

Contabilidade Governamental: uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios paulistas

João Marino Júnior (USP) - marinojrbr@yahoo.com.br

Paulo Ferreira Amaral (FEARP) - pauloamaral@fearp.usp.br

Carlos Alberto Grespan Bonacim (FEA - USP) - carlosbonacim@yahoo.com.br

Resumo:

Este estudo tem como objetivo verificar em que medida análises comparativas e temporais da estrutura de gastos (custos) do setor governamental podem ajudar a entender como são aplicados os recursos disponibilizados pela sociedade. Inicialmente, verificou-se se os custos governamentais têm relação com o número de habitantes ou com as receitas disponíveis. O primeiro teste aplicado, a todos os 637 municípios paulistas, fazendo-se uma correlação entre despesas de pessoal e número de habitantes. O resultado foi um R-quadrado de 0,84 (sugerindo que 84% das despesas de pessoal se “explicaria” pela população). No conjunto dos municípios analisados, a receita corrente líquida (RCL) cresceu, entre 2001 e 2005, 52,2% acima da inflação medida pelo INPC e a despesa de pessoal 26,6% também em termos reais. Essa tendência é observada nos cinco anos estudados, e em grande parte explicada pelo aumento da carga tributária total no país. Nesse mesmo período a população desses municípios cresceu 12,9% e o número de funcionários 24,6%. Outro resultado: a proporção de despesas administrativas em relação aos gastos totais variou bastante entre os municípios analisados. O que se conclui é que o gasto público, no Estado de São Paulo, está diretamente vinculado a variação da receita sem correspondência na qualidade do serviço público.

Palavras-chave: *Contabilidade Governamental, Finanças Públicas Municipais, Transparência, Administração Pública, Gastos e Custos com pessoal.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Contabilidade Governamental: uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios paulistas

Resumo

Este estudo tem como objetivo verificar em que medida análises comparativas e temporais da estrutura de gastos (custos) do setor governamental podem ajudar a entender como são aplicados os recursos disponibilizados pela sociedade. Inicialmente, verificou-se se os custos governamentais têm relação com o número de habitantes ou com as receitas disponíveis. O primeiro teste aplicado, a todos os 637 municípios paulistas, fazendo-se uma correlação entre despesas de pessoal e número de habitantes. O resultado foi um R-quadrado de 0,84 (sugerindo que 84% das despesas de pessoal se “explicaria” pela população). No conjunto dos municípios analisados, a receita corrente líquida (RCL) cresceu, entre 2001 e 2005, 52,2% acima da inflação medida pelo INPC e a despesa de pessoal 26,6% também em termos reais. Essa tendência é observada nos cinco anos estudados, e em grande parte explicada pelo aumento da carga tributária total no país. Nesse mesmo período a população desses municípios cresceu 12,9% e o número de funcionários 24,6%. Outro resultado: a proporção de despesas administrativas em relação aos gastos totais variou bastante entre os municípios analisados. O que se conclui é que o gasto público, no Estado de São Paulo, está diretamente vinculado a variação da receita sem correspondência na qualidade do serviço público.

Palavras-chave: Contabilidade Governamental, Finanças Públicas Municipais, Transparência, Administração Pública, Gastos e Custos com pessoal.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

A força da sociedade como agente de mudança, no Brasil, tem sido construída ao redor da expansão da cidadania e do aprofundamento da democracia, cujo marco formal é a Constituição Brasileira de 1988, conhecida como a “Constituição Cidadã”, que incluiu uma série de mecanismos de democracia direta e participativa.

Nesse contexto, o setor governamental vem sendo pressionado pelos cidadãos a prestar contas do uso do dinheiro dos impostos. Infelizmente, a divulgação desses dados sempre foi e ainda é obscurecida por supostas “razões de estado” ou “segurança nacional” e por padrões contábeis e técnicos ininteligíveis para não especialistas.

Os governos são hoje quase que mundialmente questionados quanto a eficácia e efetividade dos gastos e do sistema de custos governamentais.

A simples divulgação das demonstrações contábeis governamentais, para cumprir exigências legais já não basta. É preciso que essas informações sejam fidedignas, oportunas, relevantes e transparentes.

Hoje há instrumentos que podem proporcionar uma fiscalização mais efetiva dos usos da verba pública. Há uma legislação que dá meios de se obter todos os dados necessários e prevê punições severas aos maus administradores. Há órgãos fiscalizadores em nível municipal, estadual e federal, além do Ministério Público que pode ser acionado por qualquer cidadão.

Entre os órgãos externos de fiscalização, os mais tradicionais são os Tribunais de Contas. No Brasil o Tribunal de Contas Federal foi criado em 1890. E, até meados do século vinte, todos os estados e alguns municípios já tinham criado os seus tribunais. Esses tribunais têm sido muito questionados pela forma de nomeação de seus dirigentes, indicados pelos poderes executivos e legislativos, e também pela forma burocrática com que agem, se atendo mais à forma do que à essência.

No entanto, mesmo se admitindo falhas em sua atuação esses órgãos vêm melhorando seus procedimentos e profissionalizando seus corpos funcionais.

Após a publicação da Lei Complementar 101, conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal”, a atuação desses tribunais se tornou crucial para a transparência dos gastos públicos.

A fiscalização a que os Tribunais de Contas dos Estados submetem os municípios é um dos poucos meios que os cidadãos têm para saber como os administradores públicos usam os recursos públicos, já que muitas vezes, principalmente em pequenas cidades, as Câmaras de Vereadores não cumprem o papel de fiscalizadoras, mas são meras coadjuvantes do executivo municipal.

1.1 Aspectos metodológicos

O presente trabalho se concentrou em municípios paulistas de pequeno porte selecionados por amostragem estratificada segundo os tamanhos das populações, e focou principalmente aqueles cujos indicadores mais se desviaram das médias.

O estudo verificou, por meio de dados divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE - SP) e pela Secretaria do Tesouro Nacional, como evoluíram as receitas e despesas de municípios de pequeno porte, em termos reais, no período de 2000 até 2005, principalmente as despesas relacionadas a pessoal e as receitas correntes líquidas.

A metodologia empregada neste trabalho envolveu uma pesquisa empírica: que se baseou na coleta e análise dos dados contábeis de municípios divulgados pelo TCE - SP e pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme sugere Martins e Theóphilo (2007).

Posteriormente, os municípios foram divididos em grupos menores, de acordo com o número de habitantes, para análise dos mesmos relacionamentos nesses estratos. Os critérios usados para a escolha das faixas populacionais para agrupar as cidades foram número de habitantes parecidos e limitação no número de estratos. Estabeleceu-se que para facilitar o estudo não haveria mais de vinte grupos e que nenhum grupo tivesse menos de cinco cidades.

Assim, para efeito de divulgação e pesquisa em publicações eletrônicas, como, por exemplo, na página eletrônica da Secretaria do Tesouro Nacional, os municípios são simplesmente divididos em pequenos, com menos de 50 mil habitantes, e médios/grandes, os demais.

Numa terceira etapa estudou-se o comportamento das mesmas variáveis, em relação aos estratos. O procedimento seguinte foi a separação de três estratos em que a correlação entre custos de pessoal e número de habitantes fosse mais baixo e em que o mesmo índice medido com a mesma despesa em relação à receita corrente líquida o mais alto.

Dentro desses três grupos escolheram-se doze municípios para o estudo em profundidade (YIN, 2005), sendo quatro por grupo. O critério foi que fossem casos extremos, isto é, em que as variáveis acima estivessem mais afastadas da média, tanto acima como abaixo. O motivo é que se tentasse entender as diferenças e semelhanças no comportamento dos números em casos tão diferentes.

Nesses estudos foram verificados: o comportamento temporal de receitas, despesas, número de funcionários e outros dados que pudessem explicar as variações. Após essas análises foram feitas comparações desses municípios entre si e também com médias nacionais divulgadas pelo Tesouro Nacional.

1.2 Hipótese

A hipótese do estudo é que as despesas municipais com pessoal, em termos reais, têm tendência a crescer proporcionalmente mais que as receitas disponíveis, tendo pouca relação com o crescimento ou o tamanho da população ou com a qualidade do gasto público.

A relação entre despesas, receitas e população dos municípios também é importante, porque na medida em que aumenta o número de habitantes há tendência de que os gastos cresçam mais do que proporcionalmente, devido ao aumento da complexidade dos serviços prestados e até dos gastos burocráticos a eles relacionados.

Tentou-se também, para os municípios em que os indicadores se desviaram mais das médias nas amostras, obterem-se dados adicionais que possam esclarecer os desvios observados.

Para averiguação dessa hipótese foi analisada a relação da variável “Despesas com Pessoal” com as variáveis “Receita Corrente Líquida” e “População”. Foi usada sempre a Receita Corrente Líquida, que é a receita total, excluídas as transferências e os ganhos de capital, porque ela representa melhor a arrecadação governamental.

A importância da hipótese se liga à suposição de que as despesas públicas, principalmente com pessoal, tendem a crescer como que por inércia. Isto é, subindo as receitas, as despesas cresceriam quase que automaticamente, melhorando ou não a qualidade e a quantidade dos serviços prestados.

No Brasil a análise dos custos com Pessoal é importante na medida em que ela é sempre a despesa mais relevante em entidades públicas, a não ser no caso do Governo Federal em que as despesas com juros da dívida pública muitas vezes superam os custos de pessoal.

2. Os desafios da Contabilidade Governamental

Atualmente as informações fornecidas pela contabilidade governamental pouco contribuem para o fortalecimento do sistema de informações do Governo, quer porque são editados em prazos incompatíveis com os exigidos para a adequada tomada de decisões, quer porque dão ênfase a aspectos legais para a evidenciação do patrimônio sem se preocupar com aspectos qualitativos ou quantitativos.

No seu livro *Contabilidade Governamental*, Silva (2004, p. 16), escreve o seguinte:

[...] os sistemas de contabilidade somente estarão contribuindo para a melhoria do sistema de informações se forem capazes de gerar informações que permitam aos administradores públicos enfrentar esses desafios e que podem ser resumidos nas seguintes questões:

- Como aumentar as receitas?
- Como diminuir custos e despesas?
- Como financiar os déficits?
- Como priorizar e melhor distribuir os eventuais superávits?

A Contabilidade Governamental, para ter a importância que a sociedade exige, precisa romper com o paradigma da aderência do fato contábil a sua conformidade com a lei, pois a importância da evidenciação está exatamente no registro dos fatos, segundo sua ocorrência econômica ou de custos sobre o patrimônio público.

Matias e Campello (2000, p.22) observam que “o Município vem agregando atividades que, geralmente, eram de responsabilidade dos Estados e da União”. Também Pinho e Santana (1999, p. 1) afirmam que “o esgotamento da capacidade de lidar com problemas complexos e extensos por parte dos governos centrais, o que leva a transferência desses para os níveis sub-nacionais”.

Existem estudos que apontam que os municípios têm feito mais com menos recursos como, por exemplo, Garson e Araújo (2001, p. 1):

Contrastados indicadores físicos e financeiros da rede municipal, verifica-se que a taxa de expansão dos serviços prestados supera a do gasto estimado, o que, salvo distorções estatísticas, sugere que a municipalização do ensino e da saúde provocam melhoria da racionalização e eficiência do gasto público.

Há também constatação na literatura de que os municípios ainda não absorveram bem as modernas técnicas de gestão administrativa e contábil e não estão se aproveitando das ferramentas tecnológicas disponíveis, como explica Campello (2003, p. 2) “Apesar do alarde das revoluções tecnológicas e de gestão administrativa que abalaram e transformaram as estruturas organizacionais privadas, a discussão parece não encontrar eco nas organizações públicas, notadamente no nível inferior do Estado: os Municípios.” principalmente no que se refere à gestão eficiente e transparência do sistema de informações contábeis e financeiras que é muito deficiente.

Neste estudo procurou-se, principalmente, verificar a hipótese do crescimento dos gastos públicos, baseada no enunciado de Peacock & Wiseman, citado por Giacomoni (1997, p. 23): “O crescimento dos gastos totais do governo em determinado país é muito mais uma função das possibilidades de obtenção de recursos do que da expansão dos fatores que explicam o crescimento da demanda de serviços produzidos pelo governo”.

3. Considerações preliminares do estudo empírico: seleção e análises dos dados dos municípios paulistas

O problema maior ao se fazer estudos comparativos entre dados contábeis de municípios é que há muitas diferenças qualitativas que a mera análise numérica não consegue detectar. Para que haja alguma comparabilidade se faz necessário separar em grupos entes com características parecidas. Esse tipo de divisão da população em estratos pode diminuir os erros na análise comparativa.

Poder-se-ia decidir por vários tipos de estratificação da população de municípios. Por exemplo, renda *per capita* da cidade, receitas totais ou receitas correntes líquidas do município, grau de industrialização etc. Como o que se quer nesse estudo é fazer uma análise que leve em conta entre outras coisas a maior ou menor despesa por habitante em determinadas áreas administrativas, o número de habitantes foi escolhido como variável determinante na separação dos grupos a serem analisados.

Se fosse possível levar em conta também a qualidade dos atendimentos prestados, o maior ou menor número desses atendimentos e alguns outros dados importantes, ter-se-ia uma estratificação muito melhor. Mas, como são dados de difícil averiguação, não serão, a princípio, levados em conta nesse estudo.

Os dados analisados são do período 2000/2005 e foram colhidos na página eletrônica do TCE-SP na Internet. Não foram analisados os dados de Itu, Adolfo, Biritiba Mirim, Guararema, Mogi Guaçu, Terra Roxa e Monte Mor, por não terem sido encontrados os dados do ano base do estudo (2005).

Levando-se em conta somente a variável “número de habitantes”, os municípios foram estratificados da seguinte forma, conforme critérios já explicitados na metodologia do trabalho:

Tabela 1 - Estratos de Municípios de acordo com o número de habitantes

Grupo	Tipo	Nº de Municípios	% do Total
1	0 até 2 mil hab.	22	3,45 %
2	2 até 5 mil hab.	144	22,61 %
3	5 até 8 mil hab.	81	12,72 %
4	8 até 15 mil hab.	106	16,63 %
5	15 até 30 mil hab.	100	15,70 %
6	30 até 50 mil hab.	66	10,36 %
7	50 até 80 mil hab.	35	5,49 %
8	80 até 120 mil hab.	31	4,90 %
9	120 até 180 mil hab.	13	2,04 %
10	180 até 260 mil hab.	15	2,35 %
11	260 até 400 mil hab.	13	2,04 %
12	400 até 600 mil hab.	5	0,77 %
13	Mais de 600 mil hab.	6	0,94 %

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP e do IBGE

No ano de 2005 o município com mais habitantes entre os que têm informações publicadas pelo TCE SP era Guarulhos com aproximadamente 1.250.000 habitantes. O com menos habitantes era Borá com 823 habitantes. Destaque-se que o município de São Paulo não participa das análises porque não tem dados divulgados pelo TCE e sim pelo Tribunal de Contas do Município.

O primeiro teste a que se submeteu cada grupo de municípios foi de correlação entre as despesas com pessoal, publicadas pelo TCE-SP, e o número de habitantes em 2005. Tal teste teve como objetivo verificar se as despesas desse tipo variam de acordo com a população. Realiza-se tal análise porque municípios com população maior tendem a ter maior parcela dos habitantes atendidos pela Prefeitura, resultando em mais funcionários e conseqüentemente em maior despesa de pessoal.

O teste foi aplicado aos 637 municípios do Estado de São Paulo no ano de 2005. Obteve-se, para esse conjunto de municípios, uma correlação de 0,92 e R quadrado de 0,84.

Verificou-se posteriormente que essa alta correlação se dava por causa da influência de grandes municípios com grandes despesas de pessoal, contrastando com pequenos municípios também com despesas menores. Ao se separar os municípios em grupos estratificados por população os resultados, como se esperava, foram bem diferentes. A seguir a tabela 2 mostrará o grau de correlação de cada um dos grupos de municípios.

Tabela 2 - Correlação entre Despesa de Pessoal e Número de Habitantes

Grupos de Municípios	Grau de Correlação	
	Desp. Pessoal X População	R – quadrado Desp. Pessoal X População
Grupo 1 (até 2 mil hab.)	0,54	0,29
Grupo 2 (de 2 a 5 mil hab.)	0,24	0,06
Grupo 3 (de 5 a 8 mil hab.)	0,21	0,04
Grupo 4 (de 8 a 15 mil hab.)	0,42	0,17
Grupo 5 (15 a 30 mil hab.)	0,29	0,08
Grupo 6 (30 a 50 mil hab.)	0,38	0,14
Grupo 7 (50 a 80 mil hab.)	0,07	0,01
Grupo 8 (80 a 120 mil hab.)	0,38	0,14
Grupo 9 (120 a 180 mil hab.)	0,04	0,01
Grupo 10 (180 a 260 mil)	0,64	0,41
Grupo 11 (260 a 400 mil)	0,08	0,01
Grupo 12 (400 a 600 mil)	0,07	0,01
Grupo 13 (mais de 600 mil)	0,78	0,61

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP e do IBGE

Conforme se observa, a não ser no caso dos municípios com mais de 600 mil habitantes, não há correlação entre o número de habitantes e a despesa de pessoal. Mesmo no caso dos municípios maiores, se forem separados os de mais de um milhão de habitantes, a aparente correlação desaparece.

Existem várias explicações para esse não relacionamento entre as variáveis. Em primeiro lugar existem diferenças de receitas entre os municípios, o que possibilita que alguns municípios possam gastar mais com funcionalismo, fato que por si só não significa melhor ou pior uso de recursos. Por exemplo, casos em que o pessoal é remunerado de forma satisfatória. Outra situação é que alguns municípios têm mais funcionários em função de um maior percentual de a população depender de serviços públicos.

Foi feita uma tentativa de verificar se há correlação entre as Receitas Correntes Líquidas e as Despesas de Pessoal nos grupos acima. Tal verificação relaciona-se à hipótese de que as despesas no serviço público crescem de maneira quase inercial à medida que crescem as receitas.

A análise de correlação entre Despesas de Pessoal e Receita Corrente Líquida que foi feita no total dos 637 municípios usando dados do TCE-SP de 2005, conforme era previsto, mostrou forte correlação, confirmando a hipótese de que receita e despesas com pessoal variam no mesmo sentido. O índice de correlação encontrado foi de 0,99 e o R quadrado foi de 0,98. Abaixo apresentamos a tabela 2 que mostra os mesmos índices para os estratos de municípios.

Tabela 3 - Correlação entre Despesa de Pessoal e Receita Corrente Líquida

Grupos de Municípios	Grau de Correlação	
	D. Pessoal X R.C. Líquida	R – quadrado Desp. Pessoal X R.C.Líq.
Grupo 1 (até 2 mil hab.)	0,88	0,77
Grupo 2 (de 2 a 5 mil hab.)	0,96	0,93
Grupo 3 (de 5 a 8 mil hab.)	0,95	0,91
Grupo 4 (de 8 a 15 mil hab.)	0,87	0,75
Grupo 5 (15 a 30 mil hab.)	0,97	0,95
Grupo 6 (30 a 50 mil hab.)	0,94	0,88
Grupo 7 (50 a 80 mil hab.)	0,99	0,99
Grupo 8 (80 a 120 mil hab.)	0,99	0,98
Grupo 9 (120 a 180 mil hab.)	0,98	0,97
Grupo 10 (180 a 260 mil)	0,99	0,98
Grupo 11 (260 a 400 mil)	0,97	0,91
Grupo 12 (400 a 600 mil)	0,96	0,92
Grupo 13 (mais de 600 mil)	0,97	0,94

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP

Observa-se nesse caso que a correlação alta (no conjunto de todos os municípios) também é encontrada nos estratos. Isso significa que a hipótese citada anteriormente vale igualmente para qualquer das amostras de municípios que estão sendo estudadas.

Continuando com as análises dos dados, foram selecionados três estratos para escolha de municípios que mais se afastem da média nos quesitos já verificados, para realizar análise mais detalhada dos mesmos.

O critério de escolha foi a verificação de quais estratos tinham a menor correlação entre a despesa de pessoal (DP) e o número de habitantes e a maior correlação entre a mesma despesa e a receita corrente líquida (RCL). Subtrair-se-ia a segunda da primeira correlação e os estratos que apresentassem os maiores números seriam escolhidos. Essa segunda etapa não precisou ser realizada porque houve coincidência entre as menores correlações DP x Hab e as maiores DP x RCL.

Os grupos escolhidos segundo esses critérios foram o 3, que aglutina as cidades que têm entre 5 e 8 mil habitantes, o grupo 6, com cidades de população entre 30 e 50 mil habitantes e o grupo 7, com municípios que têm entre 50 e 80 mil habitantes. Para o objetivo a que se propõe essa escolha, que é a seleção de alguns municípios para estudos paralelos de casos, principalmente casos mais extremos, não há problema que haja alguma subjetividade nos critérios de escolha.

Em cada um desses três estratos, separados conforme os critérios citados anteriormente, foram escolhidos quatro municípios que tiveram, em 2005, os maiores e os menores números no critério DP x Hab. Em cada estrato escolheu-se então dois com menores números e dois com maiores, totalizando-se doze municípios a serem analisados mais detalhadamente.

O objetivo da escolha dos casos mais acentuados foi proporcionar condições, conforme detalhado na metodologia do estudo, de se tentar descobrir os motivos para tais diferenças e também como as despesas e receitas, corrigidas pelo INPC, evoluíram no tempo. Os municípios escolhidos estão relacionados na tabela 4, abaixo:

Tabela 4 - Municípios Selecionados para Análise – 2005

Município	Grupo	DP/Hab R\$	Méd. Grupo DP/Hab	DP/RCL	Méd. Grupo DP/RCL
Américo de Campos	3 (5 a 8 mil hab)	328,30	526,53	28,35 %	41,58 %
Itobi	3 (5 a 8 mil hab)	287,75	526,53	43,86 %	41,58 %
Luiz Antônio	3 (5 a 8 mil hab)	1.729,87	526,53	44,11 %	41,58 %
Santo Antônio do Aracanguá	3 (5 a 8 mil hab)	1.150,57	526,53	51,72 %	41,58 %
Garça	6 (30 a 50 mil hab)	217,33	412,85	28,70 %	43,03 %
Rio Grande da Serra	6 (30 a 50 mil hab)	197,47	412,85	38,47 %	43,03 %
Bertioga	6 (30 a 50 mil hab)	1.080,17	412,85	41,05 %	43,03 %
Jaguariúna	6 (30 a 50 mil hab)	917,41	412,85	31,07 %	43,03 %
Embu-Guaçu	7 (50 a 80 mil hab)	246,79	503,01	47,28 %	43,77 %
Registro	7 (50 a 80 mil hab)	265,13	503,01	36,72 %	43,77 %
São Sebastião	7 (50 a 80 mil hab)	1.116,97	503,01	35,94 %	43,77 %
Paulínia	7 (50 a 80 mil hab)	3.298,02	503,01	32,37 %	43,77 %

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP

Como se pode verificar, os municípios com os maiores números são: Luiz Antônio, Santo Antônio do Aracanguá, Bertioga, Jaguariúna, São Sebastião e Paulínia. Os com menores números são: Américo de Campos, Itobi, Garça, Rio Grande da Serra, Embu-Guaçu e Registro.

Note-se que há municípios com altos valores de DP/Hab e baixos valores de DP/RCL e vice-versa. Nesses casos, pelo menos do ponto de vista da Lei de Responsabilidade Fiscal, os com altos percentuais de DP/RCL estão em pior situação. Mas do ponto de vista do cidadão nem sempre interessa se o município está ou não dentro dos limites e sim como está usando os recursos disponíveis.

Fez-se uma análise para verificar, em cada um desses municípios, qual o número atual de funcionários. Isso porque o índice DP/Hab pode ser desmembrado nos seguintes índices: N° Func/Hab e DP/N° Func. Isto é, a porcentagem da população que trabalha na prefeitura multiplicada pela média de salário do funcionalismo municipal dá o mesmo índice DP/Hab encontrado anteriormente.

A importância desses números de deve ao fato de que assim se pode saber se a despesa se relaciona mais ao número de funcionários ou à média salarial da prefeitura. Na tabela 5 apresentada a seguir são mostrados esses números:

Tabela 5 - Índices Func/Hab e DP/Func – 2005 (ao ano)

Município	Grupo	Nº Func.	Func / Hab (A)	DP / Func (B)	A x B = DP/Hab
Américo de Campos	3 (5 a 8 mil hab)	189	3,38 %	9.722,24	328,30
Itobi	3 (5 a 8 mil hab)	183	2,32 %	12.412,45	287,75
Luiz Antônio	3 (5 a 8 mil hab)	505	6,32 %	27.359,30	1.729,87
Santo Antônio do Aracanguá	3 (5 a 8 mil hab)	590	8,57 %	13.420,71	1.150,57
Garça	6 (30 a 50 mil hab)	835	1,89 %	11.506,31	217,33
Rio Grande da Serra	6 (30 a 50 mil hab)	734	1,76 %	11.190,63	197,47
Bertioga	6 (30 a 50 mil hab)	1.313	3,15 %	34.282,55	1.080,17
Jaguariúna	6 (30 a 50 mil hab)	1.132	3,33 %	27.545,87	917,41
Embu-Guaçu	7 (50 a 80 mil hab)	1.023	1,46 %	16.849,89	246,79
Registro	7 (50 a 80 mil hab)	1.031	1,82 %	14.596,13	264,13
São Sebastião	7 (50 a 80 mil hab)	2.715	3,71 %	30.101,46	1.116,97
Paulínia	7 (50 a 80 mil hab)	4.226	6,99 %	47.203,98	3.298,02

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP

Pode-se constatar que entre os municípios em estudo, excluindo-se Santo Antônio do Aracanguá, os maiores números são explicados tanto por maior número de funcionários em relação ao tamanho da população quanto por maiores médias salariais por funcionário. O município de Santo Antônio do Aracanguá tem o maior número de funcionários por habitantes entre os estudados, o que, apesar de uma média salarial menor, explica sua despesa em relação à população.

Como já se escreveu anteriormente, tem que se tomar muito cuidado na interpretação desses dados. Uma média salarial maior, por exemplo, pode significar entre outras coisas até mesmo que a prefeitura é justa com seus funcionários, a não ser que os altos salários estejam muito concentrados nos cargos mais altos, geralmente ocupados por comissionados de livre nomeação.

Também o número de funcionários mais alto em relação à população pode significar um melhor atendimento aos cidadãos. Esse tipo de interpretação só pode ser feito levando-se em conta a satisfação da população com os serviços prestados e os resultados alcançados nas áreas de educação, saúde e em outros serviços disponibilizados pela prefeitura.

Além dessas análises horizontais, foram feitos estudos comparativos entre municípios, inclusive a comparação entre as variações temporais dos números em estudo.

Observe-se que análises desse tipo, que levam em conta indicadores *per capita*, séries temporais de despesas e receitas e análises comparativas, podem ser feitas para quase qualquer tipo de receita ou despesa de governo. Também podem ser aplicadas a entidades governamentais de qualquer nível e tamanho, desde que haja dados disponíveis para comparações. Para estudar um governo nacional, por exemplo, usar-se-ia dados de países estrangeiros.

Na seqüência do trabalho efetuou-se a verificação das variações temporais dos números em estudo, corrigidos pela inflação do período. De fato, de nada adiantaria a comparação de valores nominais que distorceriam totalmente o entendimento dos fatos, porque a inflação brasileira, apesar de ter diminuído muito nos últimos anos, ainda faz uma grande diferença em períodos maiores. Para corrigir os valores foi usado o INPC (Índice Nacional de Preços aos Consumidores), conforme já explicado na metodologia. Serão analisados os últimos cinco anos.

4. Análise detalhada dos municípios escolhidos

Primeiramente, serão apresentadas as tabelas dos valores referentes aos municípios do **Grupo 3** nos últimos cinco anos:

Tabela 6 – Municípios do Grupo 3 (5 até 8 mil hab) Valores Atualizados pelo INPC até maio de 2007 - Receitas Correntes Líquidas e Despesas de Pessoal

Receitas Correntes Líquidas - Atualizadas pelo INPC maio/2007					
	2001	2002	2003	2004	2005
Américo de Campos	5.565.183,47	5.504.129,97	5.483.389,89	6.027.040,76	6.790.304,55
Itobi	4.845.978,22	5.058.725,62	4.751.626,28	4.767.139,08	5.424.343,51
Luís Antônio	27.107.900,60	25.293.639,68	24.841.769,37	31.083.683,55	32.808.000,33
Santo Antônio do Aracanguá	13.036.457,40	13.130.204,24	13.572.094,18	14.747.340,50	16.036.193,78
Despesas de Pessoal - Atualizadas pelo INPC maio/2007					
	2001	2002	2003	2004	2005
Américo de Campos	2.541.999,74	2.485.496,17	2.782.093,92	2.692.352,01	1.924.780,61
Itobi	2.355.657,35	2.259.054,05	2.404.458,39	2.141.519,12	2.379.367,60
Luís Antônio	11.873.341,32	12.862.753,83	12.228.069,17	12.101.903,57	14.472.693,12
Santo Antônio do Aracanguá	6.522.173,19	7.103.469,56	7.535.311,95	7.516.340,39	8.294.312,55

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP

Os dados comparativos das evoluções reais (corrigidas pelo INPC) das despesas e receitas acima serão mostrados e analisados, tentando-se verificar como se comportaram nos últimos anos e em relação a municípios do mesmo porte.

Verifica-se que, em termos reais, a despesa com pessoal começou a cair após 2003, observando-se uma acentuada queda de 2004 para 2005 para o município de Américo. De toda forma, a evolução dos números do município é boa do ponto de vista da economicidade, sem verificar outros fatores, sendo que nos no decorrer de quatro anos, sempre em termos reais, as receitas correntes líquidas cresceram 22 % e as despesas com pessoal, desprezando-se o número do último ano (que levado em conta significaria uma redução real), aumentou em apenas 5 %.

Nos municípios analisados, apenas Itobi teve um menor aumento real do funcionalismo, em compensação também sua receita líquida aumentou a metade da de Américo de Campos.

O caso de Luiz Antônio é bem diferente dos dois municípios anteriores, em termos reais a despesa de pessoal foi elevada, entre 2001 e 2005, em 21,89%, acompanhando o aumento real de receita corrente líquida que foi de 21,03%. O comprometimento da RCL que era de 43,80% em 2001 subiu para 44,11% em 2005, ficando praticamente estável.

Verificando os dados com mais cuidado, observa-se que o aumento na despesa de pessoal está concentrada no ano de 2005, exatamente quando o quadro de funcionários aumentou em 72% passando de 302, em 2003, para 525 funcionários, sendo que no ano de 2004 não foram publicados dados referentes a pessoal. Como a população aumentou em torno de 9% no período, supõe-se que o atendimento deve ter melhorado no período. Mas esse dado a pesquisa contábil não consegue aferir.

As tabelas dos valores referentes aos municípios do **Grupo 6** nos últimos cinco anos foram:

Tabela 7 – Municípios do Grupo 6 (30 até 50 mil hab) Valores Atualizados pelo INPC até maio de 2007 - Receitas Correntes Líquidas e Despesas de Pessoal

Receitas Correntes Líquidas - Atualizadas pelo INPC maio/2007					
	2001	2002	2003	2004	2005
Garça	31.721.955,84	31.126.565,40	31.892.562,11	32.487.350,29	35.062.212,00
Rio Grande da Serra	17.518.661,44	16.816.257,52	18.887.324,26	19.078.044,34	22.364.331,59
Bertioga	71.801.509,93	85.392.247,17	100.191.672,85	108.380.347,06	114.848.780,98
Jaguariúna	70.023.482,74	75.081.657,71	85.876.041,66	95.841.577,75	105.110.313,66
Despesas de Pessoal - Atulizadas pelo INPC maio/2007					
	2001	2002	2003	2004	2005
Garça	10.691.756,29	11.213.935,54	11.013.550,21	10.182.861,06	10.064.113,73
Rio Grande da Serra	7.995.290,13	7.654.845,00	9.214.730,77	8.804.618,53	8.604.060,08
Bertioga	30.816.529,18	35.565.321,59	40.464.683,90	41.238.958,67	47.150.989,34
Jaguariúna	20.741.617,16	25.059.444,28	22.702.070,81	28.473.078,06	32.662.985,08

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP e da Secretaria do Tesouro Nacional

Destaque-se que na cidade de Garça verificou-se um menor aumento na DP quando comparada com a evolução da RCL. No caso a RCL teve aumento real no período de 10,5% e a DP redução real em torno de 6%.

Já em Rio Grande da Serra, a RCL subiu 27,7% em termos reais no período, enquanto a DP aumentou em apenas 7,6%, confirmando mais uma vez a tendência já evidenciada de que os municípios com menores números tem tido também um crescimento menor da DP do que da RCL nos últimos anos.

A evolução do número de funcionários está prejudicada nesse caso por causa dos dados de 2005, porque, de acordo com a divulgação do TCE-SP, naquele ano os funcionários passaram de 471 para 706, o que dá quase 50%. Mas como explicar que os valores de DP tenham se mantido quase constante e até decrescido em termos reais? A não ser que os servidores tenham sido contratados no final do ano.

Por sua vez, os próximos casos a serem analisados serão, para efeito de comparação, dos dois municípios do grupo 6 que têm os maiores números, começando com Bertioga: aumentou sua RCL em 60% de 2001 a 2005 e no mesmo período teve sua DP aumentada em 53%. Para se ter uma idéia dos números, os valores nominais são R\$ 48 milhões em 2001 e R\$ 109 milhões em 2005 de RCL e R\$ 20 milhões em 2001 e \$ 45 milhões em 2005 de DP, o que em termos nominais significa 126% e 116% de aumento.

Pode-se argumentar que sempre foi um aumento de DP abaixo da elevação da RCL, mas como já foi mostrado anteriormente é um aumento acima da média do setor público no Brasil no mesmo período e muito acima da reposição salarial do setor privado.

No caso de Jaguariúna a RCL teve aumento real de 50% e a DP subiu acima da inflação em 57% no período. As observações feitas para a cidade anterior a respeito desses aumentos valem para esse município. A porcentagem da população que trabalha na Prefeitura supera um pouco em 2005 a cidade de Bertiooga, chegando a 3,33% e a média salarial fica um pouco abaixo daquela cidade, mas ainda acima do dobro dos dois municípios de menores índices do grupo.

Finalmente, apresenta-se as tabelas dos valores referentes aos municípios do **Grupo 7**, que engloba cidades com número de habitantes entre 50 e 80 mil. O nível de complexidade como já se observou cresce mais ainda, e nesse grupo estuda-se o município de Paulínia, que tem receitas e, conseqüentemente, despesas municipais *per capita* entre as mais elevadas do país, talvez por ser a sede de uma grande refinaria de petróleo da Petrobrás.

Os outros municípios selecionados desse grupo são Embu-Guaçu, Registro e São Sebastião. Abaixo a tabela com os números corrigidos da RCL e das Despesas de Pessoal dos quatro municípios escolhidos:

Tabela 8 – Municípios do Grupo 6 (50 até 80 mil hab) Valores Atualizados pelo INPC até maio de 2007 - Receitas Correntes Líquidas e Despesas de Pessoal

	2001	2002	2003	2004	2005
Embu-Guaçu	28.227.329,57	32.193.133,49	33.429.365,70	32.502.848,50	38.187.339,89
Registro	35.811.806,12	37.158.812,21	40.178.165,97	40.504.517,51	42.930.703,57
São Sebastião	186.583.792,39	210.976.069,62	244.727.572,86	234.265.994,85	238.210.372,32
Paulínia	364.296.654,48	464.041.531,55	523.411.578,07	576.740.850,60	645.578.223,30
Despesas de Pessoal - Atualizadas pelo INPC maio/2007					
	2001	2002	2003	2004	2005
Embu-Guaçu	14.958.201,97	16.542.237,53	17.202.774,66	16.874.186,28	18.056.167,27
Registro	10.502.107,33	14.013.404,91	14.664.183,74	14.595.414,37	15.763.381,41
São Sebastião	77.655.169,20	78.315.234,69	91.494.058,24	95.127.748,62	85.607.200,62
Paulínia	161.748.676,82	172.608.363,57	183.097.866,19	198.900.389,21	208.958.991,44

Fonte: Páginas eletrônicas do TCE – SP e da Secretaria do Tesouro Nacional

No caso de Embu-Guaçu a RCL cresceu, acima da inflação medida pelo INPC, em 35,3% e a DP em 20,7% no período estudado. Como se constata, apesar de as despesas com pessoal terem crescido mais do que as dos municípios de menores números dos grupos anteriormente estudados, essa elevação ainda foi menor do que o crescimento da receita corrente líquida.

Já Registro possui uma característica que o difere de todos os outros cinco que apresentam números menores. É que sua despesa de pessoal, no período estudado, aumentou em termos reais acima do aumento da RCL. Enquanto esta evoluiu em 19,9%, aquela aumentou em 50%. No entanto, verifica-se que essa elevação se deu em um único período, de 2001 para 2002, tendo ficado quase estável nos anos seguintes.

O número de funcionários que subiu de 635 para 1031, isto é, em 62% no período, também teve seu maior aumento de 2001 para 2002. Essa elevação do número de funcionários também explica em parte a elevação das despesas salariais. Pelos mesmos motivos citados para os outros municípios não dá para avaliar a evolução do quadro de comissionados.

Mais uma vez os municípios do grupo 7 têm comportamento diferente das cidades dos grupos anteriores. Nesse caso a RCL subiu em 27,7% em termos reais e a DP aumentou somente 10,2%. Nesse como no caso seguinte trata-se de municípios de receitas muito elevada em comparação com seu grupo e em que as receitas e despesas *per capita* já eram relativamente altas no ano de 2001.

O número de funcionários de São Sebastião representa 3,71% da população e o salário médio anual foi em 2005 de R\$ 30.101,00, aproximadamente ambos os números são o dobro daqueles dos dois municípios mostrados anteriormente.

Por sua vez, o município de Paulínia tem, com aproximadamente 60 mil habitantes, uma receita corrente líquida que é quase a metade do de Campinas, que tem mais de um milhão de habitantes. Segue-se a pequena análise sobre ele:

Também a evolução dos números de Paulínia nos últimos cinco anos surpreende, a RCL subiu 77,2% acima da inflação e a DP aumentou 29,19% em termos reais. A porcentagem da população que trabalhava na Prefeitura era de 6,99% em 2005 e o salário médio anual do funcionalismo de 47.204,00, o mais alto entre os municípios estudados.

5. Comentários Finais

A conclusão sobre os dados dos municípios estudados é que em primeiro lugar todos eles estão tendo aumento de receitas e, conseqüentemente, despesas acima da inflação do período. Essa tendência observada nos cinco anos estudados é em grande parte explicada pelo aumento da carga tributária total no país e não deve continuar por muito tempo, porque excesso de impostos causa desestímulo nas atividades produtivas privadas.

No conjunto dos doze municípios analisados a RCL cresceu, entre 2001 e 2005, 52,2% acima da inflação medida pelo INPC e a despesa de pessoal 26,6% também em termos reais. Nesse mesmo período a população desses municípios cresceu 12,9% e o número de funcionários 24,6%.

Quanto à arrecadação própria e transferências também há muita discrepância entre as cidades. Há casos excepcionais como Bertiooga que arrecada localmente metade de todas suas receitas e São Sebastião também com arrecadação em relação ao PIB bem acima da média nacional, mas há cidades como Paulínia que, apesar de ser uma das de maior RCL per capita do país e com um PIB também muito alto, arrecada muito pouco localmente.

Ao contrário do governo federal e dos governos estaduais, os municípios, principalmente os estudados, não têm atualmente problemas com despesas de inativos. A explicação é que até recentemente a maioria dos servidores municipais era do regime celetista, aposentando-se sem custos para o município. Os cidadãos têm que ficar vigilantes para que no futuro uma grande parte recursos não seja comprometida com pagamento de pensões e aposentadorias.

Também, diferentemente das esferas estaduais e federais, não há quase endividamento nos municípios estudados, sendo que em muitos as receitas financeiras superam as despesas. A conclusão pode ser estendida à grande maioria dos municípios brasileiros, pois as despesas com juros e amortizações estão no conjunto em média em torno de 2% das receitas, ao contrário do comprometimento do governo federal que em 2006 despendeu com esses itens quase 25% das receitas correntes.

Outros aspectos como a proporção de despesas administrativas em relação aos gastos totais e variações nas aplicações na saúde e educação também variou bastante entre os municípios analisados. Há casos de municípios como Itobi, que de acordo com dados informados pelo TCE – SP, comprometeu, em 2005, 29% de sua arrecadação com atividades meio (administração) e outros como Registro que nesse mesmo ano só despendeu nessa rubrica a parcela de 9% do total de gastos.

Na saúde e educação há variações, mas são menores e essas despesas tendem a se tornarem quase fixas em relação aos gastos totais devido a rigidez da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em resumo, o que se conclui é que, no Estado de São Paulo, confirma-se a hipótese de que o gasto público, em especial os custos com pessoal, expandem-se em função do crescimento da receita governamental sem qualquer relação com a qualidade do gasto público.

Referências

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 335 p.
- BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 2000.
- CAMPELLO, Carlos A. G. Barreto. **Eficiência Municipal: Um Estudo no Estado de São Paulo**. Tese apresentada à FEA – USP para concorrer ao título de Doutor pelo curso de Pós-Graduação em Administração. Orientador: Prof. Dr. Alberto Borges Matias. São Paulo. 2003.
- GARSON, Sol; ARAUJO, Érika A. **Ações sociais básicas: descentralização ou municipalização?**. Boletim Informe-SF do BNDES - Banco Federativo, n.º 23, de janeiro de 2001. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 06/04/2007.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas. 1997.
- KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- LIMA, Diana Vaz de Lima; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. ; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MATIAS, Alberto B.; CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000. 413 p.
- PARETO, Vilfredo. **Manual de Economia Política**. __ Edição. São Paulo: Nova Cultural. 1996.
- PINHO, José A. G. P.; SANTANA, Mercejane W. **O que faz o governo local no Brasil? Realizações, tendências e perspectivas**. Anais do ENANPAD, 1999. 15 p.
- PLATT NETO, Orion Augusto. **Painéis de Indicadores Contábeis Para Diagnóstico Financeiro e Fiscal de Municípios**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2002.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas. 2004.
- SLOMSKI, Valmor. Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta. 1996. 82 f. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.
- SPECK, Bruno Wilhelm (org.). **Caminhos da Transparência**. 1ª Edição. Campinas(SP): Editora da Unicamp, 2002.
- TREVISAN, Antoninho Marmo et al. **O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil**. 3ª ed. São Paulo: Ateliê Editorial, 2003.
- YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 3 ed. São Paulo: Bookman, 2005.