Prévio, o qual é posteriormente enviado às Câmaras Municipais, assim como os autos analisados, para apreciação dos Vereadores, que julgam definitivamente as Contas dos Prefeitos, mediante votação em plenário.

Em virtude do julgamento do Supremo Tribunal Federal de 09/08/2007, deferindo a Medida Cautelar na ADI 2238, que suspendeu a eficácia do artigo 56, caput, da Lei Complementar n.º 101/2000, a emissão de Parecer Prévio se dá de forma consolidada para os Poderes Executivo e Legislativo.

O Parecer Prévio do Tribunal pode ser de três tipos: Favorável à Aprovação, Favorável com Ressalva, e Desfavorável à Aprovação. As ressalvas valem para imperfeições contábeis, falhas formais, ausência de demonstrativos e divergências constatadas nos balanços. Já a desaprovação das Contas Anuais (Parecer Desfavorável), se dá geralmente por cinco motivos: descumprimento dos limites constitucionais para a Educação e Saúde, Restos a Pagar sem o devido lastro financeiro no último ano de mandato e não consolidação das Contas Gerais.

Vale lembrar, que o parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas só pode ser contrariado mediante decisão de dois terços dos presentes em sessão legislativa da Câmara Municipal, conforme o §2º do art. 31 da CF que diz: “o parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal”.

Desse modo, o ciclo processual se resume da seguinte forma: os prefeitos enviam suas Contas Anuais ao TCE, que as analisam, e posteriormente emite um parecer prévio. Em seguida, as contas são enviadas pelo Tribunal à Câmara de

Vereadores, que apreciam o Parecer Prévio da Corte de Contas, e finalizando o ciclo, julgam em definitivo as Contas, aprovando ou não.

Nesse sentido, a análise das Contas Anuais é expressão máxima das atribuições conferidas ao TCE, exercida em auxílio ao Poder Legislativo Municipal, permitindo ao Tribunal exercer juízo sobre a gestão dos responsáveis pela administração dos recursos públicos, bem como produzir determinações e imputar sanções, a depender do seu entendimento, às quais, não são recorríveis a outro órgão que não ao próprio Tribunal de Contas.

Nesse ambiente, o art. 57 da Lei Complementar Federal nº 101/00, traz que:

Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.
§ 1º No caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes o prazo será de cento e oitenta dias.

Ainda nesse âmbito, o art. 34, I, “b”, da Lei Complementar Estadual nº 121/94, preconiza o seguinte:

Art. 34. Ao Tribunal de Contas, no exercício do controle externo, compete:
I – emitir parecer prévio, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar do seu recebimento, sobre as contas anuais;
(...)
b) das administrações municipais, respeitado o disposto no artigo 31, § 3º, da Constituição Federal;

Esse é o prazo principal a que o Tribunal de Contas deve respeitar, em se tratando da emissão de parecer prévio.

2.3.7 Recursos

No tocante aos recursos contra decisões do Tribunal de Contas, tem-se o art. 109 da LC nº 121/1994 que determina: “os despachos e decisões do Tribunal de Contas, de suas Câmaras, dos respectivos Presidentes e de Conselheiro-Relator ou Semanário são passíveis de recursos e de revisão, nos termos deste Título”.

Desse modo, em se tratando de contas anuais, o Gestor que teve suas contas desaprovadas, em virtude da emissão de parecer prévio desfavorável à aprovação das contas do Município de sua responsabilidade, pela Corte de contas, pode apresentar recurso no prazo especificado na Carta de Citação ou Notificação.

Nas questões relativas ao controle externo, o art. 112 também da LC nº 121/1994 traz os tipos de recursos passíveis de interposição pelas partes, são eles:

- I - pedido de reconsideração, cabível uma única vez no mesmo processo;
- II - agravo, de despacho do Conselheiro-Relator ou Semanário, para o Tribunal Pleno ou Câmara a que esteja afeto o processo;
- III - embargos infringentes, quando se tratar de decisão não unânime do Tribunal Pleno ou Câmara;
- IV - recurso de revista, quando sobre a questão houver interpretações divergentes entre as Câmaras.

No que tange às contas anuais, o recurso mais comum é o pedido de reconsideração.

De acordo com o art. 200 da Res. nº 009/2012 do TCE/RN:

À parte é assegurado o direito de defesa, no prazo de vinte dias, sempre que do processo lhe possa resultar alguma das medidas previstas nas alíneas do parágrafo único do art. 47 da Lei Complementar nº 464, de 2012, bem como acompanhar a instrução e produzir a prova.

Portanto, assegura-se à parte o direito de apresentar defesa para, no prazo de 20 (vinte) dias, alegar o que for de seu interesse.

2.3.8 Julgamento Câmara

Como foi dito, após a emissão do parecer prévio pelo Tribunal de Contas, o processo de contas, contendo o parecer prévio, o relatório de análise e os demonstrativos, é enviado à Câmara dos Deputados para ser julgado em definitivo, mediante votação em sessão ordinária.

Ao chegar à Câmara, as contas anuais são analisadas por uma comissão da casa, geralmente denominada de Comissão de Orçamento e Finanças, que emite um parecer, em consonância ou não com o do Tribunal, para posterior apreciação e votação pelos vereadores.

A decisão final da Câmara é externada através de Decreto Legislativo, que informa também a ata da reunião e a data em que ocorreu a votação.

Cumprido frisar que, a Câmara de Vereadores possui prerrogativa para modificar a decisão do Tribunal de Contas sobre as contas dos Prefeitos Municipais, porém, somente por decisão de dois terços dos presentes na sessão de votação, conforme Lenza (2006, p. 326), quando discorre “o Tribunal de Contas, nos termos do art. 31, § 2º, emitirá parecer técnico prévio sobre as contas prestadas anualmente

pelo Prefeito, podendo ser rejeitado pela Câmara Municipal pelo voto de 2/3 de seus membros”.

É pertinente dizer que, em alguns Municípios, a Lei Orgânica Municipal prevê um prazo para o julgamento das contas anuais pela Câmara Municipal, contado do envio das contas anuais pelo Tribunal, e caso a Câmara não observe esse prazo, prevalece a decisão do Tribunal, constante no parecer prévio. Esse prazo é, no geral, entre 60 (sessenta) e 90 (noventa) dias.

É pertinente dizer que, o Gestor que tiver suas contas anuais desaprovadas pode ficar inelegível, nas hipóteses e prazos previstos no § 1º da Lei Complementar nº 64/1990, conhecida por Lei da Ficha Limpa, que diz ser inelegível:

I - para qualquer cargo:

(...)

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição.

Vale destacar que, a decisão final pela inelegibilidade é dada, somente, pela Justiça Eleitoral.

2.4 ÍNDICE IFGF

O IFGF foi criado pelo Sistema FIRJAN para avaliar a eficiência da gestão fiscal dos Municípios brasileiros, visando contribuir com uma gestão pública eficiente e democrática. Em sua primeira edição traz dados de 2010 e informações comparativas de 2006 a 2009. Tem periodicidade anual, e pela metodologia empregada é possível comparar de forma relativa ou absoluta o índice dos Municípios ao longo dos anos.

O Sistema FIRJAN tem a seguinte composição: Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), Centro Industrial do Rio de Janeiro (CIRJ), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e Instituto Euvaldo Lodi (IEL).

Segundo o Sistema FIRJAN, o IFGF é uma ferramenta de accountability que tem como objetivos estimular a cultura da responsabilidade administrativa,

conscientizar os gestores quanto à eficiência na alocação dos gastos públicos e aumentar o controle social sobre a gestão fiscal dos Municípios.

O Índice é composto por cinco indicadores: Receita Própria (capacidade de arrecadação), Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida (pagamento de juros e amortizações), tendo como base os dados orçamentários e patrimoniais repassados anualmente pelos Municípios à STN, que os tornam públicos através da sua divulgação no site da própria STN.

O quesito Receita Própria busca avaliar a capacidade individual do Município em arrecadar receitas. O segundo indicador objetiva avaliar o grau de comprometimento do orçamento com despesas de pessoal. No terceiro quesito, o interesse é verificar a representatividade dos investimentos nos orçamentos municipais. O quarto quesito, liquidez, visa verificar a capacidade dos Municípios em saldar os restos a pagar. No último indicador, avalia-se a influência dos juros e amortizações sobre a receita corrente líquida, observando o limite estabelecido pela Res. nº 43 do Senado Federal.

Vale salientar, que apesar da exigência legal quanto à divulgação dos dados, alguns Municípios não disponibilizaram seus dados à STN, tornando impossível a avaliação da Gestão Fiscal.

Com o IFGF dos Municípios calculados, é feita a classificação das prefeituras em quatro conceitos A (Gestão de Excelência), B (Boa Gestão), C (Gestão em Dificuldade) e D (Gestão Crítica), conforme IFGF que varia de 0 a 1, e quanto mais próximo de 1, melhor é a situação fiscal do município.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa fundamenta-se na aplicação de procedimentos de análise em Índices de Gestão Fiscal (IGF) baseados nos Relatórios Anuais e na legislação pertinente ao assunto em questão. Os resultados obtidos têm, portanto, base fidedigna que são os relatórios enviados pelos Municípios ao Tribunal de Contas do RN.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Visando definir o delineamento da pesquisa, têm-se as seguintes tipologias:

Quanto aos objetivos, a pesquisa se classifica como do tipo exploratória, pois, na visão de Beuren e Raupp (2009, p. 80), “normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”. Apesar, de a classificação ser prioritariamente exploratória, há também um forte cunho descritivo, pois a pesquisa visa descrever características de determinada população e estabelecer relações entre as variáveis, através de técnicas padronizadas de coleta de dados, conforme Gil (1999, apud BEUREN; RAUPP, 2006, p. 81).

Segundo Beuren e Raupp (2009), os resultados alcançados com base em uma pesquisa exploratória podem contribuir para a identificação de relações entre as variáveis estudadas de determinada população ou fenômeno.

Com relação ao procedimento para a coleta de dados, a pesquisa se classifica como documental e estudo de campo. A primeira classificação é quanto às fontes textuais utilizadas, e se classifica como pesquisa documental, que, segundo Gil (2010, p. 51) “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. A definição ratifica a classificação, dado que não foram utilizadas somente fontes bibliográficas, mas também materiais da internet, processos, documentos oficiais e algumas matérias jornalísticas, visando um melhor embasamento teórico.

O segundo delineamento é referente aos meios de investigação, sendo classificada como estudo de campo, pois, apesar, da não utilização de questionários ou entrevistas estruturadas, foram realizadas diversas entrevistas informais com

técnicos do Tribunal de Contas do Estado do RN para a melhor compreensão do ciclo processual das contas anuais.

Apesar da utilização de fontes documentais, a fundamentação teórica desta pesquisa, foi embasada, em livros, normas e na legislação em vigor, desse modo, pode ser classificada também como pesquisa bibliográfica, dado que, conforme Gil (2010, p. 51), “se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto”.

Quanto ao tratamento dos dados, utilizou-se a forma qualitativa, dado que a pesquisa realizou procedimentos de observação, análise e interpretação das informações coletadas, não sendo utilizados procedimentos estatísticos, que caracteriza a pesquisa quantitativa (VERGARA, 2005).

3.2 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE/RN), através de análise documental nos Relatórios Anuais dos Municípios que compõem a amostra, aplicando os procedimentos tratados posteriormente.

Os dados coletados foram processados via Microsoft Excel 2007.

Quanto aos valores do IFGF, tem-se que foram extraídos do sítio da FIRJAN.

3.3 LIMITAÇÃO DO MÉTODO

Como fator limitante da pesquisa, tem-se que os Relatórios Anuais utilizados como fonte principal da coleta de dados podem sofrer alterações quando são desaprovados pelo TCE/RN, geralmente em Defesas apresentadas pelos Gestores ao próprio Tribunal. Dessa forma os Relatórios utilizados não refletem eventuais retificações efetuadas em datas posteriores à coleta de dados. Mas, tal fato não representa grande interferência no estudo, dado que a grande maioria dos Relatórios analisados foi aprovada pela Corte de Contas.

Por fim, vale destacar que, o estudo se restringiu ao exercício de 2010, entretanto, a metodologia apresentada pode ser aplicada em outros exercícios e ainda permite a comparação relativa e absoluta dos Índices entre os anos possivelmente estudados.

3.4 CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS

Esse tópico visa demonstrar, com detalhes, a metodologia aplicada pelo Sistema FIRJAN na obtenção do IFGF.

Sabe-se que o presente estudo objetiva a obtenção do Índice de Gestão Fiscal (IGF) de 20 (vinte) Municípios do RN, composto de 5 (cinco) quesitos, tendo por base as Contas Anuais declaradas pelos próprios Municípios ao TCE/RN, de acordo com a metodologia utilizada pelo Sistema FIRJAN no cálculo do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal.

O IFGF, assim como o IGF, é composto por 5 (cinco) quesitos: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da dívida.

É válido dizer que, em todos os quesitos o IFGF e o IGF variam de 0 (zero) a 1 (um). Desse modo, quanto mais próximo de 1,00 (um), melhor para o Município, e quanto mais próximo de 0,00, pior é o indicador.

A metodologia empregada pelo Sistema FIRJAN no cálculo dos 5 (cinco) quesitos do IFGF é a seguinte:

IFGF Receita Própria

O federalismo brasileiro tem por base o sistema de transferências entre os entes, principalmente as destinadas a áreas prioritárias. Desse modo, não é de se esperar que os Municípios arrecadem 100% das receitas com esforço próprio. Nesse sentido, aplicou-se o pressuposto de que os Municípios que arrecadaram, no exercício de 2010, 50% ou mais da RCL recebem 1,00 (um) e os que não contribuíram com a RCL recebem nota 0,00 (zero) no IFGF. E os demais resultados foram escalonados entre 0% e 50%.

Vale informar que, a receita própria é igual às receitas correntes subtraídas das transferências recebidas dos entes superiores.

A figura 1 traz de forma clara o cálculo do IFGF receita própria:

Figura 1 – Cálculo do IFGF Receita Própria

Cálculo

$$\text{IFGF Receita Própria} = \left(\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Receita Corrente Líquida}} \right)$$

Restrições:

Caso 1: $\frac{\text{Receita Própria}}{\text{RCL}} > 50\% \rightarrow \text{IFGF Receita Própria} = 1$

Caso 2: $\frac{\text{Receita Própria}}{\text{RCL}} = 0 \rightarrow \text{IFGF Receita Própria} = 0$

Caso 3: $0 < \frac{\text{Receita Própria}}{\text{RCL}} < 50\% \rightarrow \text{IFGF Receita Própria} = 2 \times \frac{\text{Receita Própria}}{\text{RCL}}$

Segundo a STN,

Receita Própria = IPTU + ISS + IRRF + Outras Receitas Próprias

Receita Corrente Líquida = Receita Corrente – Deduções da Receita Corrente – Contribuições Sociais

Fonte: Anexo Metodológico - FIRJAN

IFGF Gastos com Pessoal

Acerca da despesa com pessoal, o art. 18 da LRF diz que:

Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Acerca do tema, outro artigo da mesma Lei merece transcrição, trata-se do inciso III do art. 19, que dispõe sobre o limite de gastos com pessoal na esfera municipal, da seguinte forma:

Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

(...)

III – Municípios: 60% (sessenta por cento).

A metodologia correta para o cálculo do percentual de gastos com pessoal é a disposta nos artigos acima da LRF, assim tem-se como numerador as despesas com pessoal, devidamente discriminadas no art. 18, e como denominador a receita corrente líquida.

Na figura que segue, vê-se que a metodologia utilizada na obtenção do IFGF é a mesma adotada pela LRF para apuração do limite de 60%, referente aos gastos com pessoal. No cálculo do IFGF foram utilizados dois parâmetros. O primeiro tem por base o limite estabelecido pela LRF, acima transcrito, em que foi atribuída nota mínima no IFGF ao Município que ultrapassou esse limite, como forma de penalizá-lo. O outro parâmetro estabelece o percentual de 30% como valor mínimo, atribuindo ao Município que apresentou percentual inferior a este a nota máxima no IFGF, ou seja, IFGF igual a 1,00 (um).

A figura 2 resume o que foi dito e esclarece alguns conceitos, conforme segue:

Figura 2 – Cálculo do IFGF Gastos com Pessoal

Cálculo

$$\text{IFGF Pessoal} = 1 - \left(\frac{\text{Pessoal}}{\text{Receita Corrente Líquida}} \right)$$

Segundo a STN:

Pessoal = Pessoal e Encargos Sociais – Sentenças Judiciais – Despesas de Exercícios Anteriores – Indenizações Restituições Trabalhistas

Receita Corrente Líquida = Receita Corrente – Deduções da Receita Corrente – Contribuições Sociais

Utilizando **RCL** como notação para Receita Corrente Líquida, o IFGF Receita Própria é calculado de acordo com as seguintes restrições:

Caso 1: $\frac{\text{Pessoal}}{\text{RCL}} < 30\% \rightarrow \text{IFGF Pessoal} = 1$

Caso 2: $\frac{\text{Pessoal}}{\text{RCL}} > 60\% \rightarrow \text{IFGF Pessoal} = 0$

Caso 3: $30\% < \frac{\text{Pessoal}}{\text{RCL}} < 60\% \rightarrow \text{IFGF Pessoal} = 1 + 60\% - 2 \times \frac{\text{Pessoal}}{\text{RCL}}$

Fonte: Anexo Metodológico - FIRJAN

IFGF Investimento

Segundo a FIRJAN, há um consenso acerca da importância do investimento público municipal, porém não dá para encará-lo como monotônico, dado que não existe relação entre quantidade e qualidade dos investimentos.

Desse modo, foi atribuído um parâmetro percentual, no qual os Municípios que investiram mais de 20% da RCL receberam nota máxima no IFGF, ou seja, igual a 1,00 (um). Para os demais, tem-se que quanto mais próximo de 1,00 (um), maior o investimento realizado.

O cálculo se deu da seguinte maneira:

Figura 3 – Cálculo do IFGF Investimentos

Cálculo

$$\text{IFGF Investimentos} = \left(\frac{\text{Investimentos}}{\text{Receita Corrente Líquida}} \right)$$

Onde,

Receita Corrente Líquida = Receita Corrente – Deduções da Receita Corrente – Contribuições Sociais

Utilizando **I** e **RCL** como notações para Investimentos e Receita Corrente Líquida, o IFGF Investimentos é calculado de acordo com as seguintes restrições:

Caso 1: $\frac{I}{RCL} > 20\% \rightarrow \text{IFGF Investimentos} = 1$

Caso 2: $\frac{I}{RCL} = 0 \rightarrow \text{IFGF Investimentos} = 0$

Caso 3: $0 < \frac{I}{RCL} < 20\% \rightarrow \text{IFGF Investimentos} = \left(\frac{\text{Investimentos}}{\text{Receita Corrente Líquida}} \right) \times 5$

Fonte: Anexo Metodológico - FIRJAN

IFGF Liquidez

Segundo a FIRJAN, os Restos a Pagar surgiram para compatibilizar o término do exercício financeiro com a continuidade do serviço público. Entretanto, na visão de Debus (apud ANEXO METODOLÓGICO - FIRJAN), com o passar do tempo, os Restos a Pagar passaram a ser utilizados pelos Municípios como meio de postergação de despesas, ou melhor, como forma de financiamento.

Na tentativa de impedir essa prática, a LRF, no seu art. 42, veda ao Gestor, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa sem que haja lastro financeiro suficiente para sua cobertura.

Face ao exposto, o computo do IFGF Liquidez foi condicionado a tal regramento, ainda que 2010 não seja um ano-fim para os mandatos municipais, pois iniciar qualquer exercício com restos a pagar sem a devida cobertura financeira demonstra desequilíbrio fiscal. Desse modo, os Municípios que apresentaram restos a pagar superiores às disponibilidades do ativo financeiro receberam nota zero.

A figura 4 demonstra como se deu o cálculo:

Figura 4 – Cálculo do IFGF Liquidez

Cálculo

$$\text{IFGF Liquidez} = 1 - \left(\frac{\text{Restos a Pagar}}{\text{Ativo Financeiro}} \right)$$

Utilizando **RAP** e **AF** como notação para Restos a Pagar e Ativo Financeiro, o *IFGF Liquidez* é calculado de acordo com as seguintes restrições:

Caso 1: $\frac{\text{RAP}}{\text{AF}} > 1 \rightarrow \text{IFGF Liquidez} = 0$

Caso 2: $\frac{\text{RAP}}{\text{AF}} = 0 \rightarrow \text{IFGF Liquidez} = 1$

Caso 3: $0 < \frac{\text{RAP}}{\text{AF}} < 1 \rightarrow \text{IFGF Liquidez} = 1 - \left(\frac{\text{Restos a Pagar}}{\text{Ativo Financeiro}} \right)$

Fonte: Anexo Metodológico - FIRJAN

IFGF Custo da Dívida

Devido às renegociações das dívidas municipais com o Governo Federal e ao impedimento trazido pela LRF à União, no tocante à renegociação de dívidas dos municípios junto a instituições privadas, tem-se que os municípios brasileiros sofreram inúmeras restrições à contratação de novas dívidas, o que justifica a redução no endividamento municipal em todo o país.

Apesar do baixo grau de endividamento de longo prazo dos municípios brasileiros, muitos deles apresentam altos valores de juros e amortizações, isso se deve à crescente utilização de dívidas de curto prazo, com custos elevados, e geralmente relacionadas a restos a pagar.

Segundo a FIRJAN, “em um ambiente de recursos próprios limitados, esse tipo de despesa apresenta a perversa propriedade de diminuir os recursos livres para a plena execução dos programas de governo”.

Com base na resolução nº 43/2002 do Senado Federal, foi estabelecido o limite de 13% da receita líquida real como ponto de corte para o cálculo do IFGF Custo da Dívida, de modo que, os municípios que apresentaram valor percentual superior ao limite receberam nota zero. Já os municípios que não apresentaram juros e amortizações receberam nota máxima, ou seja, igual a 1,00 (um). Para os demais tem-se um escalonamento, entre 0% e o limite (13%).

A figura 5 traz a metodologia utilizada no cálculo do IFGF Custo da Dívida:

Figura 5 – Cálculo do IFGF Custo da Dívida

Cálculo

$$\text{IFGF Custo da Dívida} = \left(\frac{\text{Juros e Amortizações}}{\text{Receita Líquida Real}} \right)$$

Onde,

$$\text{Receita Líquida Real} = \text{Receita Corrente} - \text{Deduções da Receita Corrente} - \text{Contribuições Sociais}$$

Utilizando **Juros + Amort** e **RLR** como notações para Juros e Amortizações e Receita Líquida Real, o *IFGF Custo da Dívida* é calculado de acordo com as seguintes restrições:

Caso 1: $\frac{\text{Juros+Amort}}{\text{RLR}} = 0 \rightarrow \text{IFGF Custo da Dívida} = 1$

Caso 2: $\frac{\text{Juros+Amort}}{\text{RLR}} > 13\% \rightarrow \text{IFGF Investimentos} = 0$

Caso 3: $0 < \frac{\text{Juros+Amort}}{\text{RLR}} < 13\% \rightarrow \text{IFGF Investimentos} = 1 - 7,7 \times \frac{\text{Juros+Amort}}{\text{RLR}}$

Fonte: Anexo Metodológico - FIRJAN

Concluída a exposição metodológica de cada quesito, têm-se agora os pesos utilizados na obtenção do IFGF Final, são eles: 22,5% para os quatro primeiros quesitos e 10% para o último, custo da dívida, por causa do baixo grau de endividamento dos municípios brasileiros. Procedendo de acordo com o que foi anteriormente explanado, chega-se ao IFGF Final dos Municípios.

Por fim, os municípios são classificados em quatro conceitos, de acordo com o IFGF, seguindo as seguintes faixas de valores:

Conceito A (Gestão de Excelência): $\text{IFGF} > 0,8$.

Conceito B (Boa Gestão): $0,6 < \text{IFGF} \leq 0,8$.

Conceito C (Gestão em Dificuldade): $0,4 < \text{IFGF} \leq 0,6$.

Conceito D (Gestão Crítica): $IFGF \leq 0,4$.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Com base na metodologia apresentada, procede-se à análise dos resultados obtidos.

De início, tem-se que a amostra em estudo é composta pelos 10 (dez) municípios mais populosos e pelos 10 (dez) municípios menos populosos do RN. Na Tabela 1 seguem os Municípios que compõem à amostra, na ordem do mais populoso ao menos populoso:

Tabela 1 – Municípios da amostra por número de habitantes

Ordem	Municípios	População	Ordem	Municípios	População
1º	Natal	803.739	1º	Viçosa	1.618
2º	Mossoró	259.815	2º	Ipueira	2.077
3º	Parnamirim	202.456	3º	Galinhos	2.159
4º	São Gonçalo do Amarante	87.668	4º	Monte das Gameleiras	2.261
5º	Macaíba	69.467	5º	Timbaúba dos Batistas	2.295
6º	Ceará-Mirim	68.141	6º	Taboleiro Grande	2.317
7º	Caicó	62.709	7º	Bodó	2.425
8º	Assu	53.227	8º	Santana do Seridó	2.526
9º	Currais Novos	42.652	9º	Pedra Preta	2.590
10º	São José de Mipibu	39.776	10º	João Dias	2.601

Fonte: IBGE – Censo 2010

Em análise à tabela 1, tem-se que dos 10 (dez) Municípios mais populosos 6 (seis) pertencem à Grande Natal, e apenas 3 (três) tem população superior a 200.000 habitantes, quais sejam, os Municípios Natal, Mossoró e Parnamirim. Em se tratando dos municípios menos populosos verifica-se que todos eles apresentam população inferior a 3.000 (três mil) habitantes.

É importante destacar que, o Município de Galinhos figura na lista dos Municípios brasileiros que não disponibilizaram seus dados orçamentários, referentes ao ano de 2010, à STN. De fato o Município não enviou os dados à STN até 20 de setembro de 2011, data-fim para a consolidação do IFGF, por isso não possui IFGF. Tal fato impossibilita a comparação entre os Índices (IGF/IFGF) do Município em questão, conforme tópicos posteriores, que tratam da análise das variações entre os Índices em cada quesito.

O objetivo do trabalho consiste em encontrar o Índice de Gestão Fiscal (IGF) dos municípios que compõem a amostra com base nos Relatórios Anuais enviados pelos municípios ao TCE/RN, tais relatórios representam as Contas Anuais dos municípios referentes à execução orçamentária do exercício de 2010. Como também

comparar o IGF calculado com o IFGF (que se baseia em dados fornecidos pelos municípios à STN), visando verificar se há divergências nos Índices. E por fim, busca-se avaliar a relação existente entre o IGF/IFGF e o porte dos Municípios em cada critério.

Vale ressaltar, que na obtenção do IGF utilizou-se a mesma metodologia do IFGF, já apresentada anteriormente.

Tomando-se por base os conhecimentos elucidados na fundamentação teórica, tem-se que o IGF, assim como o IFGF, é composto por cinco indicadores, são eles: Receita Própria, Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida. Tem-se a seguir tabelas com os dados utilizados no cálculo de cada indicador e os Rankings dos Municípios ordenados segundo o IGF de cada quesito. Como também as variações do IGF em relação ao IFGF, ordenadas da maior para a menor.

4.1 IGF RECEITA PRÓPRIA

O primeiro indicador obtido foi o da receita própria, que representa a capacidade ou o esforço de cada Município em arrecadar receitas internamente, de acordo com a tabela/quadro abaixo, ordenada pelo IGF da Receita Própria:

Tabela 2 – Ranking IGF Receita Própria

Ranking	Municípios	Receita Própria [1]	RCL [2]	%Rec. Própria [1/2]	IGF Rec. Próp.
1º	Natal	409.829.140,04	1.069.464.769,83	38,32%	0,7664
2º	Parnamirim	61.060.318,49	212.898.667,77	28,68%	0,5736
3º	São Gonçalo do Amarante	25.513.875,67	93.892.882,06	27,17%	0,5435
4º	Mossoró	79.480.176,24	326.160.198,66	24,37%	0,4874
5º	Ceará-Mirim	10.959.981,50	68.727.116,36	15,95%	0,3189
6º	Assu	7.717.363,32	52.474.392,55	14,71%	0,2941
7º	Caicó	7.936.226,15	57.841.801,94	13,72%	0,2744
8º	Macaíba	10.185.128,67	76.872.911,94	13,25%	0,2650
9º	Currais Novos	4.336.736,20	37.271.735,78	11,64%	0,2327
10º	Pedra Preta	674.528,87	7.368.449,14	9,15%	0,1831
11º	Bodó	561.434,03	7.741.130,85	7,25%	0,1451
12º	Viçosa	399.285,96	6.072.822,48	6,57%	0,1315
13º	São José de Mipibu	2.852.504,88	44.650.493,24	6,39%	0,1278
14º	Galinhas	505.978,05	9.022.369,79	5,61%	0,1122
15º	Santana do Seridó	234.199,09	6.132.331,40	3,82%	0,0764
16º	Taboleiro Grande	251.138,23	7.317.723,39	3,43%	0,0686
17º	Monte das Gameleiras	195.218,06	6.480.305,68	3,01%	0,0602

18º	Ipueira	151.231,38	5.573.234,23	2,71%	0,0543
19º	João Dias	181.614,01	8.133.256,51	2,23%	0,0447
20º	Timbaúba dos Batistas	126.730,48	6.613.301,51	1,92%	0,0383

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor.

Verifica-se que os 3 (três) melhores resultados pertencem, na ordem, aos Municípios de Natal, Parnamirim e São Gonçalo do Amarante, que apresentaram percentual de receita própria superior a 25%, ou seja, todos arrecadaram em 2010 mais de $\frac{1}{4}$ (um quarto) da RCL, o que explica o IGF acima da média dos Municípios analisados. E os 3 (três) piores resultados, na ordem, são de Timbaúba dos Batistas, João Dias e Ipueira, que apresentaram percentual de receita própria inferior a 3%, por isso os índices próximos de zero.

Vale destacar, o caso do Município de São José de Mipibu que apresenta uma RCL superior a do Município de Currais Novos, porém o IGF daquele é inferior em quase duas vezes o deste.

Nesse quesito, os Municípios de maior porte apresentaram os melhores resultados e os pequenos Municípios os piores. Dessa forma, nesse quesito há relação entre o IGF e o porte do Município.

Como se vê, o Município de Natal, nesse quesito, apresentou o melhor resultado, confirmando a inferência anterior.

No que tange às variações verificadas entre o IGF e o IFGF da Receita Própria, tem-se a seguinte tabela:

Tabela 3 – Variação IGF/IFGF Receita Própria

Municípios	IGF Rec. Própria	IFGF Rec. Própria	Variação (un)
São Gonçalo do Amarante	0,5435	0,3914	0,1520
Mossoró	0,4874	0,4482	0,0392
Currais Novos	0,2327	0,2139	0,0188
Assu	0,2941	0,2759	0,0182
João Dias	0,0447	0,0281	0,0166
Macaíba	0,2650	0,2494	0,0156
Caicó	0,2744	0,2605	0,0139
Natal	0,7664	0,7553	0,0111
Monte das Gameleiras	0,0602	0,0495	0,0107
Ceará-Mirim	0,3189	0,3089	0,0101
Taboleiro Grande	0,0686	0,0599	0,0087
São José de Mipibu	0,1278	0,1207	0,0071

Parnamirim	0,5736	0,5672	0,0064
Santana do Seridó	0,0764	0,0701	0,0063
Ipueira	0,0543	0,0512	0,0031
Pedra Preta	0,1831	0,1818	0,0013
Bodó	0,1451	0,1505	-0,0055
Viçosa	0,1315	0,1533	-0,0218
Timbaúba dos Batistas	0,0383	0,0985	-0,0602
Galinhos	0,1122	-	-

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor.

Frente aos dados da tabela 3, percebe-se uma variação (+0,1520) mais expressiva no Município de São Gonçalo do Amarante, dado que de um IFGF de 0,3914 apurou-se um IGF de 0,5435. Nos demais casos verificam-se pequenas variações positivas e negativas. Desse modo, nos Municípios analisados, os Índices calculados com base em Relatórios Anuais (IGF) são próximos dos calculados com base nos Dados da STN (IFGF).

Vale informar que o Município de Galinhos não dispõe de IFGF, dado que não enviou até 20 de setembro de 2011, data-limite utilizada pelo IFGF, seus dados orçamentários de 2010 à STN. Essa informação é válida para a análise das variações (IGF/IFGF) dos demais quesitos.

4.2 IGF GASTOS COM PESSOAL

O segundo quesito avalia o nível de comprometimento dos orçamentos, quanto ao pagamento de salários e encargos dos agentes públicos, conforme tabela/quadro abaixo:

Tabela 4 – Ranking IGF Gastos com Pessoal

Ranking	Municípios	Gastos com Pessoal [1]	RCL [2]	%Gastos c/ Pessoal [1/2]	IGF Gasto c/ Pessoal
1º	João Dias	2.702.796,31	8.133.256,51	33,23%	0,9354
2º	Timbaúba dos Batistas	2.392.665,22	6.613.301,51	36,18%	0,8764
3º	Taboleiro Grande	2.792.351,18	7.317.723,39	38,16%	0,8368
4º	Viçosa	2.608.264,53	6.072.822,48	42,95%	0,7410
5º	Caicó	25.077.429,55	57.841.801,94	43,36%	0,7329
6º	Galinhos	4.054.474,09	9.022.369,79	44,94%	0,7012
7º	Assu	26.387.962,69	52.474.392,55	50,29%	0,5943
8º	Monte das Gameleiras	3.296.922,58	6.480.305,68	50,88%	0,5825
9º	Mossoró	166.646.495,84	326.160.198,66	51,09%	0,5781
10º	Natal	582.166.351,38	1.069.464.769,83	54,44%	0,5113
11º	São José de Mipibu	24.956.925,17	44.650.493,24	55,89%	0,4821

12º	Pedra Preta	4.228.636,42	7.368.449,14	57,39%	0,4522
13º	Currais Novos	22.211.515,12	37.271.735,78	59,59%	0,4081
14º	Santana do Seridó	3.676.245,54	6.132.331,40	59,95%	0,4010
15º	São Gonçalo do Amarante	56.526.181,98	93.892.882,06	60,20%	0,0000
16º	Macaíba	46.676.525,19	76.872.911,94	60,72%	0,0000
17º	Parnamirim	132.025.765,32	212.898.667,77	62,01%	0,0000
18º	Bodó	4.803.958,25	7.741.130,85	62,06%	0,0000
19º	Ceará-Mirim	42.791.060,38	68.727.116,36	62,26%	0,0000
20º	Ipueira	3.553.916,21	5.573.234,23	63,77%	0,0000

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor.

De acordo com os resultados da tabela 4, tem-se que no quesito despesas com pessoal os Municípios de João Dias, Timbaúba dos Batistas e Taboleiro Grande, nessa ordem, apresentam os menores percentuais de gastos com Pessoal em relação à RCL e conseqüentemente os melhores Índices. Por outro lado, seis Municípios receberam nota mínima, ou seja, Índice igual a zero, dado que ultrapassaram o limite máximo de 60% exigido pela LRF. Desse modo, os Municípios que não respeitaram esse limite receberam nota mínima, conforme Metodologia anteriormente explanada.

Vale destacar, que foi usado como critério de desempate o %Pessoal (quinta coluna) para os Municípios com IGF Pessoal igual a 0 (zero), classificando-os do menor para o maior.

A Capital do Estado ocupa, nesse quesito, a 10º posição, e verifica-se que respeitou, no exercício analisado, o limite de gastos com pessoal de 60%.

Dessa forma, nesse quesito, os resultados não apresentaram relação com o porte dos Municípios, já que 4 (quatro) dos 10 (dez) Municípios mais populosos apresentaram Índices iguais a zero e os quatro primeiros lugares são da lista dos Municípios menos populosos.

Quanto à variação IGF/IFGF no critério despesa de pessoal, tem-se:

Tabela 5 – Variação IGF/IFGF Gastos com Pessoal

Municípios	IGF Pessoal	IFGF Pessoal	Variação (un)
Natal	0,5113	0,4282	0,0830
Caicó	0,7329	0,7263	0,0066
Assu	0,5943	0,5937	0,0006
João Dias	0,9354	0,9354	0,0000
Taboleiro Grande	0,8368	0,8368	0,0000

Monte das Gameleiras	0,5825	0,5824	0,0000
Mossoró	0,5781	0,5781	0,0000
São José de Mipibu	0,4821	0,4821	0,0000
Bodó	0,0000	0,0000	0,0000
Ceará-Mirim	0,0000	0,0000	0,0000
Ipueira	0,0000	0,0000	0,0000
Macaíba	0,0000	0,0000	0,0000
Currais Novos	0,4081	0,4586	-0,0505
Viçosa	0,7410	0,8216	-0,0806
Santana do Seridó	0,4010	0,5029	-0,1018
Pedra Preta	0,4522	0,5575	-0,1053
Timbaúba dos Batistas	0,8764	1,0000	-0,1236
São Gonçalo do Amarante	0,0000	0,4189	-0,4189
Parnamirim	0,0000	0,4209	-0,4209
Galinhas	0,7012	-	-

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Como se vê, entre as variações negativas, as mais expressivas foram as dos Municípios de Parnamirim e São Gonçalo do Amarante, e nos dois casos o IGF foi igual a zero, porém o IFGF foi superior a 0,4000, o que explica a variação. Vê-se também que em nove Municípios os Índices são iguais, fato que demonstra a proximidade dos Índices, nesse quesito, e conseqüentemente dos valores apresentados pelos Municípios à STN e ao TCE/RN.

4.3 IGF INVESTIMENTOS

O terceiro quesito visa medir a representatividade dos investimentos nos orçamentos dos Municípios, conforme tabela 6:

Tabela 6 – Ranking IGF Investimentos

Ranking	Municípios	Investimentos [1]	RCL [2]	%Invest [1/2]	IGF Invest.
1º	Taboleiro Grande	2.217.292,66	7.317.723,39	30,30%	1,0000
2º	Viçosa	1.543.128,93	6.072.822,48	25,41%	1,0000
3º	João Dias	2.045.870,92	8.133.256,51	25,15%	1,0000
4º	Macaíba	9.497.887,44	76.872.911,94	12,36%	0,6178
5º	Santana do Seridó	672.564,25	6.132.331,40	10,97%	0,5484
6º	Parnamirim	19.902.715,23	212.898.667,77	9,35%	0,4674
7º	Assu	4.771.442,08	52.474.392,55	9,09%	0,4546
8º	Ipueira	478.960,60	5.573.234,23	8,59%	0,4297
9º	Mossoró	24.790.318,18	326.160.198,66	7,60%	0,3800
10º	São Gonçalo do Amarante	6.423.659,32	93.892.882,06	6,84%	0,3421
11º	Timbaúba dos Batistas	416.881,89	6.613.301,51	6,30%	0,3152
12º	Currais Novos	2.253.396,62	37.271.735,78	6,05%	0,3023

13º	Bodó	459.674,40	7.741.130,85	5,94%	0,2969
14º	São José de Mipibu	2.616.357,19	44.650.493,24	5,86%	0,2930
15º	Pedra Preta	425.411,69	7.368.449,14	5,77%	0,2887
16º	Monte das Gameleiras	343.840,70	6.480.305,68	5,31%	0,2653
17º	Natal	54.024.928,52	1.069.464.769,83	5,05%	0,2526
18º	Galinhas	389.621,94	9.022.369,79	4,32%	0,2159
19º	Ceará-Mirim	2.504.848,29	68.727.116,36	3,64%	0,1822
20º	Caicó	2.003.828,14	57.841.801,94	3,46%	0,1732

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Observa-se que os três primeiros colocados obtiveram Índices iguais a 1 (um), ou seja, nota máxima. Os Municípios são, na ordem, Taboleiro Grande, Viçosa e João Dias, todos eles receberam nota máxima, por despenderem mais de 25% da RCL em investimentos. Em contrapartida, os Municípios de Caicó, Ceará-Mirim e Galinhos apresentaram os piores resultados, dado que aplicaram em investimentos menos de 5% da RCL.

Destaca-se que foi utilizado como critério de desempate entre os Municípios com IGF igual a 1,00 (um) o %Invest. (quinta coluna).

O Município de Natal ocupa, nesse quesito, a 17ª posição, ou seja, está entre os quatro piores resultados.

Quanto à relação do Índice de Gestão Fiscal com o porte dos Municípios verifica-se que os três primeiros lugares são Municípios de baixa população e que entre quatro piores resultados três são Municípios populosos, ou seja, de grande porte. Com isso, tem-se que no quesito investimentos não há relação direta entre o IGF e o porte dos Municípios.

No que tange às variações entre os Índices IGF e IFGF no quesito investimentos, tem-se a tabela 7:

Tabela 7 – Variação IGF/IFGF Investimentos

Municípios	IGF Invest.	IFGF Invest.	Variação (un)
Timbaúba dos Batistas	0,3152	0,2094	0,1057
Parnamirim	0,4674	0,4220	0,0454
Pedra Preta	0,2887	0,2839	0,0048
São Gonçalo do Amarante	0,3421	0,3409	0,0012
João Dias	1,0000	1,0000	0,0000
Taboleiro Grande	1,0000	1,0000	0,0000
Viçosa	1,0000	1,0000	0,0000
Ceará-Mirim	0,1822	0,1829	-0,0007

Currais Novos	0,3023	0,3030	-0,0007
Natal	0,2526	0,2535	-0,0009
Monte das Gameleiras	0,2653	0,2663	-0,0010
São José de Mipibu	0,2930	0,2940	-0,0011
Mossoró	0,3800	0,3814	-0,0014
Ipueira	0,4297	0,4313	-0,0016
Assu	0,4546	0,4563	-0,0016
Caicó	0,1732	0,1752	-0,0020
Macaíba	0,6178	0,6200	-0,0022
Santana do Seridó	0,5484	0,5585	-0,0102
Bodó	0,2969	0,3454	-0,0485
Galinhos	0,2159	-	-

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Dessas variações, tem-se que apenas quatro são positivas, sendo a mais expressiva a do Município de Timbaúba dos Batistas (+0,1057). Em três Municípios não houve variação entre os Índices, sendo ambos iguais a um. Quanto às variações negativas, todas elas representam pequenas variações. Desse modo, nesse critério de análise, os Índices (IGF/IFGF) apresentaram forte correlação.

4.4 IGF LIQUIDEZ

No quarto quesito buscou-se verificar se os Municípios apresentavam lastros financeiros suficientes para cobrir os Restos a Pagar, ou seja, avaliar se os Municípios possuíam Ativos Financeiros superiores aos Passivos Financeiros (Restos a Pagar) nos seus Balanços Patrimoniais, e em que proporção. Tal avaliação se dá conforme exigência do art. 42 da LRF, já tratado anteriormente na fundamentação teórica.

Desse modo, foram obtidos os seguintes resultados para o IGF Liquidez:

Tabela 8 – Ranking IGF Liquidez

Ranking	Municípios	Restos a Pagar [1]	Ativo Financeiro [2]	Liq. [1/2]	IGF Liq.
1º	Viçosa	42.690,83	890.865,53	0,05	0,9521
2º	Pedra Preta	292.741,49	2.659.058,94	0,11	0,8899
3º	Galinhos	212.580,34	1.256.067,98	0,17	0,8308
4º	João Dias	538.384,26	1.437.467,08	0,37	0,6255
5º	Bodó	372.204,83	925.395,86	0,40	0,5978
6º	Caicó	3.321.034,63	5.781.775,49	0,57	0,4256
7º	Natal	202.412.664,77	249.758.796,80	0,81	0,1896
8º	São José de Mipibu	4.348.190,67	5.162.625,79	0,84	0,1578
9º	Assu	5.747.671,85	6.368.942,18	0,90	0,0975

10º	São Gonçalo do Amarante	9.949.934,23	10.471.320,16	0,95	0,0498
11º	Macaíba	9.542.719,58	9.181.653,96	1,04	0,0000
12º	Currais Novos	5.663.728,23	4.805.380,79	1,18	0,0000
13º	Mossoró	26.293.945,05	21.267.361,50	1,24	0,0000
14º	Ceará-Mirim	6.336.664,03	4.783.694,84	1,32	0,0000
15º	Ipueira	388.936,33	251.029,05	1,55	0,0000
16º	Monte das Gameleiras	878.382,01	545.552,82	1,61	0,0000
17º	Timbaúba dos Batistas	1.578.348,94	637.650,01	2,48	0,0000
18º	Parnamirim	22.352.545,60	6.595.989,83	3,39	0,0000
19º	Santana do Seridó	1.042.561,40	305.987,60	3,41	0,0000
20º	Taboleiro Grande	2.442.155,85	693.768,19	3,52	0,0000

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Em análise à tabela 8, constata-se que os 3 (três) Municípios mais bem colocados apresentam IGF superior a 0,8000, são eles: Viçosa, Pedra Preta e Galinhos, nessa ordem.

Por outro lado, verifica-se que 10 (dez) Municípios da amostra possuem IGF igual a zero, nota mínima, atribuída àqueles Municípios que apresentaram %Liq. superior a 1,00 (um), o que significa que nesses Municípios os Restos a Pagar superaram as disponibilidades financeiras, ou seja, existem Restos a Pagar sem a devida cobertura financeira. Destaca-se os Municípios de Parnamirim, Santana do Seridó e Taboleiro Grande por apresentarem %Liq superior a 3,00 (três), ou seja, existem 3 vezes mais Restos a Pagar do que disponibilidades para pagá-los no exercício seguinte.

Vale informar, que foi utilizado como critério de desempate, entre os Municípios com IGF igual a zero, a liquidez (quinta coluna).

O Município mais populoso do Estado, Natal, consta, no quesito Liquidez, na 7ª posição do ranking, vê-se também que os Restos a Pagar do Município em 2010 foram inferiores à sua Disponibilidade Financeira, ou seja, os Restos a Pagar estavam cobertos financeiramente para o exercício de 2011.

Quanto à relação do IGF com o porte dos Municípios, vê-se que não há relação entre os melhores resultados e os Municípios mais populosos, dado que os 5 (cinco) primeiros da lista são Municípios de pequeno porte, e entre os 10 (dez) piores resultados 5 (cinco) figuram entre os mais populosos do estado.

Em se tratando das variações entre o IGF e o IFGF, no quesito liquidez, tem-se a tabela 9:

Tabela 9 – Variação IGF/IFGF Liquidez

Municípios	IGF Liquidez	IFGF Liquidez	Variação (un)
Pedra Preta	0,8899	0,2349	0,6550
João Dias	0,6255	0,0000	0,6255
Caicó	0,6659	0,4256	0,2403
São Gonçalo do Amarante	0,2891	0,0871	0,2020
Timbaúba dos Batistas	0,4674	0,3734	0,0940
São José de Mipibu	0,1578	0,1330	0,0248
Viçosa	0,9521	0,9521	0,0000
Bodó	0,5978	0,5978	0,0000
Natal	0,1896	0,1896	0,0000
Ceará-Mirim	0,0000	0,0000	0,0000
Ipueira	0,0000	0,0000	0,0000
Macaíba	0,0000	0,0000	0,0000
Mossoró	0,0000	0,0000	0,0000
Parnamirim	0,0000	0,0000	0,0000
Santana do Seridó	0,0000	0,0000	0,0000
Currais Novos	0,0000	0,3114	-0,3114
Assu	0,0975	0,5745	-0,4769
Monte das Gameleiras	0,0000	0,6159	-0,6159
Taboleiro Grande	0,0000	0,6390	-0,6390
Galinhas	0,8308	-	-

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Analisando-se a tabela 9, tem-se que as variações positivas mais expressivas foram as dos Municípios de Pedra Preta e João Dias. Já entre as variações negativas, destacam-se as verificadas nos Municípios de Taboleiro Grande e Monte das Gameleiras. Em todos esses casos, as variações foram superiores a 0,60, positiva ou negativamente.

Vale destacar ainda, que em 9 (nove) Municípios não houve variação entre os Índices, sendo estes precisamente iguais. Tal fato demonstra a proximidade existente entre o IGF e IFGF, ou seja, a correlação entre eles, apesar de existirem variações expressivas em outros Municípios já citados.

4.5 IGF CUSTO DA DÍVIDA

O quinto quesito, IGF Custos, visa avaliar o peso dos juros e amortizações das dívidas sobre a RLR. Desse modo, tem-se:

Tabela 10 – Ranking IGF Custo da Dívida

Ranking	Municípios	Juros + Amort. [1]	RLR [2]	%Custos [1/2]	IGF Custos
1º	João Dias	-	8.133.256,51	0,00%	1,0000
1º	Santana do Seridó	-	6.132.331,40	0,00%	1,0000
1º	Timbaúba dos Batistas	-	6.613.301,51	0,00%	1,0000
1º	Monte das Gameleiras	-	6.480.305,68	0,00%	1,0000
1º	Viçosa	-	6.072.822,48	0,00%	1,0000
2º	Parnamirim	2.290.822,97	212.898.667,77	1,08%	0,9171
3º	Bodó	84.741,20	7.741.130,85	1,09%	0,9157
4º	Galinhos	109.657,28	9.022.369,79	1,22%	0,9064
5º	Caicó	774.614,98	57.841.801,94	1,34%	0,8969
6º	Mossoró	4.560.287,66	326.160.198,66	1,40%	0,8923
7º	Natal	15.290.555,71	1.069.464.769,83	1,43%	0,8899
8º	Macaíba	1.126.193,01	76.872.911,94	1,47%	0,8872
9º	Ipueira	84.827,55	5.573.234,23	1,52%	0,8828
10º	Assu	826.775,04	52.474.392,55	1,58%	0,8787
11º	Pedra Preta	125.333,80	7.368.449,14	1,70%	0,8690
12º	São Gonçalo do Amarante	1.847.149,42	93.892.882,06	1,97%	0,8485
13º	Taboleiro Grande	150.306,51	7.317.723,39	2,05%	0,8418
14º	Currais Novos	860.757,04	37.271.735,78	2,31%	0,8222
15º	São José de Mipibu	1.114.557,22	44.650.493,24	2,50%	0,8078
16º	Ceará-Mirim	1.786.292,26	68.727.116,36	2,60%	0,7999

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Observa-se que os 5 (cinco) melhores Índices, nesse quesito, apresentam IGF igual a 1,00 (um), valor máximo, atribuído aos Municípios que não apresentaram valores de juros e amortizações, ou seja, %Custos iguais a zero. Tais Índices referem-se aos Municípios de João Dias, Santana do Seridó, Timbaúba dos Batistas, Monte das Gameleiras e Viçosa. Nos demais Municípios os valores dos juros e amortizações foram pouco significativos, variando o %Custos entre 1,00 (um) e 2,60 (dois e sessenta), e com Índices entre 0,7999 e 0,9171.

Vale destacar, que pelo fato de 5 (cinco) Municípios apresentarem o mesmo IGF, igual a 1,00 (um), e o %Custos ser o mesmo para todos eles, 0,00%, é justo atribuir a todos a 1ª posição do ranking.

O Município de Natal ocupa, nesse quesito, a 7ª posição, mesma posição do quesito anterior.

No que tange à comparação entre os melhores IGF's e o porte dos Municípios, verifica-se que não existe, nesse quesito, relação direta entre esses dois aspectos, dado que os 5 (cinco) Municípios que ocupam, concorrentemente, a primeira posição, figuram na lista das cidades menos populosas. Tem-se ainda que,

entre os últimos colocados no ranking constam alguns dos Municípios mais populosos da amostra.

Frente à variação entre o IGF e o IFGF, no quesito custo da dívida, tem-se a seguinte tabela:

Tabela 11 – Variação IGF/IFGF Custo da Dívida

Municípios	IGF Custos	IFGF Custos	Varição (un)
São José de Mipibu	0,8078	0,5530	0,2547
Ceará-Mirim	0,7999	0,5653	0,2346
Currais Novos	0,8222	0,6885	0,1337
Parnamirim	0,9171	0,8030	0,1141
Taboleiro Grande	0,8418	0,7589	0,0829
Caicó	0,8969	0,8145	0,0824
Assu	0,8787	0,7983	0,0804
São Gonçalo do Amarante	0,8485	0,7776	0,0710
Macaíba	0,8872	0,8296	0,0576
Pedra Preta	0,8690	0,8162	0,0528
Mossoró	0,8923	0,8415	0,0509
Bodó	0,9157	0,8712	0,0445
Natal	0,8899	0,8591	0,0308
Ipueira	0,8828	0,8599	0,0229
João Dias	1,0000	1,0000	0,0000
Monte das Gameleiras	1,0000	1,0000	0,0000
Santana do Seridó	1,0000	1,0000	0,0000
Timbaúba dos Batistas	1,0000	1,0000	0,0000
Viçosa	1,0000	1,0000	0,0000
Galinhas	0,9064	-	-

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Percebe-se, pelos resultados, que as maiores variações se deram nos Índices de São José de Mipibu e Ceará-Mirim, e que nos demais Municípios houve pequenas variações. Vê-se ainda que em 5 (cinco) Municípios o IGF e o IFGF foram iguais.

4.6 IGF FINAL

Após analisar e comentar cada quesito seguiu-se ao cálculo do IGF Final. Dessa forma, para a obtenção do Índice Final levou-se em consideração os pesos mencionados na Metodologia, quais sejam, 22,5% para os 4 (quatro) primeiros indicadores e 10% para o quesito Custo da Dívida.

Desse modo, aplicando-se os pesos acima sobre os Índices individuais, anteriormente calculados, chega-se aos valores do IGF Final, e ordenando tais valores, de forma decrescente, tem-se o Ranking IGF. A tabela 12 traz também o Ranking IFGF dos Municípios da amostra, excetuando-se Galinhos, conforme segue:

Tabela 12 – Ranking IGF/IFGF final

Ranking	Municípios	IGF Final	Ranking	Municípios	IFGF Final
1º	Viçosa	0,7355	1º	Viçosa	0,7586
2º	João Dias	0,6862	2º	Taboleiro Grande	0,6464
3º	Taboleiro Grande	0,5129	3º	João Dias	0,5418
4º	Galinhos	0,5092	4º	Assu	0,5074
5º	Pedra Preta	0,4950	5º	Timbaúba dos Batistas	0,4783
6º	Natal	0,4760	6º	Natal	0,4519
7º	Caicó	0,4511	7º	Monte das Gameleiras	0,4407
8º	Mossoró	0,4145	8º	Caicó	0,4386
9º	Assu	0,4120	9º	Mossoró	0,4009
10º	Timbaúba dos Batistas	0,3767	10º	Parnamirim	0,3976
11º	Santana do Seridó	0,3308	11º	Pedra Preta	0,3647
12º	Parnamirim	0,3259	12º	Currais Novos	0,3584
13º	Bodó	0,3255	13º	São Gonçalo do Amarante	0,3564
14º	São José de Mipibu	0,3194	14º	Santana do Seridó	0,3546
15º	Monte das Gameleiras	0,3043	15º	Bodó	0,3332
16º	São Gonçalo do Amarante	0,2953	16º	São José de Mipibu	0,2870
17º	Currais Novos	0,2944	17º	Macaíba	0,2786
18º	Macaíba	0,2873	18º	Ipueira	0,1945
19º	Ipueira	0,1972	19º	Ceará-Mirim	0,1672
20º	Ceará-Mirim	0,1928	-	Galinhos	-

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Verifica-se que os 5 (cinco) melhores resultados do Ranking IGF pertencem a pequenos Municípios, quais sejam, Viçosa, João Dias, Taboleiro Grande, Galinhos e Pedra Preta, nessa ordem, todos com IGF superior a 0,50. É interessante notar que o menor Município do Estado, em termos populacionais, apresentou o melhor resultado entre os Municípios analisados, e por isso ocupa o topo dos Rankings IGF e IFGF.

A cidade de Natal ficou em 6º lugar nos dois rankings demonstrados na tabela 12, ainda que com Índices numericamente distintos.

Observa-se ainda que, dos 5 (cinco) piores Índices do Ranking IGF 4 (quatro) são de Municípios que figuram na lista dos mais populosos, são eles: São

Gonçalo do Amarante, Currais Novos, Macaíba e Ceará-Mirim, todos com IGF inferior a 0,30.

Desse modo, não existe relação direta entre o IGF e o porte dos Municípios, visto que pequenos Municípios apresentam as melhores posições e entre os piores Índices constam grandes Municípios. Contudo, não se pode dizer também que quanto menor o Município melhor é o seu Índice, dado que outros pequenos Municípios exibem baixas colocações.

Comparando o IGF com o IFGF, vê-se que apresentam valores e rankings distintos. Entretanto, os Municípios de Viçosa e Natal ocupam as mesmas posições nos dois rankings, 1ª e 6ª, respectivamente, mas com valores diferentes.

Por fim, tem-se que, os Índices Finais (IGF/IFGF) apresentam, em termos numéricos, valores aproximados, como também os Municípios exibem posições parecidas nos Rankings. No entanto, vale salientar que, tais variações, ainda que pequenas, não deveriam existir, conforme análise que segue.

Para melhor avaliar as variações entre os Índices finais, tem-se:

Tabela 13 – Variação final IGF/IFGF

Municípios	IGF Final	IFGF Final	Variação (un)
João Dias	0,6862	0,5418	0,1445
Pedra Preta	0,4950	0,3647	0,1303
São José de Mipibu	0,3194	0,2870	0,0324
Ceará-Mirim	0,1928	0,1672	0,0256
Natal	0,4760	0,4519	0,0241
Mossoró	0,4145	0,4009	0,0136
Caicó	0,4511	0,4386	0,0124
Macaíba	0,2873	0,2786	0,0088
Ipueira	0,1972	0,1945	0,0026
Bodó	0,3255	0,3332	-0,0077
Viçosa	0,7355	0,7586	-0,0230
Santana do Seridó	0,3308	0,3546	-0,0238
São Gonçalo do Amarante	0,2953	0,3564	-0,0611
Currais Novos	0,2944	0,3584	-0,0640
Parnamirim	0,3259	0,3976	-0,0716
Assu	0,4120	0,5074	-0,0954
Timbaúba dos Batistas	0,3767	0,4783	-0,1016
Taboleiro Grande	0,5129	0,6464	-0,1335
Monte das Gameleiras	0,3043	0,4407	-0,1364
Galinhos	0,5092	-	-

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Observa-se que, as variações positivas mais significativas foram as dos Municípios de João Dias e Pedra Preta, ambas superiores a 0,13. Já entre as variações negativas, as mais expressivas foram as dos Municípios de Monte das Gameleiras e Taboleiro Grande, também superiores a 0,13.

Anote-se que, não existem Índices iguais, pois em todos os Municípios verificam-se variações, tendo por variação a diferença entre o IGF e o IFGF.

Convém ressaltar que, as variações, tanto positivas como negativas, aparentam valores insignificantes. No entanto, se avaliadas em termos monetários seriam bem mais expressivas. Por exemplo, num Município como o de Natal, uma pequena variação nos Índices pode significar uma diferença de milhões de reais nos dados que deram origem aos Indicadores, fato que não deveria existir já que se trata de um mesmo Município.

Desse modo, qualquer diferença, ainda que pequena, expressa divergência entre os dados orçamentários repassados à STN e os apresentados nos Balanços Gerais, enviados ao TCE/RN, ambos de responsabilidade dos Municípios.

Relata-se também que, em muitos casos, essas pequenas variações entre os Índices Finais se explicam pelo balanceamento das variações ocorridas nos 5 (cinco) quesitos, melhor dizendo, alguns quesitos variaram positivamente enquanto outros variaram negativamente, senão as variações finais seriam maiores. Por exemplo, um Município apresentou uma grande variação positiva no índice da receita própria, porém nos demais índices as variações foram negativas, o que atenua o peso da grande variação ocorrida no primeiro índice, resultando, desse modo, em uma variação final menor.

Vale frisar que, essas variações, ainda que pequenas, não deveriam existir, pois os dados enviados à STN deveriam ser iguais aos apresentados ao TCE/RN, via Contas Anuais. Desse modo, como foi utilizada a mesma metodologia de cálculo para a obtenção dos Índices (IGF/IFGF) estes deveriam ser iguais.

A constatação de divergências entre as informações prestadas à STN e as apresentadas nos Relatórios Anuais pelos Municípios é fato facilmente observado nos Municípios do Estado do RN. Nos Municípios analisados, todos apresentaram divergências. Nesse âmbito, destacam-se os Municípios de João Dias e Viçosa, que apresentaram Índices (IGF/IFGF) iguais em 3 (três) quesitos.

Cabe, ainda, comentar que, em muitos Municípios verifica-se divergências entre os balanços e Anexos de um mesmo Relatório Anual, como se fossem de Municípios distintos.

4.7 CLASSIFICAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Em consonância com a Fundamentação Teórica e a Metodologia deste trabalho, os Municípios foram classificados com base nos IGF/IFGF em 4 (quatro) conceitos, conforme destacada no quadro 1:

Quadro 1 – Conceitos

Conceito	Situação da Gestão	Faixa de Valores
A	Gestão de Excelência	IGF/IFGF > 0,8
B	Boa Gestão	0,6 < IGF/IFGF ≤ 0,8
C	Gestão em Dificuldade	0,4 < IGF/IFGF ≤ 0,6
D	Gestão Crítica	IGF/IFGF ≤ 0,4

Fonte: Sistema FIRJAN

Desse modo, têm-se as classificações dos Municípios com base no IGF/IFGF, conforme segue:

Tabela 14 – Classificação dos Municípios

Municípios	IGF	Conceito	IFGF	Conceito
Viçosa	0,7355	B	0,7586	B
João Dias	0,6862	B	0,5418	C
Taboleiro Grande	0,5129	C	0,6464	B
Galinhas	0,5092	C	-	-
Pedra Preta	0,4950	C	0,3647	D
Natal	0,4760	C	0,4519	C
Caicó	0,4511	C	0,4386	C
Mossoró	0,4145	C	0,4009	C
Assu	0,4120	C	0,5074	C
Timbaúba dos Batistas	0,3767	D	0,4783	C
Santana do Seridó	0,3308	D	0,3546	D
Parnamirim	0,3259	D	0,3976	D
Bodó	0,3255	D	0,3332	D
São José de Mipibu	0,3194	D	0,2870	D
Monte das Gameleiras	0,3043	D	0,4407	C
São Gonçalo do Amarante	0,2953	D	0,3564	D
Currais Novos	0,2944	D	0,3584	D
Macaíba	0,2873	D	0,2786	D
Ipueira	0,1972	D	0,1945	D
Ceará-Mirim	0,1928	D	0,1672	D

Fonte: Pesquisa do Próprio Autor

Percebe-se que, na classificação do IGF, nenhum dos Municípios analisados apresentou conceito “A” e apenas os Municípios de Viçosa e João Dias receberam conceito “B”. Nos demais Municípios, tem-se que 7 (sete) apresentaram conceito “C” e 11 (onze) foram classificados com conceito “D”. Desse modo, nessa classificação, mais da metade (55%) das administrações municipais se encontram em situação crítica, e 90% dos Municípios da amostra apresentam gestão fiscal difícil ou crítica.

Vê-se também que, na classificação conforme o IFGF, nenhum dos Municípios apresentou Gestão de Excelência e apenas os Municípios de Viçosa e Taboleiro Grande exibem Boa Gestão. Tem-se ainda que, 7 (sete) Municípios apresentaram Gestão em Dificuldade e 10 (dez) Municípios constam com Gestão Crítica. Dessa forma, segundo a classificação do IFGF, 89,5% dos Municípios pesquisados apresentam gestão fiscal em dificuldade ou crítica.

Os percentuais vistos são preocupantes, pois a maioria das prefeituras analisadas demonstra ineficiência na gestão orçamentária.

Na comparação entre as classificações (IGF/IFGF), observa-se que, os Municípios de João Dias, Taboleiro Grande, Pedra Preta, Timbaúba dos Batistas e Monte das Gameleiras apresentaram conceitos distintos, em função das variações entre os Índices.

Em suma, verificou-se que: há variações entre os Índices (IGF/IFGF) de todos os Municípios, pequenos Municípios apresentaram os melhores resultados, a relação entre os melhores Índices e o porte dos Municípios não é direta e que, na classificação do IGF, 90% dos Municípios apresentaram gestão difícil ou crítica.

Concluído os tópicos acima, acerca da análise e descrição dos 5 (cinco) quesitos, suas variações e classificação, e ainda a avaliação da relação entre os Índices e o porte dos Municípios. Tem-se a seguir as considerações finais dessa análise.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A função de controle é de extrema importância no âmbito administrativo, tanto na esfera privada como na esfera pública, no entanto, tal função é mal vista pela grande parte das autoridades públicas, que são os responsáveis pela correta aplicação dos recursos governamentais.

Desse modo, verifica-se que os gestores públicos querem um poder de decisão cada vez maior, mas não querem o dever de prestar contas na mesma proporção, daí a necessidade de a população exigir dos gestores a devida prestação de contas, como também avaliar os resultados da atuação administrativa.

Na contabilidade pública, basicamente, são três as formas de controle, quais sejam, controles internos e externos e controle social, todos já conceituados na fundamentação teórica.

Nesse sentido, o presente trabalho utilizou como objeto de análise, as contas anuais prestadas pelos Municípios, por exigência do controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do RN. Dessa forma, buscou-se avaliar 5 (cinco) importantes quesitos de gestão fiscal de 20 (vinte) Municípios do RN, de modo a obter um Índice Final para cada Município, denominado de Índice de Gestão Fiscal (IGF), em consonância com o Índice elaborado pelo Sistema FIRJAN, conhecido por Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF).

O trabalho em curso objetivou avaliar as possíveis diferenças entre os Índices mencionados, como também estabelecer Rankings e Classificações dos Municípios em estudo de acordo com o IGF e com os resultados divulgados pelo Sistema FIRJAN no tocante ao IFGF.

Procedida à análise, verificou-se que, existem divergências entre os Índices IGF e IFGF, nos 20 (vinte) Municípios analisados, conforme as variações apresentadas na análise de dados, o que significa que os dados repassados pelos Municípios à STN não são idênticos aos constantes nos Balanços e Anexos que compõem as Contas Anuais. Como foi visto, essas divergências não deveriam existir, já que foram comparados Índices de um mesmo Município, com base em dados dos próprios Municípios, somente divulgados em meios diferentes.

Tais diferenças resultam de inconsistências ou falhas na contabilidade municipal, que deveriam ser sanadas através de ajustes.

Observou-se, ainda, através do Ranking Final do IGF/IFGF, que, o Município de menor população do Estado do RN, Viçosa, apresentou, no ano de 2010, a

melhor gestão orçamentária, dentre todos os Municípios da amostra. Vale destacar também, que se somando a ele, outros pequenos Municípios ocuparam as 5 (cinco) melhores posições do Ranking Final do IGF.

Assim, conclui-se que, não existe relação direta entre os melhores resultados e o porte dos Municípios, pois se assim houvesse os Municípios mais populosos ocupariam as primeiras colocações, o que não se verifica. Em certo sentido, avaliando-se as primeiras e últimas posições do Ranking IGF, dir-se-ia que existe uma relação inversa, ou seja, os menores Municípios apresentaram os melhores resultados e os maiores os piores resultados. Contudo, essa inferência não é válida para os demais casos, dado que não se verifica nenhuma relação entre as 10 (dez) posições intermediárias.

No tocante à Classificação dos Municípios, viu-se que, nenhum dos Municípios avaliados apresentou Gestão de Excelência, ou seja, Conceito A. Analisou-se também que, 90% dos Municípios examinados apresentaram gestão fiscal difícil ou crítica, conforme classificação do IGF. Destaca-se que, apenas o Município de Viçosa apresentou Conceito B (Boa gestão) nas duas classificações (IGF/IFGF). Por último, ficou evidenciado que cinco Municípios obtiveram conceitos diferentes nas duas classificações, em decorrência das variações apresentadas entre os Índices.

Recomenda-se que, em estudos posteriores, outros Municípios sejam analisados, como também que a avaliação da gestão fiscal se estenda a outros exercícios, de modo a comparar com os resultados obtidos na análise deste trabalho.

Para concluir, tem-se que todos os objetivos do presente estudo foram satisfeitos, conforme os resultados obtidos e analisados.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Resumo de direito administrativo descomplicado**. São Paulo, Método, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. **Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 23 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 abr. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 21 mai. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp64.htm>. Acesso em: 20 abr. 2012.

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 abr. 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, José Nilo de. **Direito municipal positivo**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Controle. In:_____.**Mini aurélio: o minidicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Nova Fronteira, 2000, p. 183.
FIRJAN. **Anexo Metodológico**. Disponível em: <http://www.firjan.org.br/IFGF/ifgf_downloads.html>. Acesso em: 10 abr. 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBGE. **Censo 2010**. Disponível em: <<http://www.censo2010.ibge.gov.br/amostra/>> Acesso em: 30 de abril de 2012, 12:05.

JUND, Sérgio. **AFO, Administração financeira e orçamentária: teoria e 750 questões**. 4. ed. 4. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2006.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo, Atlas, 2009.

QUINTANA, Alexandre Costa. et al.. **Contabilidade pública**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei Complementar nº 121, de 1º de fevereiro de 1994. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. **Diário Oficial [do] Estado do Rio Grande do Norte**. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/2009/index.asp?link=legislacao&desc=leis_complementares_estaduais>. Acesso em: 16 abr. 2012.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. Série: manuais. 4. ed. Brasília,DF: 2011.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010**. Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº

4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_665_2010.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2012.

SENADO FEDERAL. **Resolução nº 43, de 09 de abril de 2002**. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_081014-111230-299.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2012.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.238-5, de 09 de agosto de 2007. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547193>>. Acesso em: 22 abr. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 63**, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Disponível em: <www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/.../INT2010-063.rtf>. Acesso em: 16 abr. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Resolução nº 022, de 27 de dezembro de 2011**. Regulamenta os modos de composição, elaboração e organização das contas públicas e de demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte e dos seus respectivos Municípios, estabelece formas e prazos para sua apresentação ao Tribunal de Contas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/2009/index.asp?link=legislacao&desc=resolucoes_tce>. Acesso em: 16 abr. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Resolução nº 009, de 27 de dezembro de 2011**. Dispõe sobre a aprovação do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/2009/index.asp?link=legislacao&desc=resolucoes_tce>. Acesso em: 16 abr. 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ANEXO A
Balço Orçamentário

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	Previsão Cr\$	Execução Cr\$	Diferenças Cr\$	TÍTULOS	Fixação Cr\$	Execução Cr\$	Diferenças Cr\$
<i>Receitas Correntes</i>				<i>Créditos Orçamentários e Suple- mentares</i>			
Receta Tributária				<i>Créditos Especiais</i>			
Receta Patrimonial				<i>Créditos Extraordinários</i>			
Receta Industrial							
Transferências Correntes							
Receitas Diversas							
<i>Receitas de Capital</i>							
Soma				Soma			
<i>Deficits</i>				<i>Superávits</i>			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Anexo 12 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964

ANEXO B
Balanco Financeiro

BALANÇO FINANCEIRO (Anexo nº 13)

RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	CR\$	CR\$	CR\$	TÍTULOS	CR\$	CR\$	CR\$
ORÇAMENTARIA				ORÇAMENTARIA			
Receitas Correntes				Governo e Administração-Geral			
Receita Tributária				Encargos Gerais			
Receita Patrimonial				Recursos Naturais e Agropecuários			
Receita Industrial				Energia			
Transferências Correntes				Transportes e Comunicações			
Receitas Diversas				Indústria e Comércio			
Receitas de Capital				Educação e Cultura			
.....				Saúde			
.....				Trabalho, Previdência e Assistência Social			
.....				Habitação e Serviços Urbanos			
EXTRA-ORÇAMENTARIA				EXTRA-ORÇAMENTARIA			
Restos a Pagar (Contrapartida da despesa a pagar)				Restos a Pagar (Pagamento no exercício)			
Serviço da Dívida a Pagar (contrapartida)				Serviço da Dívida a Pagar (pagamento)			
Depósitos				Depósitos			
Outras Operações				Outras Operações			
.....						
SALDOS DO EXERCÍCIO ANTERIOR				SALDOS PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE			
Disponível:				Disponível:			
Caixa				Caixa			
Bancos e Correspondentes				Bancos e Correspondentes			
Exatores				Exatores			
Vinculados em O/C Bancárias				Vinculados em O/C Bancárias			
.....						
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Anexo 13 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964

ANEXO C
Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL

(Anexo nº 14)

A I I V O				P A S S I V O			
TÍTULOS	CR\$	CR\$	CR\$	TÍTULOS	CR\$	CR\$	CR\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
<i>Disponíveis</i>				<i>Restos a Pagar:</i>			
Caixa						
Bancos e Correspondentes				<i>Serviço da Dívida a Pagar</i>			
Exatores				<i>Depósitos</i>			
<i>Vinculado em C/C Bancárias:</i>				<i>Debitos de Tesouraria</i>			
.....							
<i>Realizáveis:</i>				PASSIVO PERMANENTE			
.....				<i>Dívida Fundada Interna:</i>			
ATIVO PERMANENTE				<i>Em Títulos</i>			
Bens Móveis				<i>Por Contratos</i>			
Bens Imóveis				<i>Dívida Fundada Externa:</i>			
Bens de Natureza Industrial				<i>Em Títulos</i>			
Créditos				<i>Por Contratos,</i>			
Valores				<i>Diversos:</i>			
<i>Diversos:</i>						
.....				Soma do Passivo Real			
Soma do Ativo Real				SALDO PATRIMONIAL			
SALDO PATRIMONIAL				Ativo Real Líquido			
<i>Passivo Real Descoberto</i>				Soma			
<i>Soma</i>				PASSIVO COMPENSADO			
ATIVO COMPENSADO				<i>Contrapartida valores em poder de</i>			
<i>Valores em Poder de Terceiros:</i>				<i>Terceiros:</i>			
.....						
<i>Valores de Terceiros:</i>				<i>Contrapartida de Valores de Terceiros:</i>			
.....						
<i>Valores Nominat. Emitidos:</i>				<i>Contrapartida Valores Noms. Emitidos:</i>			
.....						
<i>Diversos:</i>				<i>Diversos:</i>			
.....						
TOTAL-GERAL				TOTAL-GERAL			

Fonte: Anexo 14 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964

ANEXO D
Demonstração das Variações Patrimoniais

VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
TÍTULOS	CR\$	CR\$	CR\$	TÍTULOS	CR\$	CR\$	CR\$
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA				RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA			
RECEITA ORÇAMENTARIA				DESPESA ORÇAMENTARIA			
<i>Receitas Correntes</i>				<i>Despesas Correntes</i>			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita Patrimonial				Transferências Correntes			
Receita Industrial				<i>Despesas de Capital</i>			
Transferências Correntes				Investimentos			
Receitas Diversas				Inversões Financeiras			
<i>Receitas de Capital</i>				Transferências de Capital			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			
Aquisição de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial				Alienação de Bens Imóveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens de Nat. Industrial			
Empréstimos Concedidos				Aquisição de Títulos e Valores			
Diversas				Empréstimos Tomados			
Total				Recebimento de Créditos			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA				Diversas			
Inscrição da Dívida Ativa				Total			
Inscrição de Outros Créditos				INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA			
Incorporação de Bens (doações, legados, etc.)				Cancelamento da Dívida Ativa			
Cancelamento de Dívidas Passivas				Encampação de Dívida Passiva			
Diversas				Diversas			
Total das Variações Ativas				Total das Variações Passivas			
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTADO PATRIMONIAL			
Deficit Verificado (se foi o caso)				Superavit verificado (se foi o caso)			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Fonte: Anexo 15 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964