

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TALITA ANGELA ZANETTE

**ANÁLISE E COMPARAÇÃO DOS INDICADORES SAÚDE, EDUCAÇÃO E
SANEAMENTO BÁSICO, NO PERÍODO DE 2006 A 2013, DOS MUNICÍPIOS COM
POPULAÇÃO ENTRE 28 MIL E 31 MIL HABITANTES DO RIO GRANDE DO SUL**

CAXIAS DO SUL

2014

TALITA ANGELA ZANETTE

**ANÁLISE E COMPARAÇÃO DOS INDICADORES SAÚDE, EDUCAÇÃO E
SANEAMENTO BÁSICO, NO PERÍODO DE 2006 A 2013, DOS MUNICÍPIOS COM
POPULAÇÃO ENTRE 28 MIL E 31 MIL HABITANTES DO RIO GRANDE DO SUL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcísio Neves da
Fontoura

CAXIAS DO SUL

2014

TALITA ANGELA ZANETTE

**ANÁLISE E COMPARAÇÃO DOS INDICADORES SAÚDE, EDUCAÇÃO E
SANEAMENTO BÁSICO, NO PERÍODO DE 2006 A 2013, DOS MUNICÍPIOS COM
POPULAÇÃO ENTRE 28 MIL E 31 MIL HABITANTES DO RIO GRANDE DO SUL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcísio Neves da
Fontoura

Aprovado (a) em 27/06/2014

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Tarcísio Neves da Fontoura
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Ms. Enio Francisco Casa
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Esp. Jorge Dal Bó
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico esta monografia, a todas as pessoas que, incansavelmente, me apoiaram, dando suporte para que este trabalho fosse concluído.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me abençoar com o dom da vida.

Meus sinceros agradecimentos a todos que foram de suma importância para a realização deste trabalho.

Em especial, ao meu orientador, Professor e Mestre Tarcísio Neves da Fontoura, que, com o seu vasto conhecimento na área, aliado ao empenho e atenção dedicados ao meu trabalho, possibilitou muito além da solução da questão problema.

Ao corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da UCS, sempre disposto a ajudar. Fica aqui a minha saudação e agradecimento ao professor Enio Francisco Casa, que aceitou prontamente o desafio no Projeto. Também aos professores Márcia Umpierre, Roberto Biasio e Maria Salete Denicol pela maneira carinhosa que atenderam aos meus questionamentos.

Quero expressar o meu carinho e admiração pelo meu pai Valério Zanette e minha mãe Maria Antonia Zanatta Zanette que sempre me apoiaram em todas as minhas iniciativas, oportunizando-me a estudar numa graduação e me incentivando para a conclusão desta etapa. Vocês são exemplos de força e superação! Muito obrigada por ficarem ao meu lado sempre e tornarem os meus dias mais leves e felizes.

Deixo um agradecimento especial aos amigos: Regina Zortéa, Suzana M. Pretto, Laércio Vesterlund, Denize Leal e Vanderlei Branchi pelo carinho, preocupação e apoio. Vocês foram formidáveis! Obrigada!

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes.”

Marthin Luther King

RESUMO

A contabilidade é muito ampla, ocasionando várias ramificações. Uma delas é a contabilidade governamental. Com base legal, esta deve ser aplicada pelos entes da Federação do Brasil (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Por isto, surgiu a vontade de exercer a função de cidadão e assim, fiscalizar se o município em que se reside, Garibaldi, cumpre com o que determina a lei nas funções saúde e educação, e quanto aplica na função saneamento, tendo como base na Portaria 42, de 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão, possibilitando uma comparação com os demais municípios gaúchos com população aproximada, os quais são: Candelária, Estrela, Frederico Westphalen, Portão, Santa Vitória do Palmar e Soledade. Como ferramenta para obter maior compreensão sobre este estudo de caso, o referencial teórico foi embasado numa pesquisa bibliográfica, buscando sempre a inclusão de informações pertinentes a este tema. Por ter a natureza aplicada, este estudo de caso teve contribuição das análises estatísticas, dadas por meio da regressão linear simples, correlação e coeficiente angular. Neste contexto, esta monografia contribui intimamente para que o contribuinte possa aprofundar o seu conhecimento nesta área, possibilitando a aplicação da teoria na prática, além de cumprir o seu papel de cidadão ao fiscalizar as ações do governo.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Portaria 42/99 MOG. Execução Orçamentária. Função saúde. Função educação. Função saneamento. Garibaldi. Candelária. Soledade. Santa Vitória do Palmar. Portão. Estrela. Frederico Westphalen.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Função da Contabilidade Pública.....	25
Figura 2 – Fluxograma da Execução da Receita.....	45
Figura 3 – Média do Percentual de Aplicação em Saúde dos Municípios Gaúchos..	70
Figura 4 – Média do Percentual de Aplicação em Educação dos Municípios Gaúchos	74
Figura 5 – Média do Percentual de Aplicação em Saneamento dos Municípios Gaúchos	79

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Funções dos Três Poderes	22
Quadro 2 – Princípios da Administração Pública	23
Quadro 3 – Princípios Orçamentários	37
Quadro 4 – Ciclo Orçamentário	38
Quadro 5 – Tributos	44
Quadro 6 – Estágios da Receita.....	46
Quadro 7 – Classificação das Despesas.....	48
Quadro 8 – Funções e Subfunções.....	51
Quadro 9 – Gastos ou não com saúde.....	53
Quadro 10 – Gastos ou não com educação.....	55
Quadro 11 – FUNDEF <i>versus</i> FUNDEB.....	56
Quadro 12 – Formação do FUNDEB.....	57
Quadro 13 – Equação para a previsão de tendência geral	62
Quadro 14 – Equação para a previsão de tendência dos índices saúde/educação/saneamento.....	63
Quadro 15 – Fórmula do Índice de Aplicação em Saúde	69
Quadro 16 – Equação para a previsão de tendência do índice de aplicação em saúde.....	71
Quadro 17 – Saúde dos Municípios <i>Per Capita</i> - em 2010	73
Quadro 18 – Fórmula do Índice de Aplicação em Educação.....	73
Quadro 19 – Equação para a previsão de tendência do índice de aplicação em educação	75
Quadro 20 – Educação dos Municípios <i>Per Capita</i> – em 2010.....	76
Quadro 21 – Índice de Desenvolvimento da Educação Básica Observada	77
Quadro 22 – Fórmula do Índice de Aplicação em Saneamento	78
Quadro 23 – Equação para a previsão de tendência do índice de aplicação em saneamento.....	80
Quadro 24 – Saneamento dos Municípios <i>Per Capita</i> – em 2010.....	81

LISTA DE SIGLAS

Art.	Artigo
ASPS	Ações e Serviços Públicos de Saúde
CF	Constituição Federal
DF	Distrito Federal
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre à Circulação de Mercadorias, Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano da ONU
IE	Imposto sobre Exportação de Produtos Nacionais
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IGP-DI	Índice Geral de Preços-Disponibilidade Interna
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITIV	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i>
FCO	Fundo de Desenvolvimento da Região Centro-Oeste
FEE	Fundação de Economia e Estatística
FPE	Fundo de Participação do Estado
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FNE	Fundo de Desenvolvimento da Região Nordeste
FNO	Fundo de Desenvolvimento da Região Norte
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
LDB	Lei de Diretrizes e Bases
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MOG	Ministério de Estado do Orçamento e Gestão
NBC T SP	Norma Brasileira Contabilidade Técnica Setor Público
NPCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
ONU	Organização das Nações Unidas
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIBpm	Produto Interno Bruto a preço de mercado
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RS	Rio Grande do Sul
SINCE	<i>Sistema de Medición de Calidad de la Educación</i>
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
UCS	Universidade de Caxias do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	14
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2.1	Motivação da escolha do tema	17
1.2.2	Definição do problema	18
1.3	OBJETIVOS	18
1.3.1	Objetivo geral	18
1.3.2	Objetivos específicos	18
1.4	METODOLOGIA.....	19
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	21
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	22
2.2	CONTABILIDADE PÚBLICA	24
2.2.1	Demonstrações Contábeis	28
2.2.1.1	Balanco Orçamentário	28
2.2.1.2	Balanco Financeiro.....	29
2.2.1.3	Balanco Patrimonial.....	29
2.2.1.4	Demonstrações das Variações Patrimoniais	30
2.2.1.5	Demonstração dos Fluxos de Caixa	30
2.2.1.6	Mutações do Patrimônio Líquido	30
2.2.1.7	Notas Explicativas	30
2.2.2	Lei de Responsabilidade Fiscal	31
2.2.3	Fiscalização na Gestão Pública	33
2.3	ORÇAMENTO	34
2.3.1	Princípios orçamentários	36
2.3.2	Ciclo Orçamentário	38
2.3.3	Plano Plurianual (PPA)	39
2.3.4	Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	40
2.3.4.1	ANEXO DAS METAS FISCAIS LDO	40
2.3.4.2	ANEXO DOS RISCOS FISCAIS LDO	41

2.3.5	Lei Orçamentária Anual (LOA)	41
2.3.6	Créditos Adicionais	42
2.4	RECEITAS	42
2.4.1	Estágios da Receita Orçamentária	45
2.4.2	Renúncia de Receita	46
2.4.3	Receita da Dívida Ativa	47
2.5	DESPESAS	48
2.5.1	Gestão, Função e Subfunção de Governo	49
2.5.2	Gastos com saúde	51
2.5.3	Gastos com educação	54
2.5.4	Gastos com saneamento básico	58
2.5.5	Fases da Despesa	60
2.5.6	Dívida Pública	61
2.6	ESTUDO ESTATÍSTICO	62
2.7	OS MUNICÍPIOS	65
3	ESTUDO DE CASO	69
3.1	SAÚDE	69
3.2	EDUCAÇÃO	73
3.3	SANEAMENTO	78
4	CONCLUSÃO	83
	REFERÊNCIAS	86
	APÊNDICE A - TOTAL DE APLICAÇÃO EM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (ASPS) - DOS MUNICÍPIOS	96
	APÊNDICE B - TOTAL DE APLICAÇÃO NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (MDE) - DOS MUNICÍPIOS	99
	APÊNDICE C - IDEB OBSERVADO E METAS PROJETADAS - MÉDIA CALCULADA	102

**APÊNDICE D - TOTAL DE APLICAÇÃO EM SANEAMENTO - DOS
MUNICÍPIOS103**

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A contabilidade, em si, é uma ciência que estuda os fenômenos do patrimônio sob o aspecto empresarial, em que se analisa o sistema de riquezas da administração, com a finalidade de identificar se foram atingidos os fins propostos (SÁ; SÁ, 1995). Por isso, afirmam Ludícibus, Marion e Faria (2009) que todo dia, ao levantar, inicia-se a tomada de decisões e essas, quando decididas na empresa, com base em informações corretas, dão segurança e vitalidade ao negócio.

Com a ideia de auxiliar as decisões dos investidores e das demais partes interessadas, surgiu a necessidade de convergência das normas contábeis entre as nações. Afinal, cada país contabilizava de uma maneira, dificultando a comparação e avaliação dos resultados. Por esse motivo, em 2007, entrou em vigor no Brasil a Lei 11.638, que veio uniformizar as normas brasileiras das empresas privadas às do resto do mundo que utilizam o método de contabilização IFRS – International Financial Reporting Standards (SANTOS et al. 2011).

No quesito público, Torres (2010) relata que os padrões têm base nas IPSAS (International Public Sector Accounting Standards Board), os quais dão mais visibilidade e segurança quanto à situação do patrimônio público ao cidadão. A obrigatoriedade da transparência do ente público existe, para a informação contábil. Jund (2006) é incisivo ao afirmar que as decisões pelos governantes devem ser expostas para as pessoas interessadas no desempenho da gestão. Complementando o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), publicada em 2000, impõe uma gestão gerencial e o equilíbrio das contas públicas.

Para haver o equilíbrio das contas, o povo deve contribuir pagando os seus tributos. Eles se iniciam todos os dias, ao levantar-se para trabalhar, uma vez que, além de um novo dia de trabalho, inicia-se, também, o recolhimento, por parte do governo, de impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Como cliente e cidadão, pretende-se receber todos esses tributos que, para o Governo, são receitas, com fins de melhorias sociais. Assim, retornam para o bem comum da população; formando um ciclo em que não apenas se desembolse valores por parte do contribuinte, mas que seja recebido todo o auxílio que é

obrigação do governo, por meio da saúde, educação, saneamento, etc. Mota (2009) salienta que o gasto deste recurso é papel fundamental que o ente público deve cumprir.

Todo ser humano tem direito ao saneamento básico, que é receber água potável na torneira de casa, ter o esgoto coletado e tratado, e também ter os recursos aplicados de forma a melhorar e promover o aumento da sua qualidade de vida (PHILIPPI JR.; GALVÃO JR., 2012). Havendo estes cuidados, a população teria mais saúde. Mas também é de suma importância fazer exames periodicamente, ter medicamentos e médicos disponíveis para tratar eventuais doenças, permitindo, que a pessoa tenha saúde mental, física e psicológica. Relacionado à humanidade, Demo (2010) acredita que para formar cidadãos necessita-se de professores e escolas disponíveis, que possam transmitir educação e conhecimento para que desde criança se aprendam valores que possam ser levados para a vida inteira.

Assim, na função de cidadão, deve-se honrar com as obrigações compulsórias, além de analisar se o governo está sendo eficiente no que diz respeito à sua competência, fiscalizando onde está sendo investido e se contribuiu para sanar as reais necessidades.

Especificamente para fins acadêmicos, é importantíssimo o tema, já que no decorrer do curso estuda-se a contabilidade governamental, e agora se tem a oportunidade de constatar se aquilo que está na teoria vem sendo executado e cumprido de fato nos municípios gaúchos de Candelária, Estrela, Frederico Westphalen, Garibaldi, Porão, Santa Vitória do Palmar e Soledade.

Por outro lado, do ponto de vista pessoal é importante exercer a função cidadã, pois sempre houve a curiosidade, a vontade de fiscalizar e comparar Garibaldi, município em que se reside, perante as demais cidades, verificando se de fato há o exercício da função por parte do poder público. Sendo assim, este trabalho tem como finalidade inspecionar se os municípios gaúchos estão cumprindo com o que está estipulado em lei para as responsabilidades de saúde e educação. Quanto à incumbência governamental sobre o saneamento, analisar qual é o gasto anual de cada cidade, bem como comparar esses indicadores com os da cidade de Garibaldi, para constatar se é fato científico a teoria empírica de que a cidade da Serra Gaúcha é melhor gerida e possui os melhores índices de aplicação nas funções.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

No setor público o poder exercido é sempre feito em nome do povo, o que torna a contabilidade teórica nas suas elaborações e prática, em suas aplicações. Assim representa a população, arrecada o dinheiro da comunidade e gasta-o onde há necessidade. O contribuinte deveria criar o hábito de fiscalizar em que está sendo investido o dinheiro coletivo. Isto posto Bugarim (2011, p.11) afirma que:

Constitui-se administração pública a atividade desempenhada pelo Estado para a prestação de serviços públicos, pelos meios próprios ou por intervenção no setor privado, representada por seus agentes, órgãos e pessoas jurídicas a quem compete exercer as atividades público-administrativas.

As atividades público-administrativas têm base nos instrumentos de planejamento, os quais compõem a estratégia e visam estabilizar a economia. São as leis: Plano Plurianual (PPA), Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamentária Anual (LOA) (ABREU; GOMES, 2013).

A LOA contempla o orçamento anual. Este não pode ser concebido ou executado isoladamente, pois depende daquele que o precede, daí a necessidade de etapas orçamentárias, chamadas de ciclo orçamentário, onde o orçamento, para ser aprovado, deve passar pela elaboração, estudo e aprovação, após passa pela execução e avaliação (KOHAMA, 2001). No orçamento são fixadas as receitas e destinadas as despesas do período (SLOMSKI, 2008).

As receitas são recebidas de diversas formas e são auferidas na gestão e computadas no exercício, devem ser destinadas em gastos ou compromissos de gastos, chamam-se despesas e visam atender às necessidades de interesse coletivo (ARAÚJO; ARRUDA, 2004). Todo esse processo de previsão da receita e fixação da despesa está contido no orçamento de cada administração pública (SLOMSKI, 2008).

O presente trabalho tem o objetivo de estudar o gasto público nas funções: nº 10, Saúde; nº 12, Educação e nº 17, Saneamento. Bosi e Mercado (2006, p.11) complementam que: “As políticas e programas sociais e de saúde são cada vez mais objeto de avaliação[...]”. Dessa forma, no Brasil, os quesitos saúde, educação e

saneamento estão mencionados na Constituição Federal (CF) de 1988. Precisamente na CF o Art. 196 garante a saúde por meio de redução de riscos, proteção e recuperação. O Art. 205 da CF impõe que a educação deve ser fornecida às pessoas para que sejam preparadas para serem cidadãs e qualifiquem-se para o mercado de trabalho. Já a União tem o dever do desenvolvimento humano com o saneamento básico (CF, Art. 21, XX).

1.2.1 Motivação da escolha do tema

A contabilidade é muito ampla e tem várias ramificações em diversas áreas: custos, orçamentos, auditoria, análise de balanços, perícia, pública, terceiro setor, controladoria, estratégica, dentre outros. Estas fizeram com que a decisão por qual assunto definir ficasse mais difícil. Mas, com vistas no futuro, este assunto agregaria conhecimento à carreira profissional e pessoal. Por este motivo foi definida a área das finanças públicas.

A partir deste quesito, viu-se a necessidade de delimitar um pouco mais o assunto, fazendo-se necessário escolher apenas um item desta área abrangente e tão interligada. Visto que a autora reside em Garibaldi-RS, percebeu-se, então, a possibilidade de fiscalizar e comparar o município da Serra Gaúcha com os demais com população aproximada do Rio Grande do Sul. Optou-se analisar e comparar os setores saúde, educação e saneamento básico dos municípios do Rio Grande do Sul que, conforme o censo realizado em 2010 pelo IBGE, apresentaram população entre 28 mil e 31 mil habitantes.

Nos tempos atuais, há muita informação de fácil acesso neste segmento. Em conformidade com esta ideia, Bugarim (2011) explica que o princípio da publicidade tem a finalidade de divulgar as informações com abrangência ampla e irrestrita. Com o intuito de fornecer dados com transparência a todo e qualquer cidadão que queira conferir e fiscalizar tais informações, evitando assim o que muitas vezes acontece, no caso de um cidadão falar sem a devida base científica, que os recursos públicos não estão sendo destinados de fato para suprir as necessidades da população.

Então, unindo a curiosidade pelo assunto que não é tão conhecido, à vontade de fiscalizar se os mínimos constitucionais em saúde e educação estão sendo cumpridos e como e quanto é gasto no saneamento do município em que se habita

e a possibilidade de compará-lo com os demais da amostra, corroboraram significativamente para a escolha do tema. Para muitos, este não desperta interesse devido à sua complexidade, mas acredita-se que o presente trabalho ajude a desmistificar este tabu.

1.2.2 Definição do problema

Após delimitado o tema de pesquisa, a questão problema alinhavada para esta pesquisa científica é: A administração pública do município de Garibaldi/RS quando comparada com as demais cidades do Rio Grande do Sul, que possuem entre 28 mil e 31 mil habitantes, atinge o dever e a função de governo nos setores saúde, educação e saneamento básico no período de 2006 a 2013?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Verificar se a função de governo nos setores saúde, educação e saneamento são atingidos no período de 2006 a 2013, pelos municípios gaúchos de Candelária, Estrela, Frederico Westphalen, Portão, Santa Vitória do Palmar e Soledade, comparando-os com os resultados de Garibaldi.

1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer um levantamento bibliográfico sobre os conceitos de contabilidade pública e as leis pertinentes que regem esse setor.
- Apresentar levantamento bibliográfico sobre receitas e despesas públicas.
- Coletar os dados referentes aos valores destinados em gastos de saúde, educação e saneamento básico no municípios gaúchos: Candelária, Estrela, Frederico Westphalen, Garibaldi, Portão, Santa Vitória do Palmar e Soledade.
- Comparar os resultados das cidades já mencionadas com os de Garibaldi.
- Expor análise e conclusão sobre os dados coletados.

1.4 METODOLOGIA

Metodologia ocorre quando "o método científico segue o caminho da dúvida sistemática, metódica, que não se confunde com a dúvida universal dos céticos, cuja solução é impossível". (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p.28). Por isso "[...] iniciar uma investigação científica é reconhecer a crise de um conhecimento já existente e tentar modificá-lo, ampliá-lo e substituí-lo, criando um novo que responda à pergunta existente" (KÖCHE, 2010, p.30).

O conhecimento pode ser obtido por meio da metodologia, que proporciona tal sabedoria por utilizar um conjunto de procedimentos, o saber por esse método tem legitimidade científica (BARROS; LEHFELD, 2007). Azevedo (2009) por sua vez, acredita que só é possível esse conhecimento porque há curiosidade e observação da parte dos cientistas, e essa curiosidade gera dúvidas e, assim, buscam-se respostas. Lück (2012, p.21) explica que "Elaborar projeto significa planejar cursos específicos e dinâmicos de ação, tendo-se em mente articular todos os elementos envolvidos [...]".

A pesquisa deste trabalho quanto à sua abordagem é quantitativa. Mascarenhas (2012, p.46) explica que a "[...] pesquisa quantitativa é útil quando queremos aumentar a confiabilidade e o poder de generalização dos resultados [...]" e Casarin e Casarin (2011, p.60) cita que "[...] uma pesquisa quantitativa pressupõe a coleta de dados [...] a cujos resultados possam ser aplicados modelos matemáticos ou estatísticos [...]".

No quesito natureza, Gil (2010) acredita que a natureza aplicada contribui significativamente ampliando o conhecimento científico numa situação pontual, além de sugerir novas questões que, posteriormente, poderão ser investigadas. Já os objetivos da pesquisa são exploratórios, familiarizando o problema de frente com a solução, tornando-o mais explícito, facilitando o fenômeno ou fato estudados pela flexibilidade do planejamento (GIL, 2010).

Em procedimentos, Köche (2010, p.122) assegura que a "pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve tentando explicar um problema utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres [...]". Gil (2010) expõe que as fontes bibliográficas podem ser: livros de leitura correntes, teses e dissertações, obras de referência, periódicos científicos,

dentre outros. Neste caso, também foi usada a pesquisa documental, já que foram coletados os dados do *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS). Gil (2008) afirma também que fontes documentais conseguem proporcionar dados em qualidade e quantidade suficiente, evitando perda de tempo no questionamento direto às pessoas.

Ainda na pauta procedimentos, foi utilizado o estudo de caso que, segundo Cervo, Brevian e Silva (2007, p.62) "é a pesquisa sobre o indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo de seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida". Mascarenhas (2012) agrega que deve ser sobre um ou mais objetos e bem detalhados.

Para a análise do estudo de caso, foram usadas ferramentas estatísticas que possibilitaram a análise dos dados encontrados. Anderson, Sweeney e Williams (2007) explicam que a estatística é moderna e auxilia nas decisões, e muitas decisões são tomadas após serem analisados os dados estatísticos; na contabilidade, quando é feita uma auditoria numa determinada empresa, a inspeção e conclusão se dá após analisar uma amostra de dados coletados e na economia, utiliza-se a estatística para prever o futuro econômico.

Para realizar este trabalho e analisar os dados coletados, foi utilizado a correlação. Este método coube para o trabalho, pois segundo Hoffmann (2006, p.279) "[...] temos um conjunto n pares de valores (X_i, Y_i) das variáveis cuja relação interessa examinar, isto é, [...] vamos mostrar como se determina a *correlação* entre as duas variáveis na amostra".

Após constatar a existência da correlação, foi possível usar a regressão linear simples que, segundo Stevenson (1981, p.341) estabelece "[...] uma equação matemática linear (linha reta) que descreva o relacionamento entre duas variáveis". Em consonância com a ideia exposta, "A **regressão** é um modelo estatístico para prever o comportamento de uma variável quantitativa (variável dependente ou Y) a partir de uma ou mais variáveis relevantes [...] (variáveis independentes ou X 's) [...]" (PESTANA; GAGEIRO, 2005, p.559).

Demais cálculos foram feitos com base nas médias dos valores/índices, pois Castanheira (2010, p.58) argumenta que "A média aritmética simples, ou simplesmente média, nada mais é que soma dos resultados obtidos dividida pela quantidade de resultados".

Diante das colocações dos autores já citados, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto, visto que esta pesquisa foi um estudo de caso sobre os municípios gaúchos com população entre 28 mil e 31 mil habitantes, com enfoque na gestão e destinação dos recursos nas funções saúde, educação e saneamento básico.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

O estudo foi dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo, foi apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo, foram apresentadas as definições, leis, normas e portarias que regem e direcionam a contabilidade pública, além do orçamento e sua sistematização entre recebimento de receitas e gastos de despesas, com enfoque nos gastos com saúde, educação e saneamento básico. Este capítulo teve o objetivo de mostrar o quanto a contabilidade governamental é ampla e complexa, mas também enfatizou a sua importância, pois além de demonstrar o quanto o governo recebe pelos pagamentos dos contribuintes, informou também onde foi gasto este recurso e se de fato supre as necessidades da população.

No terceiro capítulo foi apresentado o estudo de caso de cada um dos 7 municípios gaúchos: Candelária, Estrela, Frederico Westphalen, Garibaldi, Portão, Santa Vitória do Palmar e Soledade, comparando todas as cidades com a de Garibaldi, onde, inicialmente, foram apresentados os dados de cada município. Posteriormente, com base na execução de orçamento, foram expostos cálculos e análises sobre as despesas, mais especificamente nas funções saúde, educação e saneamento. O objetivo deste capítulo foi demonstrar como o município de Garibaldi foi gerido em relação aos demais municípios do Rio Grande do Sul com população aproximada, demonstrando a eficiência ou a ineficiência da gestão pública quanto ao recebimento versus desembolso nas funções instituídas pela Portaria 42/99 MOG.

Ao final, no quarto capítulo, atingiu-se o objetivo principal da pesquisa, ou seja, foram expostos os municípios que cumprem os percentuais mínimos de gastos, conforme lei, em saúde e educação e analisou-se os investimentos e custeios na função saneamento básico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme Meirelles et al. (2007) o Estado e seus governantes são responsáveis pela organização e pelo funcionamento dos serviços públicos, e somente devem fazer o que a lei permite, ou seja, o que a lei não proíbe, pois são elas que normatizam e não devem ser descumpridas, afinal, na administração pública não há liberdade pessoal. Araújo e Arruda (2004) agregam que desta forma os interesses da população são alcançados.

Para que os objetivos e as necessidades da população fossem contemplados a Constituição Federal de 1988 estipulou as esferas autônomas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (SLOMSKI, 2008). Leal e Costa (2013, p.6) confirmam que "[...] temos na Administração Direta a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo que cada um possui personalidade jurídica própria".

Sendo assim, Araújo e Arruda (2004) mostram que cada esfera de governo tem a subdivisão em ministérios, secretarias e departamentos. Isto contribui, à sua maneira, no gerenciamento das finanças e do orçamento de cada esfera respectiva. Mauss (2012, p.5), complementa que “[...] a função principal é garantir que os serviços públicos sejam prestados”.

Mesmo com a divisão de esferas, Kohama (2008) evidencia que houve a necessidade de criar os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo para ter maior controle, cada qual com sua função, sendo independentes, mas coordenados e harmônicos no seu funcionamento. Os poderes têm as seguintes funções:

Quadro 1 – Funções dos Três Poderes

Legislativo	tem como função a elaboração das leis.
Executivo	tem como função a gestão pública, com a aplicação prática das leis.
Judiciário	tem função fiscalizadora.

Fonte: Lima e Castro (2007, p.7 - 8), adaptado pela autora.

Conclui-se que a administração pública é altamente complexa, impondo a necessidade de que tudo seja organizado hierarquicamente (MAFFINI, 2008). Na ação administrativa, seja ela em qualquer um dos três poderes, as decisões devem

ser tomadas em benefício do coletivo, jamais os administradores devem renunciar ou descumprir a coletividade (MEIRELLES et al., 2007). Então, mesmo com esferas e poderes, para regularizar melhor essa atividade existem os princípios que regem a administração pública. Cada um destes princípios estão explicados no Quadro 2:

Quadro 2 – Princípios da Administração Pública

Legalidade	A realização da atividade administrativa deve ter base em lei.
Impessoalidade	Administração pública deve ser neutra, sem privilégios para particulares ou terceiros.
Moralidade	Este princípio está totalmente ligado a padrões éticos e morais, direcionando assim a conduta de seus agentes para esses padrões.
Publicidade	Ampla e irrestrita abrangência de divulgação das informações contábeis do setor público, para que todo e qualquer cidadão interessado tenha acesso.
Eficiência	Deve reduzir e otimizar a estrutura administrativa, além da atuação dos agentes públicos.

Fonte: Miragem (2013, p.78 - 83), adaptado pela autora.

“Em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores” (BREDA, 2012, p.109). Arruda e Araújo (2004, p.6) certificam assim que a administração financeira e orçamentária está “objetivando o equilíbrio, a economia, a eficiência e a eficácia na gestão da coisa pública [...]”.

Já Slomski (2008) acrescenta que se deve seguir as convenções contábeis, as quais são: objetividade (documentos legais para cada registro contábil); materialidade (relevância do objeto em análise); conservadorismo (na dúvida quanto a preço de mercado optar por resultados econômicos menores) e consistência (notas explicativas devem evidenciar possíveis mudanças de critérios nas mensurações dos resultados econômicos ou nas avaliações de ativos). Isto posto, Cordeiro, Villasante e Araújo Júnior (2010, p.3) observa que:

As políticas públicas saudáveis se diferenciam por que possibilitam intervenções na realidade, organizadas pela sociedade e viabilizadas pelo Estado, governo e instituições públicas e outras que enfatizam proposições e ações que oportunizem uma mudança social amparada numa vida com qualidade.

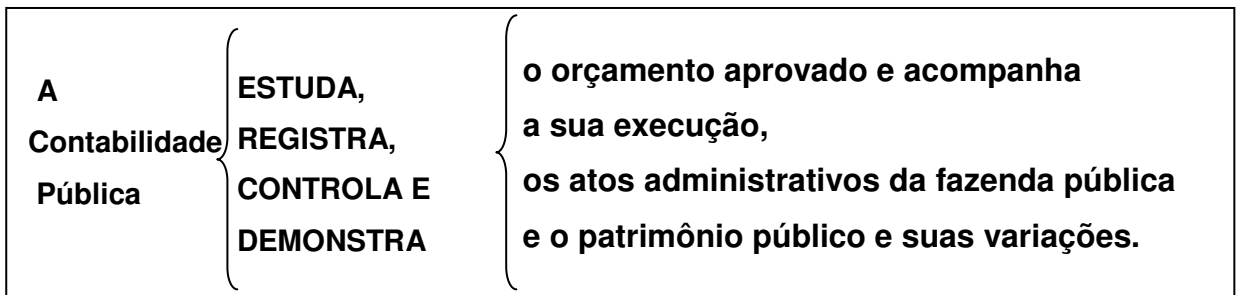
São as políticas e os agentes que possibilitam alcançar os objetivos almejados. Afinal “Agente público, por sua vez, são todas as pessoas físicas, incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal.” (MORAES, 2007, p.22). No município pode-se exemplificar o cargo de prefeito, o qual representa o Poder Executivo, e cabe a ele nomear pessoas para praticarem atos referentes a serviços municipais (HORVATH, 2011). Todas estas pessoas, ao trabalharem, mesmo que em diversos setores, mas com um mesmo enfoque, eficiência e eficácia da gestão, fazem a diferença para a governança pública. Para auxiliar a administração pública existe a contabilidade pública.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

Na esfera governamental para “[...] controlar, quantificar, qualificar, analisar e demonstrar esse conjunto de bens, direitos e obrigações (patrimônio) provoca o surgimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (MOTA, 2009, p.221). A qual, segundo Lima e Castro (2007) está respaldada nos pilares: Lei nº 4.320/1964, na Lei Complementar nº 101/2000 (também conhecida como LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal) e nas Portarias e Instruções normativas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Para o Kohama (2001, p.50) “A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, [...] os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades.”

Por sua vez, Sá e Sá (1995, p.107) afirmam que “A finalidade da Contabilidade Pública é a de estabelecer regras para que os atos e fatos administrativos da gestão financeira e patrimonial das entidades públicas se realizem em perfeita ordem e sejam registrados sistematicamente [...]”. Conforme pode-se visualizar o esquema da Figura 1:

Figura 1 – Função da Contabilidade Pública



Fonte: Mota (2009, p.222).

Em consonância com a figura acima, Silva (2008, p.198) acredita que "a contabilidade governamental opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público". De forma semelhante, para Kohama (2008, p.87) "[...] A Contabilidade Pública é o instrumento essencial de controle financeiro e fornece ao orçamento uma metodologia de trabalho, uma estrutura de contas e quantificação de dados produzidos pela gestão administrativa". Relvas, Bertholini e Segato (2010) explicam que a contabilidade em si é ferramenta indispensável para a tomada de decisões, afinal ela reduz incertezas, melhorando a qualidade da decisão. Esta deve ser interligada entre população e governantes, por isso Cooper (2005) acredita ser um dever público de suma importância a participação, principalmente de acadêmicos em debates abertos, expondo suas opiniões, enfrentando juntos os problemas das sociedades contemporâneas.

Neu e Grahmam (2005), também seguem essa linha de pensamento, afirmando que contabilidade tem tudo a ver com o interesse público, desde que tenha engajamento, credibilidade e eficácia. Assim pode-se ter uma contabilidade eficiente, já que tem um intuito de ser normativo, para um bem-estar social maior para todos os investidores. Por isso Cervi (2010, p.60) afirma que uma "[...] característica importante do público é a de que a opinião se forma durante a discussão, que possui argumentação e contra-argumentação".

Segundo Bogoni et al. (2010), esta integração entre Estado e cidadão está melhorando na medida que ocorreram algumas mudanças, começando pelas leis que obrigam o Estado ser mais eficaz nos serviços que presta, além da Lei de Responsabilidade Fiscal, que será abrangida no subcapítulo 2.2.2, deste trabalho.

"Cada órgão e serviço público tem a função primordial de atender ao cidadão de acordo com as suas necessidades, e de servir à população em prol do bem-estar comum" (MONTALVÃO, 2009, p.57).

Mas surge a dúvida: somente a população é usuária da contabilidade pública? Silva (2008) esclarece, em sua ótica, quais são os nichos de público e com qual finalidade utilizam essa ferramenta importante:

- Cidadãos – Analisam através das demonstrações contábeis as condições financeiras da entidade, bem como a probabilidade de aumento de tributos e a verificação de onde e como estão sendo aplicadas as verbas disponíveis, sempre com vistas no benefício da sociedade;

- Membros do Legislativo – Monitoram os resultados, bem como a dívida consolidada, avaliando a situação financeira e o cumprimento das leis, principalmente se está sendo aplicado pelo menos o percentual mínimo para as funções saúde e educação;

- Investidores e credores – Identificam os pontos fracos e fortes na geração de recursos, avaliando as responsabilidades atuais e a posição das dívidas, conseguindo ter amplo conhecimento da habilidade do governo na arrecadação e onde ele mais gasta.

Cada usuário tem o seu interesse e a sua importância nesta ramificação da contabilidade. Porém, devido às proporções que a contabilidade governamental toma, viu-se a necessidade de regulamentar os atos contábeis e, por isso, existem as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), intituladas NBC T SP 16, sendo uma “doutrina contábil, que serve de orientação técnica ao exercício profissional” (MAUSS, 2012, p.10). Diretamente ligado a elas está o PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público), uma vez que ele padroniza a elaboração de relatórios e demonstrativos, dando mais transparência à gestão fiscal, reduzindo divergências conceituais e procedimentais, dando o controle social (MCASP, 2012).

Visando facilitar a busca das informações, bem como a melhor mensuração e estruturação do sistema contábil público existe os subsistemas, que atendem à legislação do direito financeiro (KOHAMA, 2008). Mauss (2012) esclarece que são normatizados pela NBC T SP 16.2, possibilitando um histórico dos acontecimentos, além de exemplificar os seguintes subsistemas:

- a) Orçamentário: composto por contas que relacionam receitas previstas e realizadas e relacionam as despesas fixadas e executadas, apresentando o seu desempenho e a sua solidez da execução orçamentária.
- b) Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e os não financeiros relacionados com as variações quantitativas e qualitativas do patrimônio público.
- c) Compensado: registra movimentos das contas que representam direitos e obrigações de terceiros, que ainda não houve efetiva transferência de propriedade e logo serão transferidos para os proprietários.
- d) Custos: funcionam de forma paralela ao sistema contábil, mas interligado ao patrimonial, uma vez que sairão dali suas informações gerenciais.

Já a NBC T SP 16.6 especifica as demonstrações contábeis aplicadas na Contabilidade Técnica do Setor Público (MAUSS, 2012). Devido a sua relevância, estão apresentadas no subcapítulo específico 2.2.1. Já a NBC T SP 16.9, por sua vez define a obrigatoriedade de mensurar na contabilidade a depreciação, amortização e exaustão para os ativos públicos (MAUSS, 2012). Em que "[...] os bens públicos – financeiros e patrimoniais – são de propriedade do povo e direito comum de todos" (CORBARI; MACEDO, 2011, p.185).

Essas "[...] informações pormenorizadas de receitas e despesas visam à liberação, em tempo real, para conhecimento e acompanhamento da sociedade [...]" (MONTALVÃO, 2009, p.57). Afinal, as demonstrações devem conter dados transparentes e exatos do quanto foi arrecadado e onde estão sendo gastos, com sua respectiva função da despesa e a sua classificação funcional. Mota (2009) complementa que a identificação dessas funções são feitas por dois dígitos e identifica precisamente a área de atuação, exemplos disso são as funções 10, que se refere à saúde, 12 à educação e 17 ao saneamento. Funções estas que são divididas em subfunções e estão apresentadas, neste trabalho, no Quadro 8.

O próximo subcapítulo contém informações sobre as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

2.2.1 Demonstrações Contábeis

A Lei nº 4.320/64, conforme Art. 101, explica que "Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais[...]". Mauss (2012, p.130) explica que "As demonstrações financeiras consistem em relatórios contábeis que evidenciam os resultados alcançados pela entidade pública em determinado período [...], cujas posições finais resultam das variações do patrimônio das entidades contábeis".

Rosa (2011), oportunamente salienta que as notas explicativas nas demonstrações contábeis são partes integrantes e devem conter informações relevantes, suplementares ou complementares àquelas que foram evidenciadas insuficientemente ou que não constam nas demonstrações contábeis.

Englobando todas essas ideias citadas anteriormente vem a resolução nº 1.133/08 que aprova a NBC T 16.6 e esta explica a obrigatoriedade de todos os demonstrativos, bem como a divulgação ampla e irrestrita por meios de comunicação eletrônicos, imprensa oficial, órgãos de controle interno, ou em qualquer lugar e sob prazo específico.

Para facilitar a divulgação das informações, a Lei nº 131/09, no Art. 48, em seu Parágrafo único assegura que deve haver transparência e o seu inciso II estipula a "liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público". Por isso a prestação de contas das transferências de recursos por estado ou município são dadas por meio do *site* <http://www.portaltransparencia.gov.br/>.

Enquanto isso, informa-se que também existe obrigatoriedade da divulgação de balanços e outros demonstrativos. Segue maiores esclarecimentos acerca de cada um.

2.2.1.1 Balanço Orçamentário

A Lei nº 4.320/64 Art. 102 assegura que este balanço "[...] demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas". Slomski (2008) diz

que este balanço destacará as despesas por tipo de créditos orçamentários ou suplementares, extraordinários ou especiais. Segundo o MCASP (2012), o Balanço Orçamentário tem o objetivo de preparar os dados que serão avaliados e servirão de suporte na gestão orçamentária.

2.2.1.2 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro tem duas seções: os ingressos (subdivididos em receitas orçamentárias e os recebimentos extraorçamentários) e os dispêndios (separados em despesas orçamentárias e também pagamentos extraorçamentários) (MCASP, 2012). Quem alimenta esse demonstrativo é o Sistema Financeiro, juntamente com o Sistema Orçamentário (SLOMSKI, 2008). Quem define esse balanço é a Lei 4.320/64 no Art. 103:

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

2.2.1.3 Balanço Patrimonial

Este balanço permite avaliar o ativo e passivo, por meio da análise de quocientes, calculados pelos índices de endividamento e liquidez (MCASP, 2012). Conforme Slomski (2008), esse demonstrativo apresenta uma situação estática da entidade. Demonstrará o Balanço Patrimonial, conforme Lei 4.320/64 Art. 105:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

2.2.1.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais

O Art. 104 da Lei 4.320/64 afirma que "A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício". Slomski (2008) afirma que esse demonstrativo apurará déficit ou superávit patrimonial, conforme as Variações Ativas e Passivas. Já o MCASP (2012) explana que o objetivo deste é apurar de que forma e o quanto a administração influenciou no que refere-se às alterações patrimoniais qualitativas e quantitativas do setor público.

2.2.1.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

O objetivo desta demonstração do setor público é analisar o desempenho financeiro, viabilizando conhecimento sobre a situação das finanças, comparando as entradas e saídas de dinheiro, analisando a liquidez e também a possibilidade de fazer novos investimentos, sem comprometer as finanças públicas (MCASP, 2012). Isto pode ser verificado, pois conforme a Resolução 1.133/08, mais precisamente no Art. 31, a demonstração deve evidenciar três grandes grupos: fluxo de caixa das operações, investimentos e financiamentos.

2.2.1.6 Mutações do Patrimônio Líquido

"Obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. Objetiva mostrar as alterações ocorridas no patrimônio líquido do período" (MAUSS, 2012, p.161).

2.2.1.7 Notas Explicativas

As Notas Explicativas têm a obrigação de complementar ou suplementar as informações relevantes que não constam nas Demonstrações Contábeis, conforme estipulado na NBC T SP 16.6. Mauss (2012, p.163) coloca oportunamente a ideia

que as demonstrações "[...] não são passíveis de compreensão se não tiverem explicações mais detalhadas [...]".

Após tantas explicações sobre as demonstrações contábeis na área pública, imprescindível falar sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata da gestão fiscal e equilíbrio das contas públicas.

2.2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal

A CF de 1988, em seu Art. nº 5 declara que todo e qualquer cidadão é igual e tem "[...] direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]". Já os incisos XIV e XXXIII da lei referida acima, impõem o direito do contribuinte de acesso à informação, seja ela particular ou coletiva, exceto quando colocar em risco a segurança do Estado ou da sociedade.

Ao mesmo tempo, a Lei nº 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi instituída em 04 de maio de 2000, e impôs "[...] normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências" e isso, segundo Figueiredo e Nóbrega (2011, p.14) provocou uma "mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público [...]". Com base nestas, Quintana et al. (2011) coloca que esta lei amplia o controle das contas governamentais e fortalece a transparência. Enquanto para Khair (2000) impedir heranças fiscais é uma importante vantagem da LRF, afinal as mesmas imobilizavam os governos, principalmente no início de mandato. Na opinião de Silva (2008, p.31) essa lei complementar "[...] estabeleceu as bases para a instituição desse novo ambiente de controle fiscal das contas públicas consubstanciado num rígido código de conduta dos administradores públicos [...]". Por sua vez, Mauss (2012) garante que, nos dias atuais, somente são aceitos gastos com transparência e efetividade para o que for arrecadado, desde que observados os princípios de planejamento, responsabilidade na gestão fiscal e controle.

Para Carvalho (2009) todos autores citados estão corretos, afinal a LRF é pautada nos quatro pilares: transparência, responsabilidade, equilíbrio e planejamento com visão a longo prazo. No que alude à transparência da gestão fiscal, a LRF em seu o Art nº 48 é preciso em afirmar que seus instrumentos de fiscalização se dão por meio da divulgação e do acesso público dos demonstrativos,

prestações de contas, planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e orçamentos, assim como o parecer prévio das versões simplificadas do RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária) e do RGF (Relatório de Gestão Fiscal).

No quesito orçamento, conforme Pires (2001), os senadores, deputados e vereadores trabalham para decidir o que é melhor para o governo, em relação às despesas e receitas, fazendo com que se organize melhor o orçamento, criando uma ligação entre os planos de governo e as suas implementações de recursos. Na opinião de Paro (2000), somente com a participação da comunidade no orçamento há gestão democrática e essa participação popular é imprescindível para a eficiência do Governo. Mais uma vez Pires (2001, p.61) expõe a sua opinião, sendo incisivo e assim conclui que "o cidadão participante figura, nessa abordagem, como o cliente do setor público, atento para o destino dos recursos que os cofres públicos drenam para o seu bolso, do mesmo modo como é vigilante na realização de despesas [...]". Mais detalhes do orçamento e das suas competências serão abordadas no subcapítulo 2.3.

A essa altura cabe a Carvalho (2009) explicar os dois relatórios estipulados pela LRF:

- a) RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária: dá maior transparência à execução orçamentária, especificando os valores da receita e despesa realmente efetivados;
- b) RGF – Relatório de Gestão Fiscal: trata dos limites de gastos que devem ser cumpridos.

A LRF, em seu artigo nº 52, estipula que o RREO disporá de balanço orçamentário e demonstrativos de execução. Slomski (2008, p.169) complementa que "[...] disciplinado pela LRF e pela Portaria nº 560, o relatório abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público e sua composição se dará por meio de anexos [...]". Em seguida Carvalho (2009) agrega que para o RGF a Receita Corrente Líquida (RCL) é importante, pois será a variável de cálculo para praticamente todos os limites estabelecidos na LRF.

São tantas normas, regras, leis, enfim, tantos procedimentos que devem ser adotados para os orçamentos, que permitem, muitas vezes, aos funcionários públicos um questionamento e até mesmo um pensamento que a programação governamental é uma burocracia sem fim, afinal para cada caso há uma norma

específica, mas enfatiza que este tipo de pensamento é mesquinho, uma vez que a visão fica limitada e deformada, não conseguindo enxergar os objetivos e propósitos maiores dessas regras (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2002). Todas essas regras foram impostas pela necessidade de direcionar o Estado para seu papel de promover o desenvolvimento econômico, afinal não é mais aceito o fato dele crescer de modo descontrolado e distorcido (BENTO, 2003).

Além de direcionamento, na visão de Meirelles et al. (2005, p.645) a administração pública precisa também de controle que "[...] é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro". Jund (2006) expõe que estes órgãos fiscalizadores dependem do enfoque e da esfera, podendo ser de competência do Poder Legislativo, bem como do sistema interno de controle de cada poder, do Tribunal de Contas e do Ministério Público. Para colaborar com esses órgãos, Pereira e Silva (2006) acreditam que a divulgação à comunidade dos demonstrativos faz com que a contabilidade governamental assumam um papel que antes era somente de sistema de informação gerencial, afinal cada vez o "cliente-cidadão" deixa de ter apenas a obrigação e adquire também o direito, exigindo, assim, qualidade nos serviços que os governos prestam, bem como, menores custos para esses serviços se realizarem.

Relativo a custos, depara-se a despesa pública, onde Araújo e Arruda (2004) afirmam que são consideradas lesivas ao patrimônio, não autorizadas e irregulares à geração de despesa quando as regras não forem atendidas. Quanto às despesas, Jund (2006, p.230) conclui que "o principal requisito trazido pela LRF consiste na necessidade de se demonstrar a efetiva disponibilidade financeira, evitando-se, assim, a realização de gastos que, por falta de disponibilidade de caixa, fiquem sem pagamento". Justamente para fiscalizar e controlar as ações existe a fiscalização na gestão pública nas esferas. Segue maiores detalhes.

2.2.3 Fiscalização na Gestão Pública

Conforme Quintana et al. (2011) a fiscalização sobre as contas públicas é feita com a finalidade de verificação se as normas vigentes estão sendo cumpridas e se os atos públicos estão sendo feitos com economicidade, eficiência e eficácia.

[...] são basicamente três os âmbitos de atuação dos tribunais de contas (auditoria financeira e orçamentária, julgamento das contas dos administradores e responsáveis por bens e valores públicos e emissão de parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Executivo) [...] (GALVÃO JR.; MELO; MONTEIRO, 2013, p.50).

Sendo estipulado pela CF em seu Art. 70:

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.

Servidores públicos responsáveis pelo setor fiscalizam e orientam os demais funcionários quanto aos controles internos, esses controles contêm apontamentos e são relatórios construídos e devem respaldar com a veracidade as informações contábeis (MAUSS, 2012).

Existe também o controle externo, que fiscaliza as esferas. Cada esfera tem órgãos específicos, a União é controlada pelo Tribunal de Contas da União e pelo Congresso Nacional, já nos estados são o Tribunal de Contas dos Estados e o Poder Legislativo, e no município são o Tribunal de Contas do Município (quando existir) e a Câmara de Vereadores (SLOMSKI, 2008).

Pode-se fiscalizar também a ferramenta que a contabilidade governamental usa para prever a arrecadação, para depois devolver em serviços públicos: o orçamento público. Será visto com mais detalhes no subcapítulo a seguir.

2.3 ORÇAMENTO

Cada cidadão assalariado, que elabora um levantamento de gastos para confrontar rendimentos com desembolsos, está de certa forma fazendo um orçamento. O orçamento público é nesta mesma linha. O contador da entidade deve estimar quanto arrecadar-se-á e a partir daí fixar quanto, como e em que irá gastar o dinheiro do contribuinte. (ARAÚJO; ARRUDA, 2004). Nesta linha de pensamento, Mauss (2012, p.49) explica que:

Contabilidade e orçamento têm aspectos que os diferenciam e não devem ser confundidos. O orçamento constitui uma peça de programação das fontes (receitas) e usos (despesas) do governo, aprovado pelo legislativo, definindo a aplicação que será dada aos recursos arrecadados. (MAUSS, 2012, p.49).

Jund (2006, p.366) complementa que:

O orçamento público percorre diversas etapas, que se iniciam com a apresentação de uma proposta que se transformará em projeto de lei a ser apreciado, emendado, aprovado, sancionado e publicado, passando pela sua execução, quando se observa a arrecadação da receita e a realização da despesa.

Por sua vez, Pires (2001) afirma que orçamento é "Um plano com indicações de objetivos e meios financeiros para atingi-los, uma lei, um instrumento de controle, um conjunto de decisões políticas que tem impacto sobre a vida econômica". É uma ferramenta que, se for bem utilizada, será muito eficaz, pois permite avaliar objetivamente a situação econômica do 'ente' estudado, e mostra como o orçamento se comporta em meio a tantas variações, em que a cada momento entra em vigor uma nova lei de incentivo que pode afetar diretamente o orçamento público.

A criação do orçamento é uma maneira do Poder Legislativo controlar gastos, desperdícios e corrupção do Poder Executivo (PIRES, 2001). Contribuindo neste quesito de gastos controlados, vem a LRF em seu artigo nº 4, impondo que despesas sejam iguais às receitas. Por isso, Slomski (2008) coloca à tona que o regime contábil de contabilização do setor público é misto, sendo regime de caixa para as receitas orçamentárias, e para as despesas orçamentárias, regime de competência.

Carvalho (2009) lembra da função do governo municipal, estadual ou federal de maximizar a satisfação das necessidades do povo. Devendo esforçar-se para tal objetivo através das três grandes funções: alocativa, redistribuidora e estabilizadora. Jund (2006) explica o que são estas funções:

- a) Alocativa: é a alocação de recursos coordenados e ajustados, afinal, o mercado tem muitas imperfeições inerentes. Por isso visa-se a correção destas. Exemplo é a postergação ou isenção no pagamento de impostos;
- b) Distributiva: equilíbrio na distribuição de renda e riqueza para que haja

parâmetro e igualdade em todas as camadas. Esta função redistribui recursos de classes menos favorecidas, para serem aplicados em atividades como saúde, educação, etc.;

- c) Estabilizadora: processo econômico de manutenção que visa estabilidade necessária. Não destina recurso, mas exemplos claros disso são o pleno emprego, ausência de inflação e equilíbrio nos recursos, pela entrada e saída na economia.

Na elaboração de um orçamento é necessário seguir os princípios orçamentários.

2.3.1 Princípios orçamentários

Segundo Quintana et al. (2011), os princípios orçamentários regem tudo o que diz respeito ao orçamento público, seja na sua elaboração, execução, avaliação e até do controle. Todas as esferas, por terem orçamento, ficam englobadas e regidas por esses princípios. "São regras que visam assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe a LOA" (BERNARDONI; CRUZ, 2010 p.70). "Sua principal finalidade é disciplinar e orientar a ação dos governantes" (CARVALHO, 2009, p.7). O Quadro 3 demonstra estes princípios:

Quadro 3 – Princípios Orçamentários

Princípio Orçamentário	Legislação
Unidade	Lei 4.320/1964 Art. 2º, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - com a finalidade de se evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política. Desta forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas [...] devem integrar [...] a Lei Orçamentária Anual - LOA1.
Universalidade	Lei nº 4320/1964 Art 2º, normatizado pela Constituição Federal de 1988, Art. 165 e § 5º, determinam que a LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.
Anualidade	Lei 4.320/1964, Art 2º, delimita o exercício financeiro orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA irão se referir. Lei 4.320/1964 Art. 34º, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.
Exclusividade	CF/1988 Art. nº 165 § 8º, estabelece que a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Ressalvam-se dessa proibição a autorização para abertura de crédito suplementar e a contratação de operações de crédito, nos termos da lei.
Orçamento Bruto	Lei 4.320/1964, Art. 6º, obriga registrar-se receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.
Legalidade	CF/1988 Art. 37º, estabelece os princípios da administração pública, dentre os quais o da legalidade e, no seu Art. 165, estabelece a necessidade de formalização legal das leis orçamentárias: <i>Art. 165. Lei de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:</i> <i>I - o plano plurianual;</i> <i>II - as diretrizes orçamentárias;</i> <i>III - os orçamentos anuais.</i>
Publicidade	CF/1988 Art. nº 37, justifica-se especialmente pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas.
Transparência	Aplica-se também ao orçamento público, pelas disposições contidas nos Arts. 48, 49-A, e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que determinam ao governo, por exemplo: divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade, publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal; disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.
Não vinculação da receita de impostos	CF/1988 Art. 167, Inciso IV, veda vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, [...]. As ressalvas são estabelecidas pela própria Constituição e estão relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos (Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO) à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas.

Fonte: MCASP (2012, p.6 - 8), adaptado pela autora.

Além da obrigatoriedade de seguir os princípios orçamentários, há a necessidade de respeitar o ciclo orçamentário, que representa os passos das atividades a serem seguidos.

2.3.2 Ciclo Orçamentário

O ciclo orçamentário é o "[...] Processo que se inicia com a concepção da proposta do orçamento, ganha transparência com a participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração" (ARAÚJO; ARRUDA, 2004, p.74). Complementando esta ideia, Kohama (2008) afirma que abrindo oportunidade de opinião popular, o governo conseguirá cumprir a sua responsabilidade de satisfazer as necessidades do povo.

A participação popular, também conhecida como orçamento participativo, permite que o cidadão assuma papel ativo na decisão das prioridades da comunidade; com essa decisão, o Brasil fica a um passo mais perto do aperfeiçoamento político e mais próximo da palavra democracia (PIRES, 2001).

Rosa (2011, p.27) informa que "Essa estrutura legal tem por objetivo amparar a tarefa do planejamento, com vistas à melhor alocação dos recursos públicos, promovendo a integração entre o planejamento e o orçamento anual". Esse melhor planejamento pode ser visto nos passos do Quadro 4, conforme as quatro etapas:

Quadro 4 – Ciclo Orçamentário

Elaboração	Compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, disposta na LDO. Responsabilidade do Poder Executivo.
Estudo e Aprovação	O Poder Executivo irá emendar, modificando o que foi elaborado na 1ª etapa e, se estiver tudo de acordo, irá aprovar.
Execução	Após aprovado irá concretizar os objetivos e metas determinados na lei.
Avaliação	Julga a eficiência com que realizaram as ações empregadas e o grau de racionalidade dos recursos.

Fonte: Kohama (2008, p.44 - 48), adaptado pela autora.

A sequência do ciclo orçamentário, exposta no Quadro 4, deve ser seguida. Afinal, tudo precisa estar em ordem. Nessas condições, Kohama (2008) é incisivo em afirmar que o orçamento é anual, mas não pode ser elaborado e executado isoladamente, já que sofre influências daquele período que o precede. Se uma administração apresentar déficit (despesas maiores que receitas) ou superávit (despesas menores que receitas) denotará que o ciclo orçamentário não está sendo bem elaborado (SILVA, 2008).

Mota (2009, p.17) relata que "o orçamento público é um documento que dá autorização para se receber e gastar recursos financeiros". Mauss (2012) enfatiza que o Poder Executivo irá demonstrar os planos e metas nos três instrumentos: uma visão ampla e a longo prazo, Plano Plurianual (PPA) e na visão a curto prazo, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei do Orçamento Anual (LOA).

Os próximos três subcapítulos, segundo Silva (2008), são instrumentos de tamanha importância que têm base na Constituição Federal, estipulando assim a sua elaboração e obrigatoriedade para que afetem positivamente a atividade financeira do Governo. Mauss (2012) complementa que estes três planos e metas (PPA, LDO E LOA) estão embasados na NBC SP 16.3, sob o planejamento e os seus instrumentos com o enfoque contábil.

2.3.3 Plano Plurianual (PPA)

Carvalho (2009) afirma que o Plano Plurianual é um grande instrumento de planejamento, sendo do plano de governo e deve compreender tudo o que será realizado em quatro anos. Mota (2009) acrescenta que o PPA serve de base orientadora, estabelecendo diretrizes de governo, por isso deve ser aprovado por primeiro. Ele define os programas que posteriormente serão entendidos como instrumentos da ação governamental na sua organização, articulando ações com vistas no objetivo final (ROSA, 2011).

Quintana et al. (2011, p.9) esclarece que é "mérito do PPA conter metas físicas e dar horizonte temporal mais amplo à política fiscal". Já Slomski (2008, p.304) garante que será estabelecido, de "forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da administração pública [...] para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas a programas de duração continuada".

Em suma, Bernardoni e Cruz (2010) afirmam que o PPA é uma peça formal, a qual traduz os programas e ações do Governo para com a sociedade, sendo que ao haver troca de Chefe Executivo, o primeiro ano do mandato será o último do PPA do Chefe Executivo antigo e, a partir do segundo ano, será o primeiro ano do PPA do gestor atual. Desta forma não coincidirá o período da gestão com o Plano Plurianual.

2.3.4 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, segundo Mota (2009), estabelece como se dará a administração por meio das prioridades e metas, estrutura e organização do orçamento, assim como as disposições relativas às despesas com pessoal e encargos sociais e à dívida pública. Por sua vez, Rosa (2011, p.37) esclarece que a LDO:

- a) é lei ordinária e de natureza transitória;
- b) é vinculada a um exercício financeiro, ou seja, de periodicidade anual;
- c) está sujeita a prazos e ritos especiais de tramitação;
- d) especifica as metas e prioridades da administração pública federal;
- e) define a estrutura e organização do orçamento (lei orçamentária anual).

Quintana et al. (2011, p.14) explica que a LDO é "o primeiro documento gerado em consequência do PPA [...] que serve como balizador da elaboração do orçamento anual". Carvalho (2009) complementa que enquanto o PPA define os programas para 4 anos, a LDO trata do que será feito primeiro.

Após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, Jund (2006, p.103) afirma que "a LDO obteve maior relevância para o efetivo planejamento das ações do Governo, constituindo-se no instrumento mais importante no planejamento do comportamento das finanças públicas e verdadeiro norteador da elaboração do Orçamento".

2.3.4.1 ANEXO DAS METAS FISCAIS LDO

Conforme Slomski (2008), este anexo conterá metas anuais para o período a que se referirem e para os dois seguintes – mensurando em valores correntes e constantes – referentes a receitas, despesas, resultados nominais e primários, dentre outros.

2.3.4.2 ANEXO DOS RISCOS FISCAIS LDO

Afirma Slomski (2008) que este anexo apresentará mensurados os passivos contingentes, contemplando riscos capazes de afetar as contas públicas, dando suporte para que, se de fato ocorreram, providências sejam tomadas.

2.3.5 Lei Orçamentária Anual (LOA)

Instituída pela Lei 4.320/64 Art. 2º "A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade". A CF/88, por sua vez, veta em seu Art. 167 Inciso I, programas ou projetos que não tenham sido incluídos na LOA.

"O orçamento anual existe para viabilizar o alcance dos objetivos e metas propostos no PPA, em conformidade com as diretrizes fixadas pela LDO" (QUINTANA et al., 2011, p.23). Com base na Carta Magna/88, em seu Art. 165 § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Finalizando, Slomski (2008, p.308) esclarece que a LOA "compreende todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em Lei". Já Rosa (2011, p.39) afirma que "todas as esferas de Governo, seja Estadual, Distrital ou Municipal podem e devem elaborar seus orçamentos, fundamentados e estruturados uniformemente, levando em consideração suas prioridades e características".

Quando os valores mensurados na Lei de Orçamento não tiverem sido fixados ou forem insuficientes, há a necessidade de uma autorização para amenizar ou corrigir essa falha e será feita por meio dos créditos adicionais.

2.3.6 Créditos Adicionais

Para Silva (2008, p.78) créditos adicionais "são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento". Em consonância, Kohama (2008, p.190) afirma que "são valores que se adicionam ou acrescem ao orçamento [...]".

Mauss (2012, p.51) explica que existem três classificações para esses créditos adicionais:

- Suplementar - destinado ao reforço (aumento) de dotação orçamentária fixada na LOA.
- Especial - destinado a atender despesas não previstas na LOA, portanto, não há crédito orçamentário específico, devendo ser autorizados por lei específica; e
- Extraordinário - destinado a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

O orçamento organiza como será recebido e onde será gasto os recursos públicos. Somente após prever a receita, pode-se fixar a despesa.

2.4 RECEITAS

Enquanto Marion (2008, p.77) afirma que "A receita corresponde, em geral, a vendas de mercadorias ou prestações de serviços", Pires (2007, p.84) garante que receitas são "recursos auferidos na gestão a serem computados na apuração do resultado do exercício, desdobrados nas categorias econômicas de correntes e de capital".

Nesses pontos, Chiavenato (2012) esclarece que ambos estão certos, pois a administração de empresas privadas visa obter fins lucrativos, ao contrário dos governos, que têm interesse explícito focado para o interesse público. Complementa, também, que as empresas dependem dos pagamentos dos clientes (em troca de mercadorias ou prestação de serviços); enquanto o governo tem sua verba através de tributos, os quais são contribuições obrigatórias, mas sem contrapartidas diretas.

Araújo e Arruda (2004, p.92) também explanam que "receita pública engloba todo e qualquer recolhimento de recursos feito aos cofres públicos, realizado sob a

forma de numerário e de outros bens representativos de valores que o governo tem o direito de arrecadar [...]". De acordo com essa teoria, Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) explicam que receita pública é a entrada de recursos ao patrimônio público, que aumenta as disponibilidades do mesmo.

No meio internacional, a Federação Internacional de Contadores (2010, p.665) afirma que "O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) decidiu desenvolver uma Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) sobre a receita de transações sem contraprestação [...]". Além de salientar que estas receitas são tributárias e de transferências e representam a maior parte das verbas e, até o momento da publicação do livro, não havia nenhuma Norma Internacional que aceitasse, discutisse ou sugerisse o reconhecimento e a mensuração deste tipo de receita.

No Brasil, as receitas são amplas e podem se repartir conforme a natureza:

- Receita Orçamentária: Segundo Araújo e Arruda (2004), esta receita representa valores que estão no orçamento, podendo ser tributos, rendas, transferências, alienações, amortizações, dentre outros. Bernardoni e Cruz (2010) declaram que estas receitas são facilmente identificadas, uma vez que podem ser receitas correntes e de capital, aplicadas no custeio e nos investimentos das realizações do governo.

- Receita Extraorçamentária: Bernardoni e Cruz (2010, p.81) salientam que é "toda e qualquer arrecadação que não figura orçamento, sendo assim, conseqüentemente, toda arrecadação que não constitui renda do Estado".

Conforme Kohama (2009), as receitas podem ser classificadas também conforme a sua afetação patrimonial, seriam repartidas em receitas efetivas, que englobam as receitas correntes (tributárias, contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, serviços e transferências correntes) e receitas por mutação patrimoniais, que se referem às receitas de capital (operações de crédito, alienações de bens, amortizações de empréstimo e transferências de capital).

As receitas de transferências correntes, segundo Araújo, Arruda e Barreto (2009, p.43), são "recursos recebidos de outras pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, destinados a atender despesas correntes". Neste sentido, ressalta-se a Federação Internacional dos Contadores (2010, p.668) que afirma que

"Transferências são ingressos de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação [...]".

Os fundos municipais, que são transferências, foram criados pela Lei 4.320/64, nos artigos 71 e 74, e a Carta Constitucional de 1988 estipulou fundos para diversos atendimentos: Fundo Municipal de Saúde, Fundo Municipal de Assistência Social e Fundo Municipal de Agricultura, dentre outros (SLOMSKI, 2008).

Outro método de dividir as receitas, segundo Jund (2006), é quanto ao seu poder de tributar, isso significa que cada Federação, seja Federal, Estadual ou Municipal receberá e distribuirá a receita obtida pelos seus tributos. Araújo, Arruda e Barreto (2009) exemplificam essas receitas:

- a) União: impostos sobre produtos industrializados (IPI), sobre grandes fortunas (IGF), sobre a renda (IR), etc.;
- b) Estadual: impostos sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), sobre à circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), etc.;
- c) Municipal: impostos sobre a transmissão *inter vivos* (ITIV), sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre serviços de qualquer natureza (ISS), taxas, contribuições dos servidores do município custeando o próprio sistema assistencial e previdenciário.

Os impostos recém apresentados são os principais no enfoque municipal. Já as receitas tributárias são recolhidas por meio dos tributos, os quais são divididos em três tipos, que serão vistos e esclarecidos no Quadro 5:

Quadro 5 – Tributos

Impostos	Tributos cuja a obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Independe de uma contraprestação imediata e direta do Estado.
Taxa	Tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. Ou seja, é a contraprestação imediata e direta do Estado.
Contribuição de Melhoria	Tributo que tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Fonte: Silva (2008, p.111), adaptado pela autora.

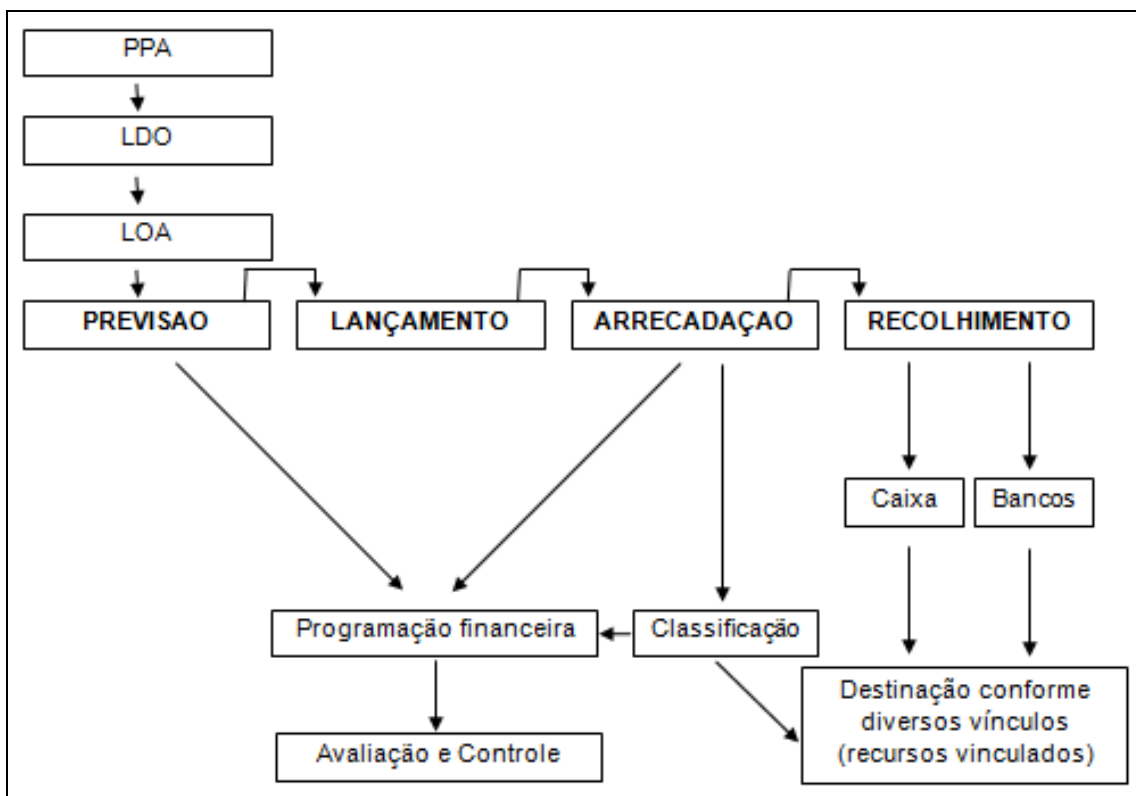
Para sistematizar as receitas, foram implantados estágios da receita orçamentária.

2.4.1 Estágios da Receita Orçamentária

Os estágios são uma sequência de atividades que os órgãos públicos desenvolvem, e cada estágio dessa sequência representa as atividades do planejamento, facilitando o acompanhamento da receita e a identificação do seu comportamento (MOTA, 2009, p.81).

Estes estágios da receita podem ser observados mais detalhadamente na Figura 2:

Figura 2 – Fluxograma da Execução da Receita



Fonte: Mauss (2012, p.56), adaptado pela autora.

O recolhimento das verbas inicia no Plano Plurianual, o qual contém o planejamento geral para 4 anos. Na Lei de Diretrizes Orçamentárias são definidas as prioridades e metas da administração no período. A Lei Orçamentária Anual estima

as receitas e despesas. Os estágios da receita: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento estão mencionados no Quadro 6:

Quadro 6 – Estágios da Receita

Previsão	Estimativa de arrecadação da receita está prevista na LOA. São projeções com base na série histórica da receita e a sua arrecadação ao longo dos anos ou meses anteriores, com alguns ajustes. É primordial sua análise na concessão de créditos suplementares por excesso de arrecadação.
Lançamento	Conforme Código Tributário Nacional, Art. 142 é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e se couber a penalidade cabível. Tendo ocorrido o fato gerador, deve-se fazer o registro da receita por competência.
Arrecadação	É a entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro.
Recolhimento	É a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente.

Fonte: Lima e Castro (2007, p.57), adaptado pela autora.

Lembrando que a LRF salienta que serão imediatamente suspensas as transferências voluntárias ao ente público se ele não prever e não efetivar a arrecadação de todos os tributos, afinal isto é requisito básico de responsabilidade na gestão fiscal (NASCIMENTO; DEBUS, 2002). Os mesmos declaram também que, na previsão, deve-se observar as normas técnicas e legais, bem como a metodologia de cálculo e estimativa, conforme a lei vigente.

Após observar a sequência percorrida para executar a receita, há a necessidade de expor sob que possibilidades pode-se renunciar a receita.

2.4.2 Renúncia de Receita

Segundo Nascimento e Debus (2002, p.23) "A concessão indiscriminada dos chamados "incentivos fiscais" é prática danosa às finanças de qualquer ente público, e deve estar sujeita a regras disciplinadoras". A partir da vigência da LRF, Carvalho (2009, p.195) esclarece que somente sob duas possibilidades pode-se permitir renúncia da receita:

[...] quando houver compensação, de forma que o valor do benefício a ser concedido seja suportado pelo incremento na arrecadação de outro imposto

[...] e quando o benefício for considerado na LOA (de forma a não comprometer a execução orçamentária[...]).

A LRF estipula requisitos para quem optar por renunciar verbas. Nascimento e Debus (2002, p.24) expõem que neste caso deve-se:

- a) Estimar o impacto orçamentário financeiro no exercício inicial de sua vigência e nos dois seguintes;
- b) Demonstrar que a renúncia delas decorrente foi considerada ao se estimar a receita do orçamento e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO;
- c) Prever medidas de compensação nos três exercícios já referidos, podendo ser através de: elevação de alíquota, ampliação da base de cálculo ou novos tributos ou contribuições, sendo que nos dois últimos casos o benefício só entrará em vigor após a ocorrência do aumento da receita. Estas medidas deverão observar ainda, o princípio da anterioridade, nos termos do Código Tributário Nacional.

Renúncia é o abono de cobrança. Já a receita de dívida ativa se chama o crédito que o ente público tem a receber do cidadão com pendência. Conforme será observado no subcapítulo a seguir.

2.4.3 Receita da Dívida Ativa

"Compõe o ativo da União (ou Estados/Distrito Federal ou Municípios), são créditos que ela tem contra terceiros" (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2002, p.124). Segundo Mota (2009), a receita engloba os valores como: atualização monetária, multas e juros por mora no pagamento da obrigação. Segundo Mauss (2012), essas dívidas ativas podem ser tributárias ou não, e um exemplo claro é o IPTU, que se o contribuinte não pagar até a data de vencimento terá multas e entrará no cadastro inadimplente com a Fazenda Municipal.

Após a entrada de recursos, o ente deve honrar com os compromissos de saídas, chamadas de despesas públicas, mas para isso deve-se cumprir alguns quesitos das leis, conforme será visto a seguir.

2.5 DESPESAS

Segundo Lima e Castro (2007, p.59) "Define-se despesa pública como o conjunto de dispêndios da entidade governamental para o funcionamento dos serviços públicos". Nesta mesma linha de pensamento, Kohama (2008) explica que despesa pública são os gastos fixados nos orçamentos que têm a função de satisfazer os compromissos da dívida pública, executando os serviços.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) ressaltam que despesa é uma saída de recursos, podendo ser imediata (reduzindo a disponibilidade) ou mediata (apenas o reconhecimento dessa obrigação). Por ocasião, Silva (2008, p.44) afirma que nas despesas "as previsões contidas no Orçamento [...] destacam um caráter limitativo e imperativo, inibindo e proibindo a administração de efetuar gastos além dos créditos concedidos".

Enquanto as empresas tem como finalidade "ganhar dinheiro", pode-se afirmar que o objetivo dos órgãos públicos é "gastar dinheiro". Isso não significa que a meta é déficit, porque todo gasto público necessita de suficiente fonte de recurso (MOTA, 2009, p.67).

As despesas podem ser classificadas de diversas maneiras, dependendo do enfoque, conforme observa-se no Quadro 7:

Quadro 7 – Classificação das Despesas

NATUREZA	* Orçamentária - quando aplica-se recursos para gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos.
	* Extra-orçamentária - saída financeira decorrente da devolução dos recursos recebidos anteriormente a título de ingresso extra-orçamentário.
COMPETÊNCIA POLÍTICO- INSTITUCIONAL	* Federal (responsabilidade da União)
	* Estadual (responsabilidade dos Estados)
	* Municipal (responsabilidade do Município)
AFETAÇÃO PATRIMONIAL	* Despesas Efetivas - Contribuem para o decréscimo do PL do Estado.
	* Despesas por Mutações Patrimoniais - despesas que não diminuem o PL, são saídas ou alterações compensatórias.
REGULARIDADE	* Ordinárias - gastos na manutenção dos serviços públicos
	* Extraordinárias - despesas esporádicas provocadas por caráter excepcional, podendo aparecer ou não nos orçamentos.

Fonte: Silva (2008, p.133 - 135), adaptado pela autora.

Conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (2002), as despesas podem ser divididas em categorias econômicas, em que as despesas correntes podem ser de custeio ou de transferências correntes; já as despesas de capital aglutinam os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital.

Nascimento e Debus (2002, p.24) explicam que:

A regra básica da LRF (Art. 15), para todo e qualquer aumento de despesa pode ser assim traduzida: toda e qualquer despesa que não esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos três primeiros exercícios de sua vigência, da sua adequação orçamentária e financeira com a LOA, o PPA e a LDO e, no caso de despesa obrigatória de caráter continuado, de suas medidas compensatórias, é considerada: **não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público.**

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p.153), para maior compreensão da especificação de despesa, esclarecem e exemplificam definindo uma agregação de dígitos que representam:

- 1º dígito: categoria econômica;
- 2º dígito: grupo de natureza da despesa;
- 3º e 4º dígitos: modalidades de aplicação;
- 5º e 6º dígitos: elemento da despesa (objeto de gasto).

Exemplo:

O código 3.1.30.12 representa:

- 1º dígito - 3 - Despesas Correntes;
- 2º dígito - 1 - Pessoal e Encargos Sociais;
- 3º e 4º dígitos - 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal;
- 5º e 6º dígitos - 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar.

2.5.1 Gestão, Função e Subfunção de Governo

A Gestão do Governo tem o poder sobre a Gestão Social, que diz respeito à educação, à saúde e ao saneamento básico (SILVA, 2008). Vieira (2004, p.13) explica que a Gestão Social é diretamente atrelada à política social e, por sua vez, "[...] tem sido ligadas ao funcionamento do mercado, à capacidade de compensar as falhas deste, à ação e aos projetos dos governos, aos problemas sociais, à reprodução das relações sociais [...]".

Essas políticas sociais são dadas por meio de programas. Segundo Kohama (2008, p.98) "Há, ainda, a destacar que os programas são em cada área do governo

obrigatoriamente desdobrados em Projetos e Atividades, estabelecidos segundo as respectivas necessidades de programação". Para melhor entendimento desses tópicos, faz-se necessário expressar, alguns conceitos, da Portaria do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão (MOG) nº 42, de 14 de abril de 1999, que servem para reger as funções e subfunções do governo. O Art. 1º relata que:

§ 1º Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

[...]

§ 3º A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

[...]

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:

- a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- d) Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Isto posto, Kohama (2008) ilustra que o governo age através das funções as quais representam um maior nível de agregação das áreas de despesas, e por meio da subfunção, que é uma repartição da função, a qual representa um determinado subconjunto de despesa do setor público. Estas despesas focam na distribuição dos valores recebidos, analisando os investimentos nos diferentes setores, sempre priorizando os mais necessitados (LIMA; CASTRO, 2007). Esclarecendo essa ideia, novamente vem a Portaria nº 42/99, que enumera as despesas de cada setor por função e subfunção, conforme Quadro 8:

Quadro 8 – Funções e Subfunções

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
10 - Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária 305 - Vigilância Epidemiológica 306 - Alimentação e Nutrição
12 - Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial
17 - Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural 512 - Saneamento Básico Urbano

Fonte: Portaria nº 42 de 1999 MOG, adaptado pela autora.

Tratando-se de despesa, Mota (2009, p.124) afirma que são "gastos que o governo realiza para se desincumbir de suas funções no atendimento das necessidades da população quanto à defesa nacional, segurança pública, justiça, saúde, educação, transportes, trabalho, habitação, saneamento, etc.". Por isso, este trabalho teve enfoque nos gastos orçamentários municipais: saúde, educação e saneamento básico. A seguir, detalhes destas funções.

2.5.2 Gastos com saúde

Na função saúde, o artigo 196 da CF institui que:

Art. 196 A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

A sua aplicação está de acordo com a CF em seu artigo 198:

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

[...]

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o Art. 156 e dos recursos de que tratam os Arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Em consonância com este inciso, o presente trabalho, em seu subcapítulo 3.1, aborda a aplicação em ASPS (Ações e Serviços Públicos de Saúde) de cada cidade para mensurar os gastos na função saúde.

A lei específica referente à saúde é a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, a qual define o que é saúde, bem como o que não deve ser vinculado nesta função, além de regulamentar os valores mínimos que devem ser destinados. Conforme Art. 7º desta mesma lei, a aplicação deve ser de, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação de impostos municipais e de recursos vindos das receitas tributárias e da cota parte do Fundo Participação dos Municípios. A mesma, deve ser calculada conforme o Art. nº 24 desta referida lei:

Art. 24º Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e

II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

[...]

§ 3º Nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, serão consideradas para fins de apuração dos percentuais mínimos fixados nesta Lei Complementar as despesas incorridas no período referentes à amortização e aos respectivos encargos financeiros decorrentes de operações de crédito contratadas a partir de 1º de janeiro de 2000, visando ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde.

§ 4º Não serão consideradas para fins de apuração dos mínimos constitucionais definidos nesta Lei Complementar as ações e serviços públicos de saúde referidos no art. 3º:

I - na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, referentes a despesas custeadas com receitas provenientes de operações de crédito contratadas para essa finalidade ou quaisquer outros recursos não considerados na base de cálculo da receita, nos casos previstos nos arts. 6º e 7º.

Ao chegar nesse ponto, depara-se com a dúvida: o que pode e deve ser considerado de fato saúde? O Quadro 9 responde essa pergunta e detalha brevemente os Artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 141:

Quadro 9 – Gastos ou não com saúde

Art. 3º define o que deve ser considerado como gastos com saúde	Art. 4º explica o que não deve ser considerado como saúde
I - vigilância em saúde;	I - pagamento de aposentadorias e pensões;
II - atenção integral e universal à saúde em todos os níveis de complexidade;	II - pessoal ativo da área de saúde quando em atividade alheia à referida área;
III - capacitação do pessoal de saúde do Sistema Único de Saúde (SUS);	III - assistência à saúde que não atenda ao princípio de acesso universal;
IV - desenvolvimento científico e tecnológico e controle de qualidade promovidos por instituições do SUS;	IV - merenda escolar e outros programas de alimentação;
V - produção, aquisição e distribuição de insumos específicos dos serviços de saúde do SUS;	V - saneamento básico, inclusive quanto às ações financiadas e mantidas com recursos provenientes de taxas, tarifas ou preços públicos instituídos para essa finalidade;
VI - saneamento básico de domicílios ou de pequenas comunidades;	VI - limpeza urbana e remoção de resíduos;
VII - saneamento básico dos distritos sanitários especiais indígenas e de comunidades remanescentes de quilombos;	VII - preservação e correção do meio ambiente;
VIII - manejo ambiental vinculado diretamente ao controle de vetores de doenças;	VIII - ações de assistência social;
IX - investimento na rede física do SUS;	IX - obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede de saúde; e
X - remuneração do pessoal ativo da área de saúde em atividade nas ações de que trata este artigo;	X - ações e serviços públicos de saúde custeados com recursos distintos dos especificados na base de cálculo definida nesta Lei Complementar ou vinculados a fundos específicos distintos daqueles da saúde.
XI - ações de apoio administrativo realizadas pelas instituições públicas do SUS e imprescindíveis à execução das ações e serviços públicos de saúde; e;	
XII - gestão do sistema público de saúde e operação de unidades prestadoras de serviços públicos de saúde.	

Fonte: Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, Arts. 3º e 4º, adaptado pela autora.

Visto isso, cabe ressaltar que os tributos são recolhidos como fonte de financiamento das despesas públicas para reverter em suprimentos às necessidades da população. Dessa perspectiva, Claus (2007) acredita que surgiu a necessidade da implantação de algo que abrangesse a saúde da população, por isso foi criado o Sistema Único de Saúde (SUS), o qual tem princípios básicos de integralidade, universalização e equidade, onde o Estado teria a gestão democrática e o controle social sobre os serviços. Santos (2008, p.3) complementa que "[...] ganha

importância a participação ativa do Governo na oferta de serviços de saúde, uma vez que esse mercado é caracterizado por diversas falhas que dificultam o seu funcionamento". Drachler et al. (2003, p.3) entende que "[...] a saúde reflete características vitais aparentemente elementares como estar vivo e sem doença, estar bem nutrido, ter respeito próprio e ser respeitado e capaz de exercer ação política".

Na opinião de Machado, Leandro e Michaliszyn (2006), o ideal seria a prevenção, para anular ou interceptar a evolução de uma doença. Eles afirmam também que, para se obter resultados melhores, deveriam ser feitos previamente trabalhos de campo, coletando experiências e relatos que demonstrem de fato as necessidades do povo, podendo agir diretamente na prevenção. Sob outra ótica, Drachler et al. (2003), refere que no Brasil há muita desigualdade e os recursos são escassos, além do descaso da gestão pública que não faz estimativas das reais prioridades como saúde e seus determinantes.

2.5.3 Gastos com educação

Sobre educação, a Constituição Federal de 1988 é objetiva. Estipula em seu Art. 205 que:

A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Visando a uma melhor base e diretriz sobre a educação, em 20 de dezembro de 1996, veio a Lei nº 9.394. Em consonância com o Art. 205 da CF, esta Lei 9.394, em seu Art. 22º acrescenta que "A educação básica tem por finalidades desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores".

Específica em educação, a Lei nº 9.394/96, mais conhecida como Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), em seus Arts. 70 e 71 definem o que é gasto com manutenção e desenvolvimento do ensino e o que não deve ser mensurado nesta função, conforme será visto, no Quadro 10.

Quadro 10 – Gastos ou não com educação

Art. 70. Estipula os gastos com educação:	Art. 71. Não devem ser considerados gastos em educação:
I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;	I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;
II - aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;	II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;
III – uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;	III - formação de quadros especiais para a administração pública;
IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;	IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;
V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;	V - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;
VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;	VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.
VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;	
VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.	

Fonte: Lei Federal nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, Arts. 70º e 71º, adaptado pela autora.

O total investido no quesito Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), de cada cidade da amostra deste trabalho, será enfatizado no subcapítulo 3.2, embasando o estudo de caso e as respectivas análises pertinentes.

Na mesma medida, há a necessidade de expor os percentuais que devem ser cumpridos. A CF, em seu Art. 212, estipula que:

A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

No caso dos municípios, o percentual estipulado como mínimo é 25% em educação. Para calcular este mínimo, é considerado o gasto com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino dividido pela Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustadas). Vale destacar que a Emenda Constitucional nº 55, de 20 de Setembro de 2007, incluiu o Art. 1º, alterando o Art. 159 da CF, o qual define o repasse de “um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será

entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano”, e esta verba extra será somada à Receita Líquida e irá para a base de cálculo.

Os Fundos do FUNDEB e FUNDEF, que visam a manutenção e desenvolvimento do ensino, foram criados em períodos diferentes e podem ser observados no Quadro 11:

Quadro 11 – FUNDEF *versus* FUNDEB

	FUNDEF	FUNDEB
Por extenso:	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
Regulamentação:	Emenda Constitucional nº 14/1996, Lei nº 9.424/1996 e Decreto nº 2.264/1997	Emenda Constitucional Nº 53/2006, Lei nº 11.494/2007 e Decreto Nº 6.253/2007
Vigência:	de 1998 até 2006	de 2007 até 2020
Alcance:	Ensino Fundamental	Educação infantil, ensino fundamental e ensino médio.

Fonte: Ministério da Educação (2008, p.9 - 16), adaptado pela autora.

As fontes de recursos do FUNDEF, conforme a Acessoria de Comunicação Social, do Ministério da Educação (20-, p.1), compreendem:

15% de contribuição de estados, DF e municípios:

- * Fundo de Participação dos Estados (FPE)
 - * Fundo de Participação dos Municípios (FPM)
 - * Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
 - * Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (Iplexp)
 - * Desoneração de exportações (Lei Complementar nº 87/96)
- Complementação da União

A Lei nº 11.494/2007, do FUNDEB, em seu artigo 2º informa que esse fundo visa redistribuir a verba conforme a necessidade na educação básica e em prol da valorização dos trabalhadores em educação. No seu Art. 22º estipula que: "Pelo menos 60% (sessenta por cento) dos recursos anuais totais dos Fundos serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública". Mas para a distribuição da verba é preciso ter entrada, conforme demonstra o Quadro 12:

Quadro 12 – Formação do FUNDEB

UFs	Origem dos recursos	Contribuição à formação do Fundo			
		2007	2008	2009	A partir de 2010
Estados, Distrito Federal e Municípios	FPE, FPM, ICMS, Desoneração de Exportações(LC 87/96) e IPlexp (*)	16,66%	18,33%	20%	20%
	ITCMD, IPVA, ITRm e outros eventualmente instituídos (*)	6,66%	13,33%	20%	20%
União	Complementação federal	2 bilhões	3 bilhões	4,5 bilhões	10% da contribuição total de Estados, DF e Municípios
(*)Inclusive receitas correspondentes à dívida ativa, juros e multas relacionadas aos respectivos impostos.					
(**)Valores originais, a serem atualizados, nos anos de 2007, 2008 e 2009, com base no INPC/IBGE do período entre dezembro/2006 a dezembro do ano anterior ao exercício de sua utilização (art. 31, § 5º, da lei nº 11.494/2007).					

Fonte: Ministério da Educação (2008, p.14).

Na opinião de alguns autores, é importante medir o conhecimento dos alunos, através de exames, uma vez que é analisado se o conhecimento está de fato sendo orientado pelo professor e assimilado pelo aluno. Pois bem, Oliveira (2011, p.20) afirma que educação "significa compreender que estamos aprendendo sempre, em todas as situações e contexto de vivência".

Sendo assim, Oliveira (2011, p.18) é incisiva em afirmar que a educação tem papel fundamental na sociedade, de modo formativo e organizativo, pois está presente na humanidade com sua expressão cultural desde os tempos antigos. Demo (2010, p.19) conclui que "[...] Produzir conhecimento pode ser exercício educativo, quando se conjugam método e cidadania".

Cordeiro, Villasante e Araújo Júnior (2010, p.4, Grifo nosso) confirmam que saúde e educação são importantes uma vez que:

Setores prioritários [...] como a saúde pública e a educação, são submetidos igualmente a critérios de eficácia próprios das empresas, que não são avaliados pela qualidade de seus processos, mas por seus resultados, tendo como exemplos, no Chile, a prova SINCE (*Sistema de Medición de Calidad de la Educación*), que consiste na aplicação de uma prova, em âmbito nacional, uma vez ao ano [...] cujo objetivo consistia na avaliação dos cursos de graduação da educação superior, a fim de medir os resultados do processo de ensino-aprendizagem.

No Brasil, existe algo semelhante à prova do SINCE no Chile. Conforme explica o *site* do INEP, é aplicada a Prova Brasil para os alunos e as médias destas

são mensuradas com os dados fornecidos pelo Censo Escolar da aprovação na escola dos alunos; assim surge o IDEB, Índice de Desenvolvimento do Ensino Básico, índice que mensura aprendizagem e fluxo. Para este trabalho, será considerada a eficiência na aprendizagem.

2.5.4 Gastos com saneamento básico

No saneamento básico, não há percentuais estabelecidos em lei para aplicação em tal função. Porém a Lei nº 11.445/2007, em seu parágrafo 3º, define que será obrigação fornecer determinados serviços. Ela destaca que:

I - saneamento básico: conjunto de serviços, infra-estruturas e instalações operacionais de:

a) abastecimento de água potável: constituído pelas atividades, infra-estruturas e instalações necessárias ao abastecimento público de água potável, desde a captação até as ligações prediais e respectivos instrumentos de medição;

b) esgotamento sanitário: constituído pelas atividades, infra-estruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, tratamento e disposição final adequados dos esgotos sanitários, desde as ligações prediais até o seu lançamento final no meio ambiente;

c) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos: conjunto de atividades, infra-estruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, transbordo, tratamento e destino final do lixo doméstico e do lixo originário da varrição e limpeza de logradouros e vias públicas;

d) drenagem e manejo das águas pluviais urbanas: conjunto de atividades, infra-estruturas e instalações operacionais de drenagem urbana de águas pluviais, de transporte, detenção ou retenção para o amortecimento de vazões de cheias, tratamento e disposição final das águas pluviais drenadas nas áreas urbanas.

Estes serviços devem ser fornecidos à população, conforme a Organização das Nações Unidas (20-, p.1) "Em 28 de Julho de 2010, a Assembleia Geral das Nações Unidas, através da Resolução A/RES/64/292, declarou a água limpa e segura e o saneamento um direito humano essencial para gozar plenamente da vida de todos os outros direitos humanos". Sendo assim, Philippi Jr. e Galvão Jr. (2012, p. 12) complementam que:

A prestação regionalizada de serviços públicos de saneamento, no mais das vezes, pode envolver os interesses de vários municípios [...], tendendo a

caminhar para a sua uniformização, nos aspectos da fiscalização, regulação, remuneração, compatibilidade e planejamento [...].

Como forma de incentivo e esclarecimento aos municípios, bem como, para toda a população, foi instituída a Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010, que define especificamente a Política Nacional de Resíduos Sólidos, e dita em seu Art. 1º, desta mesma lei:

[...] princípios, objetivos e instrumentos, bem como sobre as diretrizes relativas à gestão integrada e ao gerenciamento de resíduos sólidos, incluídos os perigosos, às responsabilidades dos geradores e do poder público e aos instrumentos econômicos aplicáveis.

Desta forma, os cidadãos devem fazer a sua parte quando forem os geradores de resíduos. Moisés et al. (2010) informa que é importante haver a conscientização da população em acompanhar o planejamento e avaliar os gastos públicos em educação com saúde e na área ambiental; desta forma, haverá a contribuição intrínseca com o saneamento e a sustentabilidade, fazendo com que as verbas sejam aplicadas de forma eficaz e eficiente.

Por falar em sustentabilidade, cabe, neste momento, esclarecer que "O direito prevê que todos tenham água suficiente para usos pessoais e domésticos e deve ser concretizado de uma forma sustentável, para as gerações presentes e futuras" (ONU, 20-, p.7).

Nesta mesma linha de pensamento, Dantas (20-, p.1) afirma que:

[...] a ONU instituiu o ano de 2008 como o ANO INTERNACIONAL do SANEAMENTO, com a audaciosa meta de reduzir pela metade, até 2015, a proporção da população mundial sem acesso permanente e sustentável à água potável e ao esgotamento sanitário.

Claro está que, mesmo sendo políticas ambientais, as de saneamento têm papel relevante no progresso das condições de vida dos habitantes, classificando-se também como políticas sociais. (PHILIPPI JR.; GALVÃO JR., 2012). "A gestão social dos serviços de saneamento contempla o objetivo geral de universalizar o acesso da sociedade como um todo aos benefícios da água potável e do esgoto tratado" (ANJOS JR., 2011, p.121).

Muito importante neste serviço de saneamento é a questão gestão ambiental, afinal é estratégico conciliar resultados econômicos e financeiros, preservando os recursos naturais, racionalizando a utilização e não contribuindo com a contaminação (ANJOS JR., 2011).

Essas contribuições denotam uma necessidade de prevenção, visto que, "Comparando a evolução dos serviços de saneamento para a América Latina e Caribe, com outras regiões do mundo nas últimas três décadas, verifica-se crescimento relativamente maior dos índices de atendimento" (PHILIPPI JR., 2005, p.187).

Toda verba a ser destinada para qualquer uma destas funções citadas anteriormente devem, obrigatoriamente, passar pela licitação. As modalidades licitatórias são regulamentadas pela Lei nº 8.666, de 21 de Junho de 1993 e pela Lei nº 10.520, criada em 17 de julho de 2002, e são elas: convite, tomada de preços, concorrência, concurso, leilão e pregão. Após a licitação, os procedimentos a serem seguidos são as fases da despesa.

2.5.5 Fases da Despesa

Segundo Quintana et al. (2011), o planejamento compreende a fixação da despesa orçamentária, ativando a programação orçamentária, conseqüentemente, financeira, ocasionando assim o processo de licitação. Conforme Jund (2006), para a doutrina majoritária, esse estágio representa a autorização do Poder Legislativo para que o Poder Executivo execute os programas já fixados anteriormente na LOA, para que, assim, seja empenhado e gasto somente o valor limite que foi autorizado.

Mota (2009, p.183) afirma que, após esse procedimento, os próximos passos são chamados de Estágios da Execução da Despesa, que são:

Empenho: reduz a dotação orçamentária; deve ser prévio à realização da despesa e não pode exceder o limite da dotação.

Liquidação: momento em que se verifica o recebimento de bens e serviços e em que surgem, para fornecedores, direitos a receber e, para os órgãos públicos, obrigações a pagar.

Pagamento: terceira e última etapa da execução da despesa orçamentária, caracterizada pela extinção da obrigação a pagar, devendo ser sempre precedida da liquidação.

Existem também algumas modalidades de empenhos, as quais Araújo e Arruda (2004) apresentam da seguinte forma:

- a) Ordinário: é proposto quando o pagamento for de parcela única, acatando saídas com montante já conhecido;
- b) Por estimativa: é proposto para ser o reforço de empenho, nos casos em que não há como mensurar previamente quanto será gasto (Ex.: Gastos com energia ou telefone).
- c) Global: é proposto para os pagamentos parcelados de despesas já mensuradas (Ex.: Aluguel).

Há também a possibilidade de anulação do estágio empenho. Lima e Castro (2007) explicam que se for no decorrer do exercício, pode ser parcial, se exceder o valor do montante da despesa realizada, ou total, no caso do serviço já contratado não ser prestado. Ou pode acontecer no encerramento do exercício, nos casos que se enquadrarem em despesas não liquidadas, exceto em casos que se referirem e estiverem previstos em restos a pagar. Em todos os casos, o valor que for anulado ficará disponível para ser empenhado novamente.

2.5.6 Dívida Pública

"[...] Se dá o nome de Dívida Pública aos compromissos decorrentes de operações de crédito, assumidos pelo Estado para atender às necessidades dos serviços públicos" (KOHAMA, 2008, p.145). Também Kohama (2009) esclarece que a dívida pública ocorre porque são tomados, além de compromissos a longo prazo, compromissos pecuniários a curto prazo.

Segundo Nascimento e Debus (2002), a dívida pública pode ser monitorada pelo cumprimento das metas e limites definidos na LRF, o Anexo das Metas, já relatado neste trabalho, estipula os objetivos anuais para os gastos, recebimentos, assim como o Resultado Nominal e Primário do exercício e para os dois seguintes. Após divulgado o Anexo, pode ser acompanhado e calculado se a dívida está crescendo ou decrescendo.

Após estudado os instrumentos da contabilidade pública, cabe explanar as ferramentas estatísticas que foram abordadas neste trabalho.

2.6 ESTUDO ESTATÍSTICO

No cotidiano, a estatística está bastante presente, seja nas conversas sobre política, futebol ou a festa do final de semana passado (BONAFINI, 2012). Além de participar no dia-a-dia, ela norteia as decisões, conforme justifica Larson e Farber (2010, p.3) que a "Estatística é uma ciência que coleta, organiza, analisa e interpreta dados para a tomada de decisões". Exatamente com este intuito é que algumas ferramentas estatísticas possibilitaram o estudo e a compreensão dos dados coletados para este trabalho científico.

Os dados são os valores/índices aplicados nas funções saúde, educação e saneamento, em relação aos anos de 2006 a 2013. Com os índices, calculou-se a média aritmética do percentual de aplicação anual de cada cidade, estipulando, assim, um parâmetro para as funções. Embasando a escolha desta medida de posição, Larson e Farber (2010, p.54) argumentam que "A média de um conjunto de dados é a soma das entradas de dados dividida pelo número de entradas". Consonante a isto, Anderson, Sweeney e Williams (2007) afirmam que a média estipula um valor central na amostra de dados.

Com os dados índice e ano, determinou-se a correlação linear, pois segundo Stevenson (1981, p.341), "A *correlação* mede a força, ou grau, de relacionamento entre duas variáveis; a *regressão* dá uma equação que descreve o relacionamento em termos matemáticos". O modelo de regressão linear simples, que conforme Pestana e Gageiro (2005, p.560) "[...] analisa a relação entre duas variáveis de natureza quantitativa X e Y, cuja tendência é aproximadamente representada por uma linha *recta*". A partir disso, cabe definir a equação da regressão linear simples, conforme exposta no Quadro 13:

Quadro 13 – Equação para a previsão de tendência geral

$Y_i = a + b \times X_i$
Onde: Y_i = o valor da previsão de Y para uma observação X_i
X_i = o valor de X para a observação i
a = o estimador de a
b = o estimador de b

Fonte: Martins (2006, p.311, Grifo nosso), adaptado pela autora.

Pode-se observar no Quadro 13 uma variável dependente e outra independente, conforme explica Triola (2013, p.431) "A equação de regressão expressa uma relação entre x (chamada de **variável explanatória** ou **variável preditora** ou **variável independente**) e y (chamada de **variável resposta** ou **variável dependente**)". Por isso, neste caso, compete substituí-las, readaptando algumas variáveis da fórmula, onde o Y_i , neste trabalho é o índice; e para X_i é o ano. Devido a isto, no decorrer do trabalho, foram expostas várias análises com a fórmula adaptada. Veja no Quadro 14:

Quadro 14 – Equação para a previsão de tendência dos índices saúde/educação/saneamento

Índice = a + b x ano
<u>Onde:</u> Índice = índice de aplicação na função
Ano = período que foi coletado/calculado o índice de aplicação
a = o estimador de a
b = o estimador de b

Fonte: Elaborado pela autora.

Para as variáveis índice e ano citados no quadro acima foram utilizados os índices referentes às aplicações nas funções, coletados ou calculados, e o ano que ocorreu este gasto.

Segundo Walpole (2009) o "a" é considerado o intercepto e a inclinação é o "b". Já Pestana e Gageiro (2005, p.560) confirmam esta teoria recém apresentada e complementam que:

a = constante, ou intercepção da recta com o eixo dos Y, ou ainda o valor médio de Y quando X é zero.

b = inclinação da recta ou alteração (aumento ou diminuição) no valor médio de Y associado a um aumento unitário de X.

Associado a isto, considera-se o "b" o coeficiente angular e o "a" a constante. Outro dado que foi exposto, juntamente com as variáveis da equação para a previsão de tendência, é o "R²" (r-quadrado), conhecido como coeficiente de explicação ou determinação. Também constará nos quadros de cada função, já que ele é passivo de análise.

Para interpretá-lo, Hoffmann (2006) esclarece que quanto mais próximo de 1 ficar o coeficiente de determinação (R^2), significa que os pontos na reta estão mais ajustados. "O R^2 expressa a proporção da variação total que é explicada (devida) à reta de regressão de x sobre y " (MARTINS, 2006, p.320). Em suma, Pestana e Gageiro (2005, p.179) afirmam que o coeficiente de determinação indica "a percentagem de variação de uma variável que é explicada pela outra".

Ao calcular a raiz quadrada do R^2 (coeficiente de explicação), encontra-se o R , que é conhecido como coeficiente de Pearson, e também estará nos quadros da equação da previsão de tendência, juntamente com as variáveis "a" e "b". Sua análise é feita com base nos valores expressados pela seguinte tabela:

Tabela 1 – Valor de R e sua associação linear

Valor de R	Associação linear
$0 < R < 0,20$	muito baixa
$0,20 < R < 0,39$	baixa
$0,40 < R < 0,69$	moderada
$0,70 < R < 0,89$	alta
$0,90 < R < 1$	muito alta

Fonte: Pestana e Gageiro (2005, p.179), adaptado pela autora.

Conforme pode-se observar na Tabela 1, a associação linear varia conforme o valor de R e, no caso, se o coeficiente de Pearson for negativo, segundo Pestana e Gageiro (2005), deve-se considerar a lógica semelhante, aplicando as correlações negativas.

Foi necessário calcular a média aritmética dos índices de aplicação em cada ano de cada cidade, estipulando assim um parâmetro para as funções. Embasando a escolha desta medida de posição, Larson e Farber (2010, p.54) argumentam que "A média de um conjunto de dados é a soma das entradas de dados dividida pelo número de entradas". Consonante a isto, Anderson, Sweeney e Williams (2007) afirmam que a média estipula um valor central na amostra de dados.

Após informar ao leitor sobre os métodos estatísticos que serão utilizados no capítulo 3 deste trabalho, pode-se conhecer a amostra do estudo deste trabalho, ou seja, os municípios que serão analisados.

2.7 OS MUNICÍPIOS

Para a amostra foram escolhidas as cidades de Candelária, Estrela, Frederico Westphalen, Garibaldi, Portão, Soledade, Santa Vitória do Palmar, do estado do Rio Grande do Sul, já que apresentaram, no censo do IBGE de 2010, população entre 28 mil e 31 mil habitantes.

Existem várias maneiras de serem criados os municípios. Podem ser pela incorporação, fusão ou desmembramento de outros municípios, sempre com base legal, seja ela estadual, lei complementar federal, apresentadas e publicadas na forma da lei (SLOMSKI, 2008). O *site* da FEE (Fundação de Economia e Estatística) informa que Garibaldi, por sua vez, tornou-se município por desmembrar-se de Bento Gonçalves, pelo Decreto nº 327, de 31 de outubro de 1900, quando passou de colônia Conde D'eu para a denominação de município de Garibaldi.

Clemente e Ungaretti (1993), em seu trabalho, fizeram algumas considerações importantes, que cabe aqui serem ressaltadas, afinal a cidade de Garibaldi foi povoada por italianos, também por bugres, poloneses e sírios. Outro fato histórico de destaque foi a realização do evento, em 1979, nomeado de Festa Nacional do Champanha. Complementando esta ideia e tecendo um esclarecimento sobre a importância de Garibaldi, Martins (20-) acredita que a economia de Garibaldi está diretamente ligada aos números da champanha, segundo o balanço econômico desenvolvido em parceria com a Universidade de Caxias do Sul.

Segundo divulgação no *site* de Garibaldi, o município possui uma área geográfica de 167,7 km², distribuída em 25 bairros e 2 distritos. O orçamento previsto para 2013 era de R\$ 91.000.000,00. Em 2009, a renda *per capita* era de R\$ 29.480,00. Com relação à medição da educação, saúde e renda, o Índice de Desenvolvimento Humano da ONU – IDH, quanto mais perto de 1 for o resultado melhor será o desenvolvimento do município; visto isso considera-se que o resultado de Garibaldi, em 2013, é bom, pois alcançou o índice de 0,786, ficando em 87º melhor índice nacional e em 6º lugar no estadual.

Conforme *site* da FEE, a densidade demográfica da cidade de Garibaldi, em 2011, era de 184,3 hab/km²; sendo que o Produto Interno Bruto a preço de mercado (PIBpm) em 2011 foi de R\$ 1.073.021,00; a taxa de analfabetismo para pessoas com idade igual ou superior a 15 anos, em 2010, era de 2,65%; a mortalidade

infantil, em 2010, teve o coeficiente de 16,89 por mil nascidos vivos; a expectativa de vida dos habitantes, ao nascerem no ano de 2000, foi de 74,11 anos. Em consonância a esses dados, o *site* do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) afirma que Garibaldi, em 2010, apresentou uma população total de 30.689 habitantes, além de salientar que:

Garibaldi hoje figura entre os municípios mais prósperos do Rio Grande do Sul. Apesar da maioria dos habitantes ser descendente de estrangeiros, especialmente de italianos, a assimilação é perfeita e a população concorre, pelo seu esforço e amor à terra, para o engrandecimento do Rio Grande do Sul.

O *site* da cidade ainda informa: sobre a infraestrutura de 19 escolas, entre educação infantil até ensino superior; que atende 90% das residências com rede de esgoto e fornece água encanada para 98% dos domicílios; que dispõe também de 10 unidades básicas de saúde. Para situar o leitor, Garibaldi fica na encosta superior do nordeste do Rio Grande do Sul, e tem como base econômica a indústria, somando um total de 368 indústrias, 836 comércios, 1.394 empresas de serviços, 214 profissionais liberais, 708 autônomos registrados e 2.251 talões de produtor.

Já o município de Candelária passou a existir após Decreto nº 3.495, em 07 de julho de 1925, conforme informa o *site* da FEE, tendo como município de origem Rio Pardo, menciona também o PIBpm de 2011 foi de R\$ 409.930,00. Sendo assim, o IBGE, informa que a cidade tinha, em 2010, um total de 30.171 habitantes para uma área geográfica total de 943,945 km².

Segundo o *site* de Estrela, o município nasceu após ser desmembrado de Taquari, em 20 de maio de 1876, pela Lei nº 1.044. O IBGE, por sua vez, comunica que este município está situado na Mesorregião Centro Oriental Rio-Grandense, no estado do Rio Grande do Sul; apresentou, em 2010, a população total de 30.619 habitantes, com uma densidade demográfica de 166,25 hab/km², na área territorial total de 184,176 km². O *site* do FEE destaca que o Produto Interno Bruto a preço de mercado (PIBpm) foi de R\$ 1.025.704,00, em 2011.

A economia da "Princesa do Vale", como também Estrela é conhecida, tem base na indústria, conforme IBGE, principalmente pela fabricação de produtos alimentícios, bebidas, materiais plásticos, metalúrgicos, vestuário e calçados. Como

segunda forte potência vem o comércio, bem como o setor primário (destacando o cultivo de milho e a produção de leite). Importante salientar que a cidade é ligada pela Rodovia Presidente Kennedy (BR 386), e por situar-se às margens do Rio Taquari, possui o Porto de Estrela e ainda faz a ligação ferroviária entre Porto Alegre e Passo Fundo na rota do trigo.

Por sua vez, Frederico Westphalen, conforme IBGE, possui 28.843 habitantes para um zoneamento de 264,976 km². Já o *site* da cidade informa também que a economia se dá através dos setores primários, de serviços e comerciais, sendo que em primeiro lugar são as mais de 1.670 propriedades rurais, que produzem hortigranjeiros, piscicultura, gado de corte e bacia leiteira; as mais de 160 indústrias moveleiras, basicamente de pequeno a médio porte; no quesito comércio, dispõe de mais de 840 estabelecimentos. O município de Frederico Westphalen foi criado em 15 de dezembro de 1954, pela Lei nº 2523, segundo o FEE e teve como origem as cidades de Iraí e Palmeiras das Missões. A Fundação de Economia e Estatística agrega que em 2011 o PIBpm foi de R\$ 626.559,00.

Portão, segundo o *site* da prefeitura municipal, foi formado pela área dos municípios de São Leopoldo, Estância Velha, Canoas e São Sebastião do Caí, em 09 de outubro de 1963, pela Lei nº 4.579. O FEE informa que, em 2011, teve um PIBpm de R\$ 719.750,00. O IBGE, em 2010, constatou uma área total de 159,894 km², com uma população total de 30.920 habitantes.

Já o *site* de Santa Vitória do Palmar informa que o município está situado na Mesorregião Sudeste Rio-Grandense do Rio Grande do Sul. Enquanto o FEE informa que a data de criação do mesmo ocorreu em 30 de outubro de 1872, conforme a Lei nº 808, desmembrando-se de Rio Grande, também declara que em 2011 o PIBpm foi de R\$ 510.820,00. Nos arquivos do IBGE encontram-se informações relevantes quanto à população total, que em 2010 era de 30.990 habitantes e a área total da cidade é de 5.244,353 km²; no quesito economia, a cidade tem base em criação de ovinos e bovinos e vem crescendo a produção de arroz no território.

Conforme o IBGE, Soledade foi criada pela Lei Provincial nº 962, em 29 de março de 1875, data em que desmembrou-se de Passo Fundo. Em 2010, o IBGE informa que a cidade possuía uma população total de 30.044 habitantes, enquanto a

área total é de 1.213,410 km². O *site* do FEE relata que o PIBpm, em 2011, foi de R\$ 459.660,00.

Os municípios da amostra possibilitam a solução do problema proposto, por meio do estudo de caso.

3 ESTUDO DE CASO

Para este estudo, definiu-se que a coleta de dados teria base no site do TCE-RS, sendo que para saúde e educação foram coletados os dados referentes ao índice de aplicação em cada função. Já em saneamento, estipulou-se que seria feito pelo valor liquidado, uma vez que esta fase representa o recebimento do bem ou a conclusão da prestação serviço, faltando somente o desembolso do valor acordado, mediante empenho, por parte da prefeitura.

Por intermédio dos valores absolutos contidos neste trabalho, atualizados pelo Índice Geral de Preços-Disponibilidade Interna (IGP-DI) da Fundação Getúlio Vargas, parametrizados ao mês de maio de 2014, foi possível compor uma análise entre as cidades nos referidos anos, através do valor financeiro gasto a valor presente, corrigido com a inflação.

Na sequência, estão expostos os resultados encontrados de acordo com cada função abordada.

3.1 SAÚDE

Os dados para estudo sobre a função 10, relacionados à saúde, foram coletados do *site* do TCE-RS e foram alicerces para este estudo de caso. Nas análises foram utilizados os dados investidos em reais e o percentual de aplicação nesta função, com base na fórmula do Quadro 15:

Quadro 15 – Fórmula do Índice de Aplicação em Saúde

$\text{Índice de aplicação em saúde} = \frac{\text{Total da Aplicação em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS)}}{\text{Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)}}$

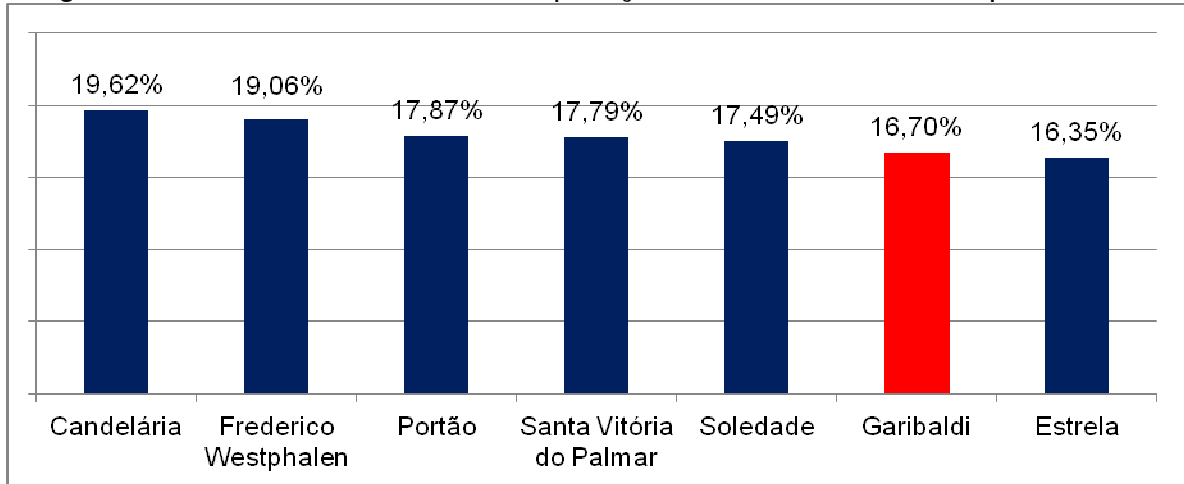
Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCE-RS, adaptado pela autora.

O índice de aplicação em saúde, bem como o percentual, de no mínimo 15%, deve ser cumprido pelos municípios. Estas regras estão estipuladas na Constituição Federal, conforme abordagem no subcapítulo 2.5.2.

A primeira análise teve base na Figura 3 e demonstra, em posição decrescente, a média do percentual aplicado em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), ou seja, na esquerda situam-se os municípios que mais aplicaram, e

na direita, os que menos aplicaram. Cabe ressaltar que, como o enfoque deste estudo é a fiscalização e comparação do município de Garibaldi mediante os demais, a coluna desta cidade está destacada em vermelho.

Figura 3 – Média do Percentual de Aplicação em Saúde dos Municípios Gaúchos



Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se visualizar, na Figura 3 que, em média, todos os municípios cumprem com a aplicação mínima de 15% em investimentos com saúde, pois é uma exigência da lei. No Apêndice A esta execução está evidenciada e comprovada ano por ano. Quanto às médias desses investimentos, exibidas no quadro acima, pode-se observar que Candelária (19,62%) é a que, em média, mais investe. Já Garibaldi (média de 16,70%) posiciona-se como penúltima, aplicando mais que Estrela, que investiu em saúde, em média, 16,35%.

O maior aumento no percentual de Garibaldi foi de 14,81% no percentual de investimento do ano de 2011 para 2012, sendo que isso ajudou significativamente para que não fosse a última colocada. Na comparação de Garibaldi com as outras cidades da amostra, Candelária, em 2011, foi a que mais se destacou, com um índice de 35,97% superior a Garibaldi. O segundo maior resultado foi de Frederico Westphalen, em 2013, que apresentou investimento de 31,76% superior à cidade da Serra Gaúcha. Ponderando cidades com menores investimentos em saúde que Garibaldi, Santa Vitória do Palmar fica em penúltimo lugar, destinando 6,72% a menos em 2012 e Estrela, em 2010, teve seu índice 10,31% inferior quando comparada com Garibaldi.

Para verificar, sob análise estatística, o comportamento dos municípios, com o passar dos anos, através da equação para a previsão de tendência, observa-se o Quadro 16:

Quadro 16 – Equação para a previsão de tendência do índice de aplicação em saúde

Municípios	b^1	a^2	R^2^3	R^4
Candelária	0,53	17,22	0,68	0,82
Frederico Westphalen	0,54	16,62	0,62	0,79
Portão	0,31	16,49	0,25	0,50
Santa Vitória do Palmar	-0,08	18,16	0,07	0,26
Soledade	0,57	14,94	0,76	0,87
Garibaldi	0,28	15,45	0,51	0,72
Estrela	0,34	14,84	0,58	0,76

Fonte: Elaborado pela autora.

Neste contexto, o Quadro 16 está disposto com base no desempenho dos municípios (Figura 3). Percebe-se que a cidade de Candelária, na média dos 8 anos, obteve melhor resultado, perante os demais municípios; aqui, ela fica em 3º lugar, ou seja, a cada ano houve, em média, um aumento de 0,53 no índice de aplicação em saúde; enquanto Soledade, a cada ano, em média, aumentou 0,57 no índice e Frederico Westphalen, a cada ano, em média, cresceu 0,54 no índice.

Nesta tendência da regressão linear, Garibaldi é a última cidade com expectativa de crescimento positivo para saúde, pois se mantiver o aumento no índice encontrado nos anos em pauta, para o ano de 2014 apresentará um crescimento de 0,28 no índice de investimento em saúde. Quanto ao coeficiente angular negativo de Santa Vitória do Palmar, deduz-se que houve alguma anormalidade em um ou mais índices dos anos da amostra, não cabendo análise para este caso.

Mediante o conceito do R^2 – coeficiente de determinação, o município que apresenta melhor relação entre as variáveis é Soledade, pois 76% do índice de saúde está relacionado com a variação dos anos. Outras cidades que mantêm boa

¹ Coeficiente angular

² Constante

³ Coeficiente de explicação ou determinação

⁴ Coeficiente de Pearson

correlação são Candelária (com $R^2 = 68\%$) e Frederico Westphalen (com $R^2 = 62\%$). Com o mesmo conceito pode-se observar uma outra ótica do resultado: a diferença do valor decimal e 1 representa o quanto o índice independe dos anos. Para Garibaldi, 49% da variação do índice não é explicada pelo passar dos anos.

Em valores monetários atualizados a valores presentes pelo índice (IGP-DI), conforme pode-se constatar no Apêndice A, é importante mencionar que em Garibaldi os valores de Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), somente de 2012 para 2013, teve um redução de aproximadamente 3,53%, enquanto todos os demais anos apresentaram aumento, onde o maior deles foi de 2011 para 2012 (aproximadamente 15,24%). Em consonância, a Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) de um ano para outro sempre aumentou, com a acentuação no ano de 2011 (R\$ 61.279.508,74); quando comparado com 2010 (R\$ 53.287.982,26), obteve um crescimento de aproximadamente 15%.

Quando se compara os valores monetários, em maio de 2014, tanto na aplicação em ASPS e quanto na Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustadas), percebe-se que somente Santa Vitória do Palmar, no ano de 2006, (R\$ 7.233.835,66) no quesito Ações e Serviços Públicos de Saúde, superou em valor monetário destinado por Garibaldi (R\$ 6.962.569,15), sendo que a cidade da Serra Gaúcha, nos demais anos, aplicou e recebeu mais em valores absolutos, quando comparada com os municípios com população aproximada.

De forma semelhante, enquanto Garibaldi, em 2013, em valor atualizado, aplicou R\$ 11.405.101,91 em saúde, todas as demais cidades destinaram menos valor, com destaque para Soledade, que aplicou no mesmo ano R\$ 6.383.041,32. Visto isso, fica claro que Garibaldi é mais rica que as demais com relação a capacidade arrecadatória. Pode-se comprovar isto pelo cálculo do investimento em saúde *per capita*, no Quadro 17, feito com os dados de 2010, valor aplicado em ASPS e pelo Censo. Garibaldi lidera o ranking da aplicação por habitante no quesito saúde; sendo que a última colocada, Candelária, investe aproximadamente 60% do valor *per capita* da cidade situada na Serra Gaúcha.

Quadro 17 – Saúde dos Municípios *Per Capita* - em 2010

	Valor Presente ASPS	População	Valor <i>per capita</i>
Garibaldi	9.142.648,11	30.689	297,91
Santa Vitória do Palmar	7.495.677,96	30.990	241,87
Estrela	6.727.170,44	30.619	219,71
Frederico Westphalen	6.026.763,56	28.843	208,95
Portão	6.053.309,24	30.920	195,77
Soledade	5.845.192,71	30.044	194,55
Candelária	5.426.354,71	30.171	179,85

Fonte: Elaborado pela autora.

No subcapítulo a seguir, serão abordados os dados e análises pertinentes da Educação dos municípios da amostra.

3.2 EDUCAÇÃO

Na função educação foram coletados os índices que representam o investimento na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), conforme dados do TCE-RS, divulgados na *internet*. O Quadro 18 apresenta como é encontrado este índice.

Quadro 18 – Fórmula do Índice de Aplicação em Educação

$\text{Índice de aplicação em educação} = \frac{\text{Total da Aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)}}{\text{Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)}}$

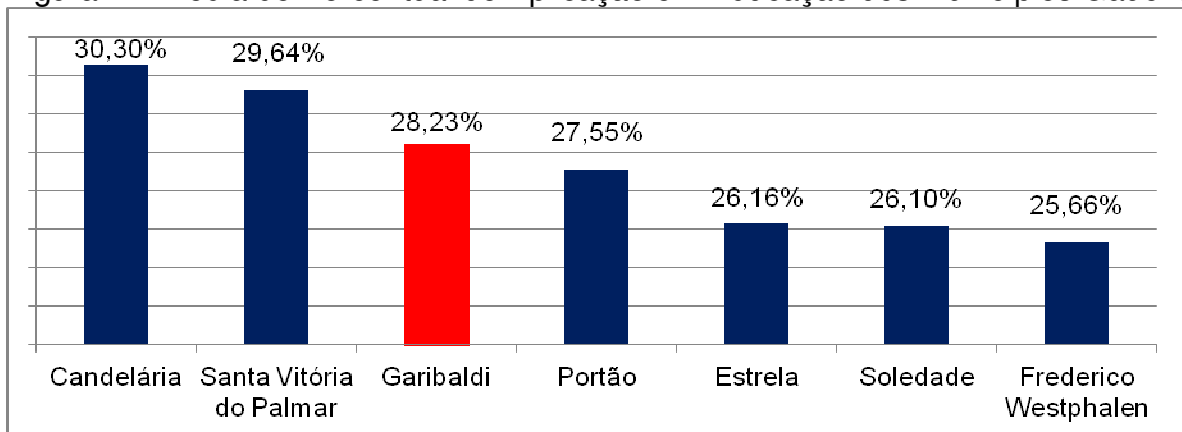
Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCE-RS, adaptado pela autora.

O modo como calcular o índice, assim como o percentual mínimo de aplicação em educação (25%), estão parametrizados na Constituição Federal. Mais detalhes podem ser observados no subcapítulo 2.5.3 desta monografia.

Após coletar os índices de aplicação, foi feita uma média aritmética conforme desempenho de cada cidade. O resultado pode ser conferido na Figura 4, a qual evidencia a posição da cidade de Garibaldi (em vermelho), mediante as outras cidades gaúchas da amostra.

A Figura 4 demonstra o ranking das cidades da amostra deste estudo, de forma que Garibaldi posiciona-se em 3º lugar, investindo, em média, 28,23% em educação, enquanto a maior aplicação é dada pela cidade de Candelária (em média 30,30%) e em segundo lugar vem Santa Vitória do Palmar com 29,64%, em média, de aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, comparadas com o total da Receita Líquida de Impostos e Transferências Ajustada.

Figura 4 – Média do Percentual de Aplicação em Educação dos Municípios Gaúchos



Fonte: Elaborado pela autora.

Desta forma, todas as cidades, em média, cumprem com os 25% mínimos da Receita Líquida para a educação, por estarem impostos na CF. Por conseguinte, isto se confirma em todos os anos dos municípios, conforme exposto no Apêndice B.

Garibaldi apresentou relevantes aumentos nos percentuais de investimentos no MDE, crescendo aproximadamente 10,55% de 2008 para 2009 e aproximadamente 10,97% em 2012, para 2011. O maior decréscimo foi em 2013, quando comparado com 2012 (aproximadamente -5,02%).

Candelária, a cidade nº 1 no ranking, teve no seu índice, entre os anos de 2006 e 2013, variação de 27,86% (2006) até 34,31% (2007). Por sua vez, Santa Vitória do Palmar obteve o menor percentual de investimento em 2010 (26,87%) e seu maior índice ocorreu em 2006 (32,88%), ficando à frente de Garibaldi, que teve a culminância do investimento, no período, de 30,86% em 2012. Garibaldi destacou-se em todos os percentuais de aplicação, quando comparada com Frederico Westphalen. Contudo, mediante os demais municípios, Garibaldi oscila, avançado um pouco em alguns anos e recuando em outros.

Cabe, aqui apresentar o Quadro 19, o qual demonstra, sob vários aspectos, passíveis de análises estatísticas da regressão linear, a tendência de evolução do índice das cidades gaúchas.

Quadro 19 – Equação para a previsão de tendência do índice de aplicação em educação

Municípios	b ⁵	a ⁶	R² ⁷	R ⁸
Candelária	-0,006	30,33	0,00005	0,01
Santa Vitória do Palmar	-0,466	31,74	0,41260	0,64
Garibaldi	0,517	25,90	0,62430	0,79
Portão	-0,544	30,00	0,74270	0,86
Estrela	-0,236	27,22	0,29170	0,54
Soledade	-0,059	26,37	0,06200	0,25
Frederico Westphalen	0,109	25,17	0,11040	0,33

Fonte: Elaborado pela autora.

As cidades do quadro acima estão organizadas de acordo com a Figura 4. Fica claro que Garibaldi posicionou-se em 3º lugar em gastos com MDE, mas quando observa-se a equação de tendência, em seu coeficiente angular, nota-se que, dentre todas as cidades, é o município que mais aumentou, em média, o índice no decorrer dos anos (0,517), enquanto na segunda posição do coeficiente angular foi Frederico Westphalen, que cresceu 0,109 (em média) em relação ao tempo.

Com base na teoria exposta no subcapítulo 2.6, o coeficiente de determinação (R^2), Garibaldi apresenta a segunda melhor correlação (aproximadamente $R^2 = 62\%$) entre as variáveis índice e anos. Enquanto que a liderança da relação é de Portão, com aproximadamente 74% do índice relacionado com a variação dos anos. Em contraposição a isto, por apresentar um coeficiente de explicação muito baixo, o índice de Candelária quase não é influenciado pelo passar dos anos, confirma-se isso ao observar o coeficiente de Pearson, no qual a cidade tem associação linear muito baixa.

Quando inspeciona-se Garibaldi, individualmente, em seus valores monetários ajustados pelo IGP-DI, expostos no Apêndice B, pode-se notar que nos 4

⁵ Coeficiente angular

⁶ Constante

⁷ Coeficiente de determinação ou explicação

⁸ Coeficiente de Pearson

anos (2007, 2009, 2011 e 2012 em comparação aos seus respectivos anos anteriores) obtiveram um aumento de mais de 10% no quesito investimentos em MDE. Embora o único ano que houve retração de aproximadamente 0,50% foi em 2013, quando comparado com 2012. Nos demais anos os gastos foram crescendo ano por ano.

Por intermédio da correção da inflação, através do índice IGP-DI, consegue-se identificar que somente Santa Vitória do Palmar, em 2006, faz um investimento de R\$ 12.447.047,12, sendo superior a Garibaldi (R\$ 11.511.874,99); porém quando a cidade situada na Serra Gaúcha é comparada com os demais municípios nos quesitos MDE e Receita Líquida, passa na frente, pois aplica e recebe mais que os outros. Cabe ressaltar que a maior diferença deu-se no ano de 2012, quando Garibaldi destinou R\$ 19.193.512,97 em educação; por sua vez, Soledade designou R\$ 8.608.618,22 (representando, aproximadamente, 44,85% do valor de Garibaldi); enquanto Candelária dispôs R\$ 9.137.383,34 (aproximadamente 52,40% a menos que o município da Serra Gaúcha). Por isso, o Quadro 20, faz a demonstração, por meio do cálculo, a aplicação do MDE por habitante, com base no Censo de 2010 e na aplicação MDE em 2010.

Quadro 20 – Educação dos Municípios *Per Capita* – em 2010

Educação <i>per capita</i> – em 2010			
	MDE	População	Valor <i>per capita</i>
Garibaldi	15.667.180,23	30.689	510,51
Santa Vitória do Palmar	11.549.930,47	30.990	372,70
Estrela	11.105.432,12	30.619	362,70
Portão	9.808.319,23	30.920	317,22
Frederico Westphalen	8.016.076,11	28.843	277,92
Candelária	8.250.340,22	30.171	273,45
Soledade	8.172.629,25	30.044	272,02

Fonte: Elaborado pela autora.

É possível identificar, por meio da apresentação do quadro anterior, que os três primeiros classificados em educação, coincidentemente, são os mesmos três da função saúde, expostos do Quadro 17. Novamente Garibaldi lidera este ranking da aplicação do recurso por habitante, sendo que, em 2010, para cada garibaldense foi investido R\$ 510,51 em educação; enquanto Soledade aplicou R\$ 272,02 para cada munícipe.

Para verificar se o valor investido na educação no município de Garibaldi, além de ser maior do que nas demais cidades é mais eficiente, cabe, apresentar e comparar o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), o qual é elaborado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) e, conforme as notas técnicas do IDEB, o índice permite o monitoramento do desempenho dos alunos das escolas do ensino, e quando apresentar baixo indicador, serão detectados os pontos falhos, possibilitando, assim, uma avaliação sobre o rendimento escolar. Observe o Quadro 21:

Quadro 21 – Índice de Desenvolvimento da Educação Básica Observada

	<i>Séries 5^a e 6^a</i>		<i>Séries 8^a e 9^a</i>
	Média IDEB		Média IDEB
Estrela	5,63	Estrela	4,93
Garibaldi	5,17	Garibaldi	4,87
Portão	4,93	Soledade	3,87
Frederico Westphalen	4,67	Frederico Westphalen	3,73
Soledade	4,47	Santa Vitória do Palmar	3,30
Candelária	4,43	Candelária	3,27
Santa Vitória do Palmar	4,33	Portão	3,17

Fonte: Elaborado pela autora.

A média do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, apresentada no Quadro 21, foi obtida através da média aritmética dos índices observados na rede municipal de ensino, nas 5^{as} e 6^{as} séries e nas 8^{as} e 9^{as} séries, nos anos de 2007, 2009 e 2011, dos municípios da amostra demonstrados no Apêndice C. Coletados do site do INEP. Cabe ressaltar que os índices, em verde, são os que atingiram as suas metas projetadas.

Ao construir uma relação entre os Quadros 20 e 21, percebe-se que, embora Garibaldi gastou mais, em média R\$ 510,10; em 2010, por habitante, os Índices de Desenvolvimento da Educação Básica, quando se analisa as médias obtidas nas 5^{as} e 6^{as} séries e nas 8^{as} e 9^{as} séries, Garibaldi fica em segundo lugar, enquanto Estrela apresenta maior desempenho que o município da Serra Gaúcha, e este, gastou, em 2010, em média, por munícipe 362,70.

Neste caso, o simples gasto por habitante não poderia provar a sua eficiência, mas, partindo do pressuposto que o IDEB reflete a qualidade do ensino, pode-se

constatar que Estrela investe menos e apresenta maior desempenho que Garibaldi, sendo que, desta forma, a aplicação em educação de Estrela está sendo feita de forma mais eficaz e eficiente.

Cabe agora expor os dados e as análises pertinentes da função saneamento.

3.3 SANEAMENTO

Para a função 17, saneamento, foram coletados os dados liquidados do *site* do TCE-RS nas subfunções, 511 - Saneamento Básico Rural e 512 - Saneamento Básico Urbano, e algumas outras subfunções consideradas pelas prefeituras como saneamento. Afinal, a flexibilidade no orçamento permite que as subfunções sejam móveis, o que fez com que a busca de cada cidade fosse adaptada, tentando se aproximar ao máximo do real mensurável, com vistas em minimizar a distorção dos gastos com saneamento.

Cabe ressaltar que, com a falta de normatização da Receita Líquida para calcular o índice desta função, entendeu-se oportuno usar a mesma base de cálculo da função 10 - Saúde, afinal o saneamento influencia diretamente na saúde da população, além de padronizar a receita. Para obter a mesma proporcionalidade não foram somadas as receitas de capital e de transferências de capitais de outros órgãos para saneamento. Em alguns anos, devido a cota parte extra do Fundo de Participação dos Municípios, a Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustadas) da educação foi maior que a receita líquida da saúde, outro motivo pelo qual foi utilizada a Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) da Saúde para compor a fórmula:

Quadro 22 – Fórmula do Índice de Aplicação em Saneamento

Índice de aplicação em saneamento =	$\frac{\text{Total da Aplicação nas Subfunções 511 e 512 (exceto para casos particulares)}}{\text{Receita Líquida de Impostos e Transferências - Saúde (Ajustada)}}$
-------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Elaborado pela autora.

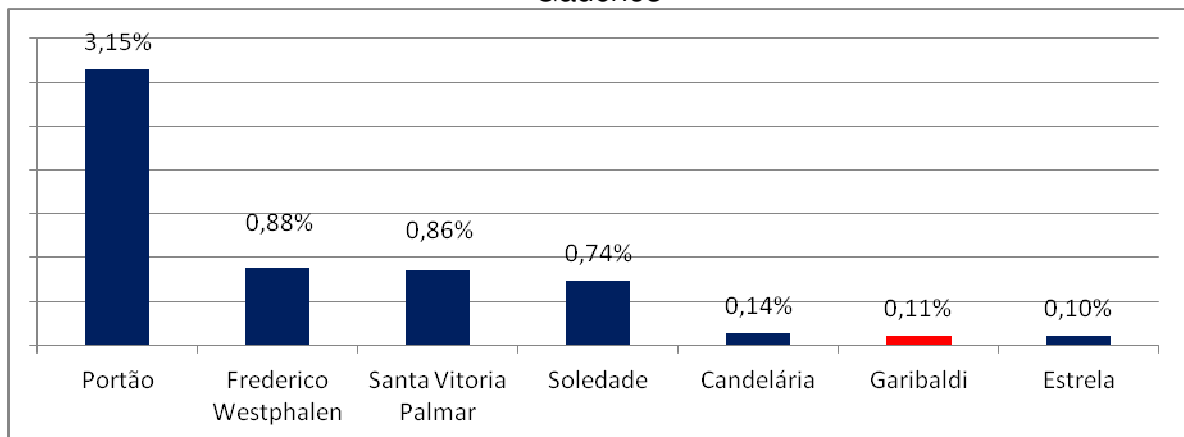
Considerou-se importante manter os mesmos moldes de saúde e educação para calcular o índice. Este índice, no caso, foi obtido pela divisão do Total de Saneamento (encontrado por meio da soma das subfunções Saneamento Básico

Urbano - subfunção 512 - e Rural - subfunção 511-, salvo casos particulares de cada cidade), pela Receita Líquida de Impostos e Transferências da Saúde (Ajustada). É importante destacar que este método de cálculo é limitado, já que o município pode receber investimentos de capital para serem aplicados em saneamento, os quais aqui não foram considerados, recursos que podem vir de um convênio federal ou estadual, para tratar o esgoto, por exemplo. Para não distorcer o parâmetro das três funções, foram utilizadas receitas próprias, que o município efetivamente possui.

Para a cidade de Portão, existem dados de saneamento lançados na subfunção 542 - Controle Ambiental e 604 - Defesa Sanitária Animal; enquanto Frederico Westphalen lançou no ano de 2012 valor na subfunção 182 - Defesa Civil. Por isso, para os cálculos destes municípios foram acrescentadas estas exceções. Sem embargo, todos esses dados podem ser observados no Apêndice D.

Reiterando o assunto já mencionado no referencial teórico, não existe mínimo constitucional em saneamento a ser cumprido pelas prefeituras. Porém, com base nos dados coletados, foi calculado o percentual anual de gasto em relação à Receita Líquida, e em cada cidade foi feita a média de aplicação no período, para compará-las, conforme demonstração na Figura 5:

Figura 5 – Média do Percentual de Aplicação em Saneamento dos Municípios Gaúchos



Fonte: Elaborado pela autora.

Garibaldi (coluna vermelha), quando comparada com as 6 demais cidades, fica em penúltimo lugar no ranking. Portão, desta vez, sobressai-se em aplicação perante os demais municípios da amostra, com mais de 3% aplicado em

saneamento no período. Cabe aqui comentar que, nas médias, Portão investe mais que todas as demais cidades juntas.

Outra evidência que pode ser constatada, por meio dos dados coletados no Apêndice D, é que das 7 cidades da amostra, somente Santa Vitória do Palmar, Portão e Frederico Westphalen (3 cidades) gastam, anualmente, valores com o saneamento público. As demais, 4 cidades têm um ou mais anos os valores liquidados zerados. Devido a isto, cabe comentar que fica difícil comparar os dados das cidades com os de Garibaldi, já que esta faz parte da amostra que não tem investimento em alguns anos.

Em valores absolutos, é interessante evidenciar que os maiores investimentos, no decorrer dos anos e das cidades, foram apresentados por Portão, que em 2011 aplicou na função a importância de R\$ 1.100.740,12; em 2012 investiu R\$ 1.554.844,76 e a maior destinação foi em 2013, no valor monetário de R\$ 1.937.130,56. Em contrapartida, os menores investimentos foram feitos por Candelária, que em 2010 dedicou R\$ 4.490,00 e em 2013 destinou R\$ 93,78.

Para obter uma outra perspectiva do investimento na função saneamento, foi feito um linha de tendência de regressão linear simples. Conforme Quadro 23:

Quadro 23 – Equação para a previsão de tendência do índice de aplicação em saneamento

Municípios	b^9	a^{10}	R^2^{11}	R^{12}
Portão	0,23	2,10	0,75	0,87
Santa Vitoria Palmar	0,03	0,74	0,02	0,14
Frederico Westphalen	-0,04	1,06	0,04	0,19
Soledade	-0,17	1,49	0,80	0,90
Candelária	-0,03	0,25	0,18	0,42
Garibaldi	-0,04	0,30	0,32	0,57
Estrela	0,02	0,03	0,14	0,38

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando o Quadro 23, que está na mesma ordem da Figura 5, situando no topo a cidade que mais investiu em saneamento, em média, e, por último, a que teve

⁹ Coeficiente angular

¹⁰ Constante

¹¹ Coeficiente de determinação ou explicação

¹² Coeficiente de Pearson

menor aplicação. É importante elucidar que o coeficiente angular demonstra a tendência do índice para os próximos anos, e nesta amostra, para este determinado período de tempo, apenas três municípios apresentam perspectivas positivas. Com ênfase para Portão, que apresenta coeficiente de aproximadamente 0,23. As outras duas são positivas, mas ficam muito próximo de 0 (Santa Vitória do Palmar aproximadamente 0,03 e Estrela aproximadamente 0,02).

Quanto ao coeficiente de determinação, algumas evidências remetem à boa correlação de Soledade ($R^2 = 0,80$) e Portão ($R^2 = 0,75$). Estas apresentam boa relação entre índice *versus* ano, comprovado pelo coeficiente de Pearson, que tem associação linear, respectivamente, muito alta e alta, conforme Tabela 1.

Com base nisso, buscou-se as informações *per capita*, no ano de 2010 – segundo o Censo e gastos neste ano. Cabe mostrar o Quadro 24, que emoldura os gastos em saneamento das cidades da amostra:

Quadro 24 – Saneamento dos Municípios *Per Capita* – em 2010

	Total de saneamento	População	Valor <i>per capita</i>
Portão	892.899,44	30.920	28,88
Soledade	187.900,49	30.044	6,25
Frederico Westphalen	154.203,38	28.843	5,35
Santa Vitória do Palmar	151.395,00	30.990	4,89
Estrela	21.106,60	30.619	0,69
Candelária	4.490,00	30.171	0,15
Garibaldi	0,00	30.689	0,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Constata-se que, em Garibaldi, não houve aplicação em Saneamento no ano de 2010. Por isto o cálculo para esta cidade está zerado. Portão apresenta o maior investimento, sendo R\$ 28,88 por cidadão nesta função. Na sequênci, fica Soledade, R\$ 6,25 para cada contribuinte.

Cabe aqui esclarecer que o Apêndice D compreende todos os dados coletados que se referem a saneamento. Acredita-se ser oportuno coletar os dados pelas subfunções separadas (Saneamento Básico Rural - 511 e Urbano - 512), encontrando assim o valor considerado correto para saneamento, conforme define a Portaria nº 42/99 MOG. Ambos totais deveriam ser iguais, mas ao se comparar este

total, com o total da função 17 - Saneamento (o qual é lançado pelo agente público de cada município), encontrou-se muitas divergências.

Foi encontrado diferença nos totais (no pesquisado e no exposto pelo *site* do TCE-RS), conforme comprovado no Apêndice D, nas cidades de Soledade, em todos os anos, exceto 2006; Frederico Westphalen, em todos os anos da amostra e Candelária, no ano de 2008.

A partir daí, decidiu-se pesquisar em quais subfunções estavam sendo somados os valores que diziam ser gastos na função de Saneamento. Neste momento, encontrou-se mais erros, como é o caso de Portão, que considerou as subfunções 542 - Controle Ambiental e 604 - Defesa Sanitária Animal como saneamento. Já Frederico Westphalen, no ano de 2012, considerou Defesa Civil (subfunção 182) na função 17 - Saneamento.

4 CONCLUSÃO

A inicial motivação tornou a questão empírica em um estudo de caso científico, e assim conclui-se que foi de grande valia este apanhado, desde a sua abordagem nas legislações que cercam e definem a Contabilidade Pública, percorrendo o orçamento, suas receitas e despesas, leis que estipulam e permitem que o ente cumpra a sua função alocativa, estabilizadora e redistribuidora. Neste aspecto, foi possível ter parâmetro para a análise e compreensão dos atos administrativos por meio destes conceitos pautados.

Através da busca de informações relevantes e pertinentes à monografia, alcançou-se o objetivo inicial de aprofundar os conhecimentos tanto na área governamental, quanto na fiscalização dos municípios nas funções saúde, educação e saneamento. Por conseguinte, fiscalizar o município em que se reside, bem como os demais municípios gaúchos com população aproximada. Foi possível compreender, que apesar de o tema parecer complexo, ele não o é, pois ao analisar-se os casos, percebeu-se a importância de tudo estar sintonizado com bases legais.

O orçamento é uma prova da relevância da regulamentação parametrizada, já que consegue ser uma ferramenta, ao mesmo tempo, de prevenção, de crítica e de execução, além de ser a base para a previsão da receita e da fixação da despesa. Quando o orçamento está bem alinhavado, contendo a previsão do que será recebido e uma prévia destinação, obtém-se uma demonstração real do gasto público.

Este trabalho demonstra, em alguns aspectos, que o orçamento de algumas cidades não está totalmente estruturado, já que não existe inspeção neste quesito, tornando, assim, uma limitação que distorce os dados e, conseqüentemente, a avaliação dos valores das funções. Este estudo demonstra, claramente, que existe muita carência técnica na elaboração dos orçamentos, podendo ser por desinteresse ou desconhecimento da pessoa que faz este trabalho. Sendo assim, acredita-se que deveria haver uma rígida fiscalização na estrutura dos orçamentos.

A fiscalização já acontece com as funções de saúde e educação, já que a lei parametriza os mínimos a serem aplicados: 25% com a educação e 15% na saúde, e por isso são rigorosamente cumpridos pelos prefeitos, uma vez que, se não

cumprirem a legislação, estarão sujeitos às punições. Cabe lembrar que este é somente o mínimo que a destinação varia conforme a necessidade da população e, por isso, o administrador do município deve estar atento ao suprir as necessidades do povo. Fica claro, que as contas de saúde e educação, no geral, estão bem estruturadas.

O que pode ser comprovado, mediante este estudo, tanto em saúde, como educação, que Garibaldi é mais rica perante as demais com aproximada população, pois recebe mais em valor absoluto e, na maioria das vezes, gasta mais em valor absoluto, até porque precisa cumprir com o mínimo de aplicação nas funções.

Foi também demonstrado que destina o maior valor na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) *per capita*, porém isto não significa que este recurso tenha sido gasto de forma eficiente e/ou eficaz. Ao analisar o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), percebeu-se que existem outras cidades que, apesar de terem menos capacidade arrecadatória que a cidade da Serra Gaúcha, possuem um gasto em educação por munícipe menor, mas um índice quase igual ao de Garibaldi, o que significa que estão sendo mais eficazes, já que gastam menos por pessoa, mas apresentam um índice igual ao de Garibaldi.

Paralelamente, foi possível constatar outras realidades. A regulamentação específica do saneamento não define o mínimo a ser aplicado, afirmação que foi comprovada pela maioria das cidades, que não chegam a gastar 1% da Receita Líquida. Em outras palavras, um gasto baixíssimo, quando se comparam os benefícios em prol da comunidade que esta função consegue atingir. Contribuindo com este problema, algumas cidades não têm as suas subfunções organizadas. Falha que demonstra a liberdade para que cada agente público contabilize na função que quiser, deslocando os valores e as análises dos mesmos.

Cabe lembrar que, conforme já exposto, o saneamento é fundamental para manter a vida, os direitos humanos e a natureza. Ressalta-se também que, ao se gastar em saneamento, influencia-se intrinsecamente na saúde pública da população, pois além de ser a porta para o bem estar, enriquecendo qualidade de vida da população, é também a mantenedora da natureza equilibrada, pois é ele que permite o direito ambiental para o planeta e as gerações futuras.

Com base nos municípios da amostra estudada, no período analisado, pode-se recomendar com muita segurança que, em saneamento, deve haver uma

mensuração apropriada, tendo o cuidado para uma classificação correta; um mínimo de gasto em saneamento (seja por lei orgânica, constituição estadual ou lei federal) a ser cumprido pelos entes públicos e, principalmente, uma fiscalização, pois parece que somente mediante rigorosa vistoria que os entes se preocupam com os gastos públicos.

Para um próximo trabalho científico, sugere-se análise sobre as funções saúde, educação e saneamento de outra amostra, podendo abranger esferas alternativas. Ou então, desta mesma amostra, explanar outras funções, bem como as subfunções.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa. O orçamento público brasileiro e a perspectiva emancipatória: existem evidências empíricas que sustentam esta aproximação?. **Rev. Adm. Pública [online]**. 2013, vol.47, n.2, pp. 515-540. Disponível: <www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000200011&lang=pt>. Acesso em: 02 set. 2013.
- ACESSORIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Quadro comparativo - Fundeb-Fundef**. Brasília, 20-. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.fnde.gov.br%2Fquivos%2Fcategory%2F167-fundeb%3Fdownload%3D3018%3Aquadro-comparativo-fundeb-fundef&ei=T1M7U_n4KY2u0AGJ-YDoAg&usg=AFQjCNHq9jvywYsnblfnH06HTgaGaq5zng&sig2=qqNXOGcYgXSxRsYFu-Atgg>. Acesso em 04 maio 2014.
- ANDERSON, David R.; SWEENEY, Dennis J.; WILLIAMS, Thomas A. **Estatística aplicada à administração e economia**. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, c2007. xxi, 597 p. ISBN 9788522105212.
- ANJOS JR., Ary Haro dos. **Gestão estratégica do saneamento**. Barueri, SP: Manole, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 15 nov. 2013.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AZEVEDO, Celicina Borges. **Metodologia científica ao alcance de todos**. 2.ed. Barueri, SP: Manole, 2009. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 10 nov. 2013.
- BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 10 nov. 2013.
- BENTO, Leonardo Valles. **Governança e governabilidade na reforma do estado: entre eficiência e democratização**. Barueri, SP: Manole, 2003. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 13 out. 2013.
- BERNARDONI, Doralice Lopes; CRUZ, June Alisson Westarb. **Planejamento e orçamento na administração pública**. 2.ed. rev., atual. e ampl. Curitiba: Ibpex, 2010. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 29 set. 2013.

BONAFINI, Fernanda Cesar (Org.). **Estatística**. São Paulo: Pearson, 2012. Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em: 27 maio 2014.

BOSI, Maria Lucia Magalhães; MERCADO, Francisco Javier (Org.). **Avaliação qualitativa de programas de saúde**: enfoques emergentes. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006. 375 p. ISBN 8532633447.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 set. 2013.

_____. **Emenda Complementar nº 55, de 20 de setembro de 2007**. Altera o art. 159 da Constituição Federal, aumentando a entrega de recursos pela União ao Fundo de Participação dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc55.htm>. Acesso em 03 jun. 2014.

_____. **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. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2000/leicomplementar-101-4-maio-2000-351480-normaatualizada-pl.pdf>>. Acesso em 08 set. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em 25 nov. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012**. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp141.htm>. Acesso em 01 abr. 2014.

_____. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 25 nov. 2013.

_____. **Lei Federal nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 06 abr. 2014.

_____. **Lei Federal nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007.** Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico; altera as Leis nºs 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; revoga a Lei nº 6.528, de 11 de maio de 1978; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11445.htm>. Acesso em: 24 set. 2013.

_____. **Lei Federal nº 11.494, de 20 de junho de 2007.** Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm>. Acesso em: 15 nov. 2013.

_____. **Lei Federal nº 12.305, de 2 de agosto de 2010.** Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos, altera a Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm>. Acesso em: 02 jun. 2014.

_____. **MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Subsídios ao Ministério Público para acompanhamento do FUNDEB: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.** Ministério da Educação. 2008. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/subsidios_mp_fundeb.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2014.

_____. **MINISTÉRIO DO ORÇAMENTO E GESTÃO. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999.** Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

_____. **Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 1.133/08, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis 5.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC_11332008_NBC_T166_Demonstracoes_Contabeis.pdf>. Acesso em: 12 out. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **MCASP, Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à união, estados, distrito federal e municípios. 5.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

BREDA, Zulmir (Coord.). **Vade-mécum do profissional da contabilidade**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2012.

BOGONI, Nadia Mar; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; ISHIKURA, Edison Ryu and FERNANDES, Francisco Carlos. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Rev. Adm. Pública [online]**. 2010, vol.44, n.1, pp. 119-142. ISSN 0034-7612. Acesso em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000100006>>. Disponível em 22 nov. 2013.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante (Coord.). **Gestão pública responsável: Uma abordagem do sistema CFC/CRCs**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2011.

CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Orçamento público**: teoria e questões atuais comentadas. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CASARIN, Helen de Castro Silva; CASARIN, Samuel José. **Pesquisa científica**: da teoria à prática . Curitiba: Ibpex, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

CASTANHEIRA, Nelson Pereira. **Estatística aplicada a todos os níveis**. 5.ed. rev. e atual. Curitiba: Ibpex, 2010. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em : 20 fev. 2013.

CERVI, Emerson Urizzi. **Opinião pública e comportamento político**. Curitiba: Ibpex, 2010. Disponível em: <<http://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 12 out. 2013.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. Disponível em: <https://ucsvirtual.ucs.br>. Acesso em: 10 nov. 2013.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. 3.ed. Barueri, SP: Manole, 2012. Disponível em: <<http://www.ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 30 set. 2013.

CLAUS, Suzete Marchetto. **Gestão de sistemas locais de saúde**: desafios cotidianos para o desenvolvimento de competências profissionais. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2007. Disponível em: < <http://www.ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 13 nov. 2013.

CLEMENTE, Elvo; UNGARETTI, Maura. **História de Garibaldi**. Porto Alegre: Edipucrs, 1993. Disponível em:

<<http://www.pucrs.br/edipucrs/digitalizacao/irmaosmaristas/historiadegaribaldi.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2013.

COOPER, Christine. Accounting for the public interest: public ineffectuals or public intellectuals? **Accounting, Auditing & Accountability Journal [online]**. 2005. Vol. 18 No. 5. pp. 592-607. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=0951-3574&volume=18&issue=5&articleid=1519836&show=html>>. Acesso em: 11 out. 2013.

CORBARI, Ely Celia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle interno e externo na administração pública**. Curitiba: Ibpex, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br>>. Acesso em: 13 out. 2013.

CORDEIRO, Joselma Cavalcanti; VILLASANTE, Tomás Rodriguez Pietro; ARAUJO JUNIOR, José Luiz do Amaral Correa de. A participação e a criatividade como ferramentas de análise das políticas públicas. **Ciênc. saúde coletiva [online]**. 2010, vol.15, n.4, pp. 2123-2132. ISSN 1413-8123. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232010000400026&lang=pt>. Acesso em: 18 set. 2013.

DANTAS, Tanivaldo Monteiro. **O ano internacional do saneamento**. 20-. Disponível em: <http://www.cnti.org.br/depaurb/artigo_saneamentoftanivaldo.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2014.

DEMO, Pedro. **Educação e alfabetização científica**. Campinas, SP: Papyrus, 2010. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br>>. Acesso em: 15 out. 2013.

DRACHLER, Maria de Lourdes; CÔRTEZ, Soraya M. Vargas; CASTRO, Janice Dorneles de; LEITE, José Carlos de Carvalho. Proposta de metodologia para selecionar indicadores de desigualdade em saúde visando definir prioridades de políticas públicas no Brasil. **Ciênc. saúde coletiva [online]**. 2003, vol.8, n.2, pp. 461-470. ISSN 1413-8123. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232003000200011&lang=pt>. Acesso em: 18 set. 2013.

ESTRELA. **História de Estrela**. Disponível em: <<http://www.estrela-rs.com.br/site/home/institucional/id/9>>. Acesso em: 22 mar. 2014.

FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. **Normas internacionais de contabilidade para o setor público**. 2010 ed. Brasília, DF: IFAC, c2010. 1419 p. ISBN 9781608150588.

FEE, Fundação de Economia e Estatística. Disponível em: <<http://www.fee.tche.br>>. Acesso em: 12 out. 2013.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Os municípios e a Lei de responsabilidade fiscal: perguntas e respostas**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2001.

FREDERICO WESTPHALEN. **O município de Frederico Westphalen**. Disponível em: <http://www.atuahosting.com.br/~frederic/?page_id=72>. Acesso em: 22 mar. 2014.

GALVÃO JR., Alceu de Castro; MELO, Alisson José Maia; MONTEIRO, Mario Augusto P. (Org.). **Regulação do saneamento básico**. Barueri, SP: Manole, 2013. Disponível em: <<http://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

GARIBALDI. **Informações socioeconômicas**. Disponível em: <<http://www.garibaldi.rs.gov.br/a-cidade/informacoes-socioeconomicas/>>. Acesso em: 18 set. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 10 nov. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOFFMANN, Rodolfo. **Estatística para economistas**. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 2006. 462 p. ISBN 852210494.

HORVATH, Miriam Vasconcelos Fiaux. **Direito administrativo**. Barueri, SP: Manole, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 12 out. 2013.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades**. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php>>. Acesso em: 12 out. 2013.

IDEB, Índice de Desenvolvimento da Educação Básica. **Nota técnica**. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_basica/portal_ideb/o_que_e_o_ideb/Nota_Tecnica_n1_concepcaoIDEB.pdf>. Acesso em: 19 maio 2014.

INEP, Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **IDEB - Índice de Desenvolvimento da Educação Básica**. IDEB Resultado e Metas. Disponível em: <<http://ideb.inep.gov.br/>>. Acesso em: 18 maio 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**: teoria e questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: guia de orientação para as prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDS, 2000.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 27.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos**: teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LARSON, Ron; FARBER, Elizabeth. **Estatística aplicada**. 4.ed. São Paulo: Pearson, 2010. Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em: 27 maio 2014.

LEAL, Augusto Antonio Fontanive, COSTA, Poliana Borges. A Administração Pública Direta e Indireta. **Revista Refletindo o Direito**. 2013. Disponível em: <<http://files.revista-refletindo-o-direito.webnode.com/200000158-9d96f9e8dc/A%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20P%C3%BAblica%20Direta%20e%20Indireta.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LÜCK, Heloísa. **Metodologia de projetos: uma ferramenta de planejamento e gestão**. 8.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2012. 142 p. ISBN 9788532628596.

MACHADO, Paulo Henrique Battaglin; LEANDRO, José Augusto; MICHALISZYN, Mario Sergio (Org.). **Saúde coletiva: um campo em construção**. Curitiba: Ibpex, 2006. Disponível em: <<http://www.ucsvirtual.ucs.br>>. Acesso em: 13 nov. 2013.

MAFFINI, Rafael. **Direito administrativo**. 2.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Cristiano. **Economia Gaúcha Brinda o Espumante: Bebida, pouco conhecida dos brasileiros, transforma a economia da cidade de Garibaldi**. [20-]. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ensinodareportagem/economia/champanhe.html>>. Acesso em: 12 out. 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística geral e aplicada**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006. 421 p. ISBN 8522441723.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto (Org.). **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. Disponível em: <<http://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

MAUSS, César Volnei. **Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Dêlcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 30.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Dêlcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 33.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MIRAGEM, Bruno. **A nova administração pública e o direito administrativo**. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MOISÉS, Márcia; KLIGERMAN, Débora Cynamon; COHEN, Simone Cynamon; MONTEIRO, Sandra Conceição Ferreira. A política federal de saneamento básico e as iniciativas de participação, mobilização, controle social, educação em saúde e ambiental nos programas governamentais de saneamento. **Ciênc. saúde coletiva [online]**. 2010, vol.15, n.5, pp. 2581-2591. ISSN 1413-8123. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232010000500032&lang=pt>. Acesso em: 18 set. 2013.

MONTALVÃO, Elisamara Godoy. **Gestão de obras públicas**. Curitiba: Ibpex, 2009. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br>>. Acesso em: 13 out. 2013.

MORAES, Ed da Silva; **O princípio constitucional da eficiência na administração pública**: Indicadores possíveis. Caxias do Sul, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito), UCS.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1.ed Brasília: Edição do Autor, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000**: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2.ed. Brasília: ESAF/Ministério da Fazenda, 2002.

NEU, Dean; GRAHAM, Cameron. Accounting research and the public interest. **Accounting, Auditing & Accountability Journal [online]**. 2005. Vol. 18 No. 5, 2005 pp. 585-591. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=0951-3574&volume=18&issue=5&articleid=1519835&show=html>>. Acesso em: 11 out. 2013.

PARO, Vitor Henrique. **Gestão democrática da escola pública**. 3.ed. São Paulo: Ática, 2000. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br>>. Acesso em: 13 out. 2013.

PEREIRA, Roberto Miguel; SILVA, Lino Martins. Consolidação de balanços na área pública: a conexão entre os balanços públicos e Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. **Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ**. ISSN 1516-215X v.11-nº2-2006. p.39. Acesso em: <<http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/699/695>>. Disponível em: 20 nov. 2013.

PESTANA, Maria Helena; GAGEIRO, João Nunes. **Análise de dados para ciências sociais: a complementariedade do SPSS.** 4.ed. rev. e aum. Lisboa, Portugal: Sílabo, 2005. 690 p. ISBN 972618391X.

PHILIPPI JR., Arlindo. **Saneamento, saúde e ambiente: fundamentos para um desenvolvimento sustentável.** Barueri, SP: Manole, 2005. Disponível em: <<http://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

PHILIPPI JR. Arlindo; GALVÃO JR., Alceu de Castro. **Gestão do saneamento básico: abastecimento de água e esgotamento sanitário.** Barueri, SP: Manole, 2012. Disponível em: <<http://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

PIRES, Carlos Eduardo. **Dicionário de termos de contabilidade pública.** Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

PIRES, Valdemir. **Orçamento participativo: o que é, para que serve, como se faz.** Barueri, SP: Manole, 2001. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 28 set. 2013.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** 7.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

PORTÃO. **O município.** Disponível em: <<http://www.portao.rs.gov.br/>>. Acesso em: 22 mar. 2014.

OLIVEIRA, Marcia Cristina de. **Caminhos para a gestão compartilhada da educação escolar.** Curitiba: Ibpex, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em: 13 out. 2013.

ONU, Organização das Nações Unidas. **O direito humano à água e saneamento.** 20-. Disponível em: <http://www.un.org/waterforlifedecade/pdf/human_right_to_water_and_sanitation_media_brief_por.pdf />. Acesso em: 02 jun. 2014.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade pública: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal.** São Paulo: Atlas, 2011.

RELVAS, Tania Regina Sordi; BERTHOLINI, Artemio; SEGATO, Valdir Donizete. **Manual de técnicas e práticas de aplicação da Lei 11.638/07 nas pequenas e médias empresas.** São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, 2010.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público.** São Paulo: Atlas, 2011. xvii, 561 p. ISBN 9788522463510.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTA VITORIA DO PALMAR. **Dados Gerais**. Disponível em: <http://www.santavitoria.rs.gov.br/portal1/dado_geral/mumain.asp?ildMun=100143344>. Acesso em: 22 mar. 2014.

SANTOS, Éverton Gomes Ferreira de Abreu dos. **Uma avaliação comparativa da eficiência dos gastos públicos com saúde nos municípios brasileiros**. São Paulo, 2008. Dissertação (Mestrado em Economia), USP.

SANTOS, Luis Paulo Guimarães dos; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; FREITAS, Sheizi Calheria de; LIMA, Iran Siqueira. Efeito da Lei 11.638/07 sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&FBOVESPA. **Revista Contabilidade & Finanças**. 22.56 (2011): p. 174. Disponível em: <http://go.galegroup.com/ps/retrieve.do?sgHitCountType=None&sort=DA-SORT&inPS=true&prodId=AONE&userGroupName=capes2&tabID=T002&searchId=R1&resultListType=RESULT_LIST&contentSegment=&searchType=BasicSearchForm¤tPosition=1&contentSet=GALE|A269921402&&docId=GALE|A269921402&docType=GALE&role=>>. Acesso em: 04 set. 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

STEVENSON, Willian J.. **Estatística: aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1981.

TRIOLA, Mário F. **Introdução à estatística: atualização da tecnologia**. 11.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2013. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/MIB/>>. Acesso em: 28 maio 2014.

TORRES, Fernando. **Setor público: Adoção de novas regras passa a valer a partir de 2012**. Conselho Federal de Contabilidade, 2010. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4910>>. Acesso em: 28 set. 2013.

TCE-RS, Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Portal**. Disponível em: <<http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/>>. Acesso em: 12 abr. 2014.

VIEIRA, Evaldo. **Os direitos e a política social**. São Paulo: Cortez, 2004.

WALPOLE, Ronald E. et al. **Probabilidade & estatística: para engenharia e ciências**. 8.ed. São Paulo: Pearson, 2009. Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em: 28 maio 2014.

APÊNDICE A - TOTAL DE APLICAÇÃO EM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (ASPS) - DOS MUNICÍPIOS

Garibaldi		ASPS	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
Ano							
	2006	4.350.225,96	27.081.511,20	16,06	1,600507472	6.962.569,15	43.344.161,03
	2007	4.915.153,06	31.676.603,77	15,52	1,501355793	7.379.393,52	47.557.852,57
	2008	6.185.915,05	38.219.791,82	16,19	1,350170697	8.352.041,24	51.603.242,97
	2009	6.324.620,70	37.775.014,13	16,74	1,374289532	8.691.860,02	51.913.806,50
	2010	7.368.125,90	42.945.168,37	17,16	1,240837661	9.142.648,11	53.287.982,26
	2011	8.452.269,99	52.133.166,57	16,21	1,175441907	9.935.152,36	61.279.508,74
	2012	10.443.064,43	56.103.770,68	18,61	1,096314119	11.448.878,98	61.507.355,92
	2013	10.627.534,21	62.035.171,40	17,13	1,039291118	11.045.101,91	64.472.602,64

Santa Vitoria Palmar		ASPS	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
Ano							
	2006	4.519.713,77	23.651.596,92	19,11	1,600507472	7.233.835,66	37.854.557,59
	2007	4.269.153,27	25.877.274,33	16,5	1,501355793	6.409.517,99	38.850.995,72
	2008	5.511.989,91	30.517.700,12	18,06	1,350170697	7.442.127,26	41.204.104,45
	2009	5.475.476,24	29.747.873,78	18,41	1,374289532	7.524.889,68	40.882.191,55
	2010	6.040.820,81	34.644.842,42	17,44	1,240837661	7.495.677,96	42.988.625,23
	2011	7.259.398,70	41.397.036,03	17,54	1,175441907	8.533.001,45	48.659.810,98
	2012	7.461.194,47	42.975.880,18	17,36	1,096314119	8.179.812,84	47.115.064,21
	2013	8.683.657,46	48.625.081,34	17,86	1,039291118	9.024.848,07	50.535.615,15

Soledade		ASPS	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
Ano							
	2006	2.861.496,21	18.144.041,79	15,77	1,600507472	4.579.846,06	29.039.674,46
	2007	3.074.417,70	19.902.352,89	15,45	1,501355793	4.615.794,82	29.880.512,80
	2008	3.808.065,19	22.477.391,98	16,94	1,350170697	5.141.538,03	30.348.316,00
	2009	3.797.854,96	22.667.970,39	16,75	1,374289532	5.219.352,32	31.152.354,43
	2010	4.710.682,87	25.593.125,81	18,41	1,240837661	5.845.192,71	31.756.914,36
	2011	5.126.143,05	28.742.787,35	17,83	1,175441907	6.025.483,36	33.785.476,78
	2012	6.132.446,79	30.252.721,28	20,27	1,096314119	6.723.088,00	33.166.485,47
	2013	6.141.726,04	33.199.956,71	18,50	1,039291118	6.383.041,32	34.504.420,12

Portão							
Ano	ASPS	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita	
2006	3.820.380,10	22.403.037,45	17,05	1,600507472	6.114.546,90	35.856.228,83	
2007	4.213.357,31	23.675.219,34	17,80	1,501355793	6.325.748,41	35.544.927,71	
2008	4.857.499,77	28.170.598,59	17,24	1,350170697	6.558.453,85	38.035.116,74	
2009	4.835.914,02	26.051.896,39	18,56	1,374289532	6.645.946,02	35.802.848,51	
2010	4.878.405,48	29.413.835,78	16,59	1,240837661	6.053.309,24	36.497.795,18	
2011	5.932.471,83	36.964.967,37	16,05	1,175441907	6.973.276,00	43.450.171,74	
2012	7.804.378,43	40.980.235,73	19,04	1,096314119	8.556.050,26	44.927.211,03	
2013	8.928.325,58	43.252.809,27	20,64	1,039291118	9.279.129,47	44.952.260,50	

Frederico Westphalen							
Ano	ASPS	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita	
2006	2.687.580,73	14.472.296,36	18,57	1,600507472	4.301.493,04	23.163.018,46	
2007	2.749.043,62	16.067.405,49	17,11	1,501355793	4.127.292,56	24.122.892,31	
2008	3.802.818,95	21.037.150,01	18,08	1,350170697	5.134.454,71	28.403.743,50	
2009	4.013.880,03	22.619.620,66	17,75	1,374289532	5.516.233,31	31.085.907,90	
2010	4.857.012,12	25.303.953,40	19,19	1,240837661	6.026.763,56	31.398.098,35	
2011	5.959.755,59	29.788.305,08	20,01	1,175441907	7.005.346,48	35.014.422,13	
2012	6.187.386,44	32.265.733,37	19,18	1,096314119	6.783.319,11	35.373.379,05	
2013	7.959.137,77	35.267.943,58	22,57	1,039291118	8.271.861,19	36.653.660,51	

Estrela							
Ano	ASPS	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita	
2006	3.289.248,97	21.547.936,63	15,26	1,600507472	5.264.467,55	34.487.633,58	
2007	3.899.000,00	23.981.731,35	16,26	1,501355793	5.853.786,24	36.005.111,29	
2008	4.583.228,20	30.087.200,89	15,23	1,350170697	6.188.140,41	40.622.857,00	
2009	4.950.321,12	29.831.821,25	16,59	1,374289532	6.803.174,50	40.997.559,67	
2010	5.421.475,07	35.219.487,96	15,39	1,240837661	6.727.170,44	43.701.667,05	
2011	6.692.047,42	41.052.489,07	16,30	1,175441907	7.866.112,98	48.254.816,05	
2012	7.761.671,28	43.098.285,68	18,01	1,096314119	8.509.229,81	47.249.259,09	
2013	8.597.936,76	48.425.883,59	17,75	1,039291118	8.935.759,31	50.328.590,69	

Candelária							
Ano	ASPS	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita	
2006	2.666.675,24	15.749.390,81	16,93	1,600507472	4.268.033,65	25.207.017,67	
2007	3.211.997,24	17.878.761,41	17,97	1,501355793	4.822.350,66	26.842.382,01	
2008	3.897.986,39	20.252.343,44	19,25	1,350170697	5.262.947,00	27.344.120,66	
2009	4.079.969,11	20.403.087,39	20,00	1,374289532	5.607.058,84	28.039.749,43	
2010	4.373.138,31	21.996.201,44	19,88	1,240837661	5.426.354,71	27.293.715,14	
2011	5.923.473,07	26.878.151,46	22,04	1,175441907	6.962.698,48	31.593.705,61	
2012	5.810.132,69	28.137.052,70	20,65	1,096314119	6.369.730,50	30.847.048,14	
2013	6.170.400,24	30.506.494,87	20,23	1,039291118	6.412.842,16	31.705.129,16	

APÊNDICE B - TOTAL DE APLICAÇÃO NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (MDE) - DOS MUNICÍPIOS

Garibaldi		MDE	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
Ano							
	2006	7.192.640,58	27.081.511,20	26,56	1,600507472	11.511.874,99	43.344.161,03
	2007	8.569.472,31	31.676.603,77	27,05	1,501355793	12.865.826,90	47.557.852,57
	2008	10.111.389,12	38.631.251,58	26,17	1,350170697	13.652.101,30	52.158.783,88
	2009	11.040.746,94	38.164.552,89	28,93	1,374289532	15.173.182,95	52.449.145,54
	2010	12.626.293,29	43.363.612,16	29,12	1,240837661	15.667.180,23	53.807.203,08
	2011	14.666.777,08	52.732.934,74	27,81	1,175441907	17.239.944,42	61.984.501,38
	2012	17.507.311,67	56.722.918,32	30,86	1,096314119	19.193.512,97	62.186.136,22
	2013	18.375.093,00	62.700.289,35	29,31	1,039291118	19.097.070,95	65.163.853,81

Santa Vitoria Palmar		MDE	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
Ano							
	2006	7.776.937,84	23.651.596,92	32,88	1,600507472	12.447.047,12	37.854.557,59
	2007	7.898.631,07	25.877.274,33	30,52	1,501355793	11.858.655,51	38.850.995,72
	2008	9.139.255,60	30.517.700,12	29,95	1,350170697	12.339.555,11	41.204.104,45
	2009	8.974.707,37	29.747.873,78	30,17	1,374289532	12.333.846,39	40.882.191,55
	2010	9.308.172,08	34.644.842,42	26,87	1,240837661	11.549.930,47	42.988.625,23
	2011	11.634.938,06	41.397.036,03	28,11	1,175441907	13.676.193,78	48.659.810,98
	2012	12.624.838,40	43.595.027,82	28,96	1,096314119	13.840.788,59	47.793.844,51
	2013	14.621.272,22	49.290.199,29	29,66	1,039291118	15.195.758,35	51.226.866,32

Soledade		MDE	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
Ano							
	2006	4.862.857,37	18.144.041,79	26,8	1,600507472	7.783.039,56	29.039.674,46
	2007	5.115.621,03	19.902.352,89	25,7	1,501355793	7.680.367,27	29.880.512,80
	2008	6.009.740,90	22.888.851,75	26,26	1,350170697	8.114.176,06	30.903.856,93
	2009	6.182.696,67	23.121.877,67	26,74	1,374289532	8.496.815,32	31.776.154,45
	2010	6.586.380,72	26.071.347,28	25,26	1,240837661	8.172.629,25	32.350.309,57
	2011	7.595.863,08	29.255.644,62	25,96	1,175441907	8.928.495,79	34.388.310,71
	2012	7.852.328,15	30.794.475,47	25,50	1,096314119	8.608.618,22	33.760.418,24
	2013	8.976.885,23	33.781.934,91	26,57	1,039291118	9.329.597,09	35.109.264,90

Portão						
Ano	MDE	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
2006	6.653.051,85	22.403.037,45	29,70	1,600507472	10.648.259,20	35.856.228,83
2007	6.856.786,92	23.675.219,34	28,96	1,501355793	10.294.476,76	35.544.927,71
2008	7.618.020,33	28.170.598,59	27,04	1,350170697	10.285.627,82	38.035.116,74
2009	7.626.999,47	26.051.896,39	29,28	1,374289532	10.481.705,53	35.802.848,51
2010	7.904.595,05	29.413.835,78	26,87	1,240837661	9.808.319,23	36.497.795,18
2011	9.831.315,69	36.964.967,37	26,60	1,175441907	11.556.140,46	43.450.171,74
2012	10.874.353,23	40.980.235,73	26,54	1,096314119	11.921.706,98	44.927.211,03
2013	11.004.821,03	43.252.809,27	25,44	1,039291118	11.437.212,75	44.952.260,50

Frederico Westphalen						
Ano	MDE	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
2006	3.706.797,10	14.472.296,36	25,61	1,600507472	5.932.756,46	23.163.018,46
2007	4.120.273,22	16.067.405,49	25,64	1,501355793	6.185.996,07	24.122.892,31
2008	5.371.438,22	21.448.609,78	25,04	1,350170697	7.252.358,49	28.959.284,42
2009	5.812.809,15	23.009.159,42	25,26	1,374289532	7.988.482,77	31.621.246,94
2010	6.460.213,42	25.722.397,19	25,12	1,240837661	8.016.076,11	31.917.319,16
2011	7.821.221,64	30.313.102,20	25,80	1,175441907	9.193.391,68	35.631.290,66
2012	9.033.698,82	32.807.487,56	27,54	1,096314119	9.903.771,56	35.967.311,82
2013	9.055.824,49	35.849.921,78	25,26	1,039291118	9.411.637,96	37.258.505,28

Estrela						
Ano	MDE	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita
2006	5.793.773,29	21.547.936,63	26,89	1,600507472	9.272.977,44	34.487.633,58
2007	6.764.092,50	23.981.731,35	28,21	1,501355793	10.155.309,46	36.005.111,29
2008	7.799.937,46	30.498.660,66	25,57	1,350170697	10.531.247,00	41.178.397,93
2009	7.808.745,22	29.831.821,25	26,18	1,374289532	10.731.476,82	40.997.559,67
2010	8.949.947,66	35.697.709,43	25,07	1,240837661	11.105.432,12	44.295.062,26
2011	10.478.829,31	41.652.257,24	25,16	1,175441907	12.317.255,11	48.959.808,69
2012	11.539.006,66	43.253.072,59	26,68	1,096314119	12.650.375,92	47.418.954,17
2013	12.591.640,78	49.406.743,08	25,49	1,039291118	13.086.380,42	51.347.989,25

Candelária							
Ano	MDE	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada)	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente ASPS	Valor Presente Receita	
2006	4.387.847,67	15.749.390,81	27,86	1,600507472	7.022.782,98	25.207.017,67	
2007	6.134.102,98	17.878.761,41	34,31	1,501355793	9.209.471,04	26.842.382,01	
2008	6.283.007,92	20.560.938,27	30,56	1,350170697	8.483.133,18	27.760.776,36	
2009	5.783.674,82	20.403.087,39	28,35	1,374289532	7.948.443,76	28.039.749,43	
2010	6.649.008,55	21.996.201,44	30,23	1,240837661	8.250.340,22	27.293.715,14	
2011	8.246.367,58	26.878.151,46	30,68	1,175441907	9.693.126,04	31.593.705,61	
2012	8.334.639,85	28.137.052,70	29,62	1,096314119	9.137.383,34	30.847.048,14	
2013	9.580.094,70	31.088.473,07	30,82	1,039291118	9.956.507,33	32.309.973,93	

APÊNDICE C - IDEB OBSERVADO E METAS PROJETADAS - MÉDIA CALCULADA

Município	Séries 5ª e 6ª						
	Ideb Observado				Metas Projetadas		
	2007	2009	2011	<i>Média</i>	2007	2009	2011
Estrela	5.6	5.4	5.9	5,63	4.1	4.4	4.8
Garibaldi	4.9	5.3	5.3	5,17	5.0	5.3	5.7
Portão	4.5	4.8	5.5	4,93	4.3	4.6	5.0
Frederico Westphalen	4.4	4.8	4.8	4,67	4.3	4.7	5.1
Soledade	4.5	4.4	4.5	4,47	3.8	4.2	4.6
Candelária	4.5	4.2	4.6	4,43	3.7	4.1	4.5
Santa Vitória do Palmar	4.0	4.0	5.0	4,33	3.4	3.8	4.2

Município	Séries 8ª e 9ª						
	Ideb Observado				Metas Projetadas		
	2007	2009	2011	<i>Média</i>	2007	2009	2011
Estrela	4.8	5.0	5.0	4,93	3.9	4.1	4.3
Garibaldi	4.9	4.4	5.3	4,87	4.0	4.1	4.4
Soledade	4.0	3.7	3.9	3,87	3.1	3.3	3.6
Frederico Westphalen	3.4	4.0	3.8	3,73	3.5	3.6	3.9
Santa Vitória do Palmar	3.1	3.4	3.4	3,30	3.8	3.9	4.2
Candelária	3.3	3.1	3.4	3,27	2.9	3.1	3.4
Portão	2.6	3.2	3.7	3,17		3.4	3.6

APÊNDICE D - TOTAL DE APLICAÇÃO EM SANEAMENTO - DOS MUNICÍPIOS

Garibaldi	511 - Saneamento Básico Rural	512 - Saneamento Básico Urbano	Total Saneamento	FUNÇÃO 17	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) - Saúde	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente Saneamento	Valor Presente Receita
Ano									
2006	0,00	118.284,08	118.284,08	118.284,08	27.081.511,20	0,44	1,600507472	189.314,55	43.344.161,03
2007	0,00	0,00	0,00	0,00	31.676.603,77	0,00	1,501355793	0,00	47.557.852,57
2008	12.008,25	119.850,00	131.858,25	131.858,25	38.219.791,82	0,34	1,350170697	178.031,15	51.603.242,97
2009	0,00	0,00	0,00	0,00	37.775.014,13	0,00	1,374289532	0,00	51.913.806,50
2010	0,00	0,00	0,00	0,00	42.945.168,37	0,00	1,240837661	0,00	53.287.982,26
2011	0,00	0,00	0,00	0,00	52.133.166,57	0,00	1,175441907	0,00	61.279.508,74
2012	0,00	71.097,60	71.097,60	71.097,60	56.103.770,68	0,13	1,096314119	77.945,30	61.507.355,92
2013	0,00	0,00	0,00	0,00	62.035.171,40	0,00	1,039291118	0,00	64.472.602,64

Santa Vitoria Palmar	511 - Saneamento Básico Rural	512 - Saneamento Básico Urbano	Total Saneamento	FUNÇÃO 17	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) - Saúde	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente Saneamento	Valor Presente Receita
Ano									
2006	0,00	73.189,88	73.189,88	73.189,88	23.651.596,92	0,31	1,600507472	117.140,95	37.854.557,59
2007	0,00	258.140,30	258.140,30	258.140,30	25.877.274,33	1,00	1,501355793	387.560,43	38.850.995,72
2008	0,00	472.559,00	472.559,00	472.559,00	30.517.700,12	1,55	1,350170697	638.035,31	41.204.104,45
2009	116.758,50	105.635,03	222.393,53	222.393,53	29.747.873,78	0,75	1,374289532	305.633,10	40.882.191,55
2010	910,00	150.485,00	151.395,00	151.395,00	34.644.842,42	0,44	1,240837661	187.856,62	42.988.625,23
2011	294,00	269.375,50	269.669,50	269.669,50	41.397.036,03	0,65	1,175441907	316.980,83	48.659.810,98
2012	1.973,16	638.001,79	639.974,95	639.974,95	42.975.880,18	1,49	1,096314119	701.613,57	47.115.064,21
2013	0,00	340.217,03	340.217,03	340.217,03	48.625.081,34	0,70	1,039291118	353.584,54	50.535.615,15

Soledade	511 - Saneamento Básico Rural	512 - Saneamento Básico Urbano	Total Saneamento	FUNÇÃO 17	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) - Saúde	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente Saneamento	Valor Presente Receita
Ano									
2006	0,00	231.657,82	231.657,82	231.657,82	18.144.041,79	1,28	1,600507472	370.770,07	29.039.674,46
2007	2.599,88	234.715,50	237.315,38	234.715,50	19.902.352,89	1,19	1,501355793	356.294,82	29.880.512,80
2008	7.914,89	158.433,10	166.347,99	158.433,10	22.477.391,98	0,74	1,350170697	224.598,18	30.348.316,00
2009	1.460,00	258.502,93	259.962,93	258.502,93	22.667.970,39	1,15	1,374289532	357.264,33	31.152.354,43
2010	80.455,02	107.445,47	187.900,49	107.445,47	25.593.125,81	0,73	1,240837661	233.154,00	31.756.914,36
2011	4.719,50	79.129,89	83.849,39	79.129,89	28.742.787,35	0,29	1,175441907	98.560,09	33.785.476,78
2012	27.576,32	135.491,15	163.067,47	135.491,15	30.252.721,28	0,54	1,096314119	178.773,17	33.166.485,47
2013	0,00	0,00	0,00	0,00	33.199.956,71	0,00	1,039291118	0,00	34.504.420,12

Portão	542 - Controle Ambiental	604 - Defesa Sanitária Animal	Total Saneamento	FUNÇÃO 17	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) - Saúde	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente Saneamento	Valor Presente Receita
Ano									
2006	596.348,86	0,00	596.348,86	596.348,86	22.403.037,45	2,66	1,600507472	954.460,81	35.856.228,83
2007	618.529,77	0,00	618.529,77	618.529,77	23.675.219,34	2,61	1,501355793	928.633,25	35.544.927,71
2008	776.816,16	0,00	776.816,16	776.816,16	28.170.598,59	2,76	1,350170697	1.048.834,42	38.035.116,74
2009	744.298,71	0,00	744.298,71	744.298,71	26.051.896,39	2,86	1,374289532	1.022.881,93	35.802.848,51
2010	892.899,44	0,00	892.899,44	892.899,44	29.413.835,78	3,04	1,240837661	1.107.943,25	36.497.795,18
2011	1.096.502,02	4.238,10	1.100.740,12	1.100.740,12	36.964.967,37	2,98	1,175441907	1.293.856,07	43.450.171,74
2012	1.516.803,18	38.041,58	1.554.844,76	1.554.844,76	40.980.235,73	3,79	1,096314119	1.704.598,26	44.927.211,03
2013	1.868.517,75	68.612,81	1.937.130,56	1.937.130,56	43.252.809,27	4,48	1,039291118	2.013.242,59	44.952.260,50

Frederico Westphalen	511 - Saneamento Básico Rural	512 - Saneamento Básico Urbano	182 - Defesa Civil	Total Saneamento	FUNÇÃO 17	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) - Saúde	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente Saneamento	Valor Presente Receita
Ano										
2006	28.749,84	123.225,27	0,00	151.975,11	151.323,25	14.472.296,36	1,05	1,600507472	243.237,30	23.163.018,46
2007	12.096,50	40.880,54	0,00	52.977,04	1.800,00	16.067.405,49	0,33	1,501355793	79.537,39	24.122.892,31
2008	93.797,02	328.746,09	0,00	422.543,11	5.918,40	21.037.150,01	2,01	1,350170697	570.505,33	28.403.743,50
2009	96.747,13	77.368,61	0,00	174.115,74	0,00	22.619.620,66	0,77	1,374289532	239.285,44	31.085.907,90
2010	30.000,00	124.203,38	0,00	154.203,38	30.000,00	25.303.953,40	0,61	1,240837661	191.341,36	31.398.098,35
2011	0,00	140.638,84	0,00	140.638,84	0,00	29.788.305,08	0,47	1,175441907	165.312,79	35.014.422,13
2012	171.278,70	185.834,01	5.662,00	362.774,71	176.940,70	32.265.733,37	1,12	1,096314119	397.715,04	35.373.379,05
2013	84.342,02	153.901,03	0,00	238.243,05	84.342,02	35.267.943,58	0,68	1,039291118	247.603,89	36.653.660,51

Estrela	512 - Saneamento Básico Urbano	Total Saneamento	FUNÇÃO 17	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) - Saúde	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente Saneamento	Valor Presente Receita
2006	0,00	0,00	0,00	21.547.936,63	0,00	1,600507472	0,00	34.487.633,58
2007	0,00	0,00	0,00	23.981.731,35	0,00	1,501355793	0,00	36.005.111,29
2008	59.072,14	59.072,14	59.072,14	30.087.200,89	0,20	1,350170697	79.757,47	40.622.857,00
2009	36.996,87	36.996,87	36.996,87	29.831.821,25	0,12	1,374289532	50.844,41	40.997.559,67
2010	21.106,60	21.106,60	21.106,60	35.219.487,96	0,06	1,240837661	26.189,86	43.701.667,05
2011	62.121,58	62.121,58	62.121,58	41.052.489,07	0,15	1,175441907	73.020,31	48.254.816,05
2012	123.899,37	123.899,37	123.899,37	43.098.285,68	0,29	1,096314119	135.832,63	47.249.259,09
2013	8.329,60	8.329,60	8.329,66	48.425.883,59	0,02	1,039291118	8.656,88	50.328.590,69

Candelária	511 - Saneamento Básico Rural	512 - Saneamento Básico Urbano	Total Saneamento	FUNÇÃO 17	Receita Líquida de Impostos e Transferências (Ajustada) - Saúde	Índ. Aplic.(%)	IGP-DI	Valor presente Saneamento	Valor Presente Receita
2006	45.180,78	0,00	45.180,78	45.180,78	15.749.390,81	0,29	1,600507472	72.312,18	25.207.017,67
2007	0,00	0,00	0,00	0,00	17.878.761,41	0,00	1,501355793	0,00	26.842.382,01
2008	7.732,40	58.296,18	66.028,58	7.732,40	20.252.343,44	0,33	1,350170697	89.149,85	27.344.120,66
2009	55.152,60	0,00	55.152,60	55.152,60	20.403.087,39	0,27	1,374289532	75.795,64	28.039.749,43
2010	0,00	4.490,00	4.490,00	4.490,00	21.996.201,44	0,02	1,240837661	5.571,36	27.293.715,14
2011	0,00	0,00	0,00	0,00	26.878.151,46	0,00	1,175441907	0,00	31.593.705,61
2012	49.035,02	13.053,00	62.088,02	62.088,02	28.137.052,70	0,22	1,096314119	68.067,97	30.847.048,14
2013	93,78	0,00	93,78	93,78	30.506.494,87	0,00	1,039291118	97,46	31.705.129,16