

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A – FUCAPE MA

ELIZABETH FERRAZ BARROS

**INSTRUMENTOS PARA AVALIAÇÃO DA CONDIÇÃO FINANCEIRA E
DIVULGAÇÃO DO EMPREGO DE RECURSOS PÚBLICOS: uma
proposta para os municípios brasileiros**

**SÃO LUIS
2023**

ELIZABETH FERRAZ BARROS

**INSTRUMENTOS PARA AVALIAÇÃO DA CONDIÇÃO FINANCEIRA E
DIVULGAÇÃO DO EMPREGO DE RECURSOS PÚBLICOS: uma
proposta para os municípios brasileiros**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – Fucape MA, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente

**SÃO LUIS
2023**

ELIZABETH FERRAZ BARROS

**INSTRUMENTOS PARA AVALIAÇÃO DA CONDIÇÃO FINANCEIRA E
DIVULGAÇÃO DO EMPREGO DE RECURSOS PÚBLICOS: uma
proposta para os municípios brasileiros**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – Fucape MA, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração.

Aprovada em 25 de maio de 2023.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. DIEGO RODRIGUES BOENTE
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Profa. Dra. PATRÍCIA SIQUEIRA VARELA
Universidade de São Paulo

Prof. Dr. FABRÍCIO RAMOS NEVES
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano

Profa. Dra. SILVANIA NERIS NOSSA
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. NELSON OLIVEIRA STEFANELLI
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Ao meu marido, Gilberto
Oliveira Verzoni, e à minha
sobrinha, Dandara Ferraz
Barros Whangon Maia, por me
concederem o privilégio de
compartilhar uma vida feliz.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Gustavo Pereira da Costa, ex-reitor da Universidade Estadual do Maranhão – UEMA, por seu esforço constante em promover a capacitação do corpo docente da UEMA.

Ao professor Diego Rodrigues Boente, por suas relevantes e indispensáveis contribuições no processo de orientação deste trabalho, por meio de sugestões, críticas, esclarecimentos e compartilhamento de experiência; à professora Silvânia Neris Nossa, pela dedicação e zelo na transmissão de conhecimentos na primeira fase do processo de orientação e por sua cordial atenção ao longo do curso de doutorado; ao professor Danilo Soares Monte-Mor, pelas críticas e sugestões precisas e essenciais na fase de qualificação desta tese.

Aos demais professores do Curso de Doutorado Profissional em Ciências Contábeis e Administração da Fucape, pelo conhecimento transmitido e pela cordialidade no transcurso de todas as disciplinas. Agradeço ainda à equipe da biblioteca, disponível em tempo integral para auxiliar na obtenção de artigos, e à Lorene Alexandre Prates, pela normalização deste trabalho.

Aos colegas da Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão, por compreenderem os momentos de ausência dedicados ao curso de doutorado. Um agradecimento especial é registrado para Almir Pinheiro Freires, por sua generosidade, espírito de companheirismo e incansável disposição para ajudar em qualquer dificuldade. Agradeço também ao amigo Reges Mário dos Santos Almeida, pela revisão gramatical da tese.

À Francisca Eliete da Cruz Moraes Moura, em nome de quem agradeço a todos os colegas do doutorado, por fazerem parte do processo de resgate de ser aluno e

por compartilharem as angústias e realizações inerentes a este processo de aprendizagem.

Ao núcleo familiar: ao meu marido, Gilberto Oliveira Verzoni, por todo o amor a mim dedicado, sem o qual eu não teria cumprido essa tão desejada etapa de minha carreira; à Dandara Ferraz Barros Wanghon Maia, minha querida sobrinha e amiga, por ouvir minhas primeiras ideias deste trabalho, compartilhar suas opiniões e experiências, sempre que solicitada, e fazer parte dos bons momentos da minha vida; à Alda Silva Marques Neta, responsável pelo equilíbrio doméstico que possibilitou minha dedicação ao trabalho acadêmico; à minha irmã, Denízia Maria Ferraz Barros, por compartilhar diariamente comigo os cuidados de nossos pais nonagenários; à minha querida mãe, Josina Ferraz Barros, exemplo de amor e dedicação, meu maior estímulo para progredir por meio do estudo; e ao meu pai, Joaquim Renato de Moraes Barros, corresponsável pelos princípios que guiaram minha vida e pela lição de que nunca devemos esmorecer.

A escrita talvez seja a maior das invenções humanas, ligando pessoas, cidadãos de épocas distantes, que nunca se conheceram. Livros rompem correntes do tempo, prova de que humanos podem fazer magia.

(Carl Sagan)

RESUMO

A presente tese é composta por dois artigos científicos e um artigo tecnológico. O primeiro artigo científico propõe um índice sintético para mensurar a condição financeira dos municípios brasileiros agrupados por variáveis socioeconômicas, denominado de Índice de Condição Financeira Municipal – ICFM. Constatou-se que os indicadores selecionados por meio da AFP no triênio 2019-2021 representam dimensões da condição financeira consistentes com àquelas que estão consolidadas nas práticas nacionais e expressam métricas relacionadas à autonomia financeira, ao investimento, ao endividamento e à solvência fiscal, além de incorporar aos indicadores financeiros usuais a dimensão do equilíbrio financeiro. O segundo artigo científico tem como objetivo identificar a relação entre a solvência orçamentária e a autonomia financeira, o equilíbrio corrente, o endividamento e o investimento público nos municípios brasileiros. Os resultados obtidos sugerem que a solvência dos municípios brasileiros pode diminuir quando aumentam os níveis de endividamento e de investimento, porém a autonomia financeira e o equilíbrio corrente não apresentaram relação estatisticamente significativa com a solvência orçamentária. Finalmente, o artigo tecnológico propõe um modelo de demonstração contábil que informa sinteticamente a obtenção e a utilização dos recursos públicos pelos municípios brasileiros, concebido em um vocabulário compreensível para indivíduos não versados em contabilidade e estruturado em grupos que expressam com clareza como os recursos públicos foram obtidos e utilizados.

Palavras-chave: município; condição financeira; solvência orçamentária; demonstração contábil; obtenção de recursos públicos; utilização de recursos públicos.

ABSTRACT

This thesis is composed by two scientific articles and a technological article. The first scientific article proposes a synthetic index to measure Brazilian municipalities' financial condition, grouped by socioeconomic variables; the index is called Municipal Financial Condition Index – MFCI. The study showed that indexes selected through Factor Analysis regarding three years (2019-2020-2021) represent financial condition's dimensions consistent with those consolidated in national practices and express metrics related to financial autonomy, investment, indebtedness and fiscal solvency. It also incorporates the dimension of financial balance to the usual financial indexes. The second scientific article aims to identify the relation between budgetary solvency and financial autonomy, current balance, indebtedness and public investment in Brazilian Municipalities. Its results suggest that Brazilian Municipalities' solvency can decrease when indebtedness and investment levels increase, but financial autonomy and current balance didn't show to have a statically significant relation to budgetary solvency. Finally, the technological article proposes a new financial report model that synthetically informs Brazilian Municipalities' obtaining and using of public resources, in an understandable vocabulary to non-versed in accounting individuals. The model is structured in groups that clearly express how public resources were obtained and used.

Key words: Municipality; financial condition; budgetary solvency; financial report; obtaining public resources; using public resources.

SUMÁRIO

Capítulo 1	12
INTRODUÇÃO GERAL	12
Capítulo 2	15
ÍNDICE DA CONDIÇÃO FINANCEIRA MUNICIPAL: UMA PROPOSTA PARA ANÁLISE DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS AGRUPADOS POR VARIÁVEIS SOCIOECONÔMICAS	15
1. INTRODUÇÃO	16
2. MENSURAÇÃO DA CONDIÇÃO FINANCEIRA DE ENTES PÚBLICOS POR MEIO DE INDICADORES	19
2.1 A INFLUÊNCIA DO CONTEXTO SOCIOECONÔMICO NA ANÁLISE DOS RESULTADOS DOS INDICADORES FINANCEIROS	22
3. METODOLOGIA	24
3.1 SELEÇÃO DOS INDICADORES POR AFP PARA A COMPOSIÇÃO DO ÍNDICE DA CONDIÇÃO FINANCEIRA MUNICIPAL	28
3.2 AGREGAÇÃO DOS INDICADORES FINANCEIROS PARA O CÁLCULO DO ICFM	30
3.3 AGRUPAMENTO DOS MUNICÍPIOS POR FATORES SOCIOECONÔMICOS	32
4. RESULTADOS DO ICFM ANALISADOS EM MUNICÍPIOS AGRUPADOS POR VARIÁVEIS SOCIOECONÔMICAS	34
4.1 ANÁLISE DO ÍNDICE DA CONDIÇÃO FINANCEIRA NOS MUNICÍPIOS AGRUPADOS	35
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
REFERÊNCIAS	41
Capítulo 3	44
FATORES DA SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS	44
1. INTRODUÇÃO	44
2. REVISÃO DA LITERATURA E DEFINIÇÃO DE HIPÓTESES	47
2.1 SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA	47
2.2 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E AUTONOMIA FINANCEIRA	49
2.3 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E EQUILÍBRIO CORRENTE	52

2.4 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E ENDIVIDAMENTO	53
2.5 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E INVESTIMENTO	55
3. METODOLOGIA	56
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	57
3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	57
3.3 VARIÁVEIS DO MODELO	60
3.4 ESTIMAÇÃO DO MODELO ECONOMETRICO.....	64
4. RESULTADOS E IMPLICAÇÕES	66
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	66
4.2 ANÁLISE DO MODELO ECONOMETRICO	70
4.3 ROBUSTEZ DO MODELO ECONOMETRICO	71
4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	73
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
REFERÊNCIAS.....	78
Capítulo 4	84
DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS	84
1. INTRODUÇÃO	84
2. DIVULGAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS BRASILEIRAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	87
2.1 DEMONSTRAÇÕES DE RECEITAS E DESPESAS NO BRASIL.....	87
3. OBTENÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA.....	95
4. ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES DE RECEITAS E DESPESAS NOS PAÍSES MEMBROS DA OCDE QUE NÃO ADOTAM AS NORMAS IPSAS	98
4.1 CANADÁ.....	98
4.2. FRANÇA	101
4.3 POLÔNIA	104
4.4 NORUEGA.....	108
4.5 ESLOVÊNIA.....	109
4.6 BÉLGICA	111
4.7 DINAMARCA.....	113
4.8 ITÁLIA.....	114
4.9 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA.....	115
4.10 ALEMANHA	119
4.11 FINLÂNDIA	123
4.12 IRLANDA	124

4.13 LUXEMBURGO.....	125
4.14 HUNGRIA	127
4.15 HOLANDA.....	129
5. PROPOSTA DE DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS.....	131
5.1 LIÇÕES OBTIDAS NOS PAÍSES DA OCDE	131
5.2 MODELO PROPOSTO PARA A DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS.....	135
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	137
REFERÊNCIAS.....	138
CAPÍTULO 5.....	141
CONCLUSÃO GERAL.....	141
APÊNDICE A - ARTIGO CIENTÍFICO	144
APÊNDICE B - ARTIGO CIENTÍFICO	146
APÊNDICE C - ARTIGO CIENTÍFICO	153
APÊNDICE D - ARTIGO CIENTÍFICO	155
APÊNDICE E – ARTIGO CIENTÍFICO	171
APÊNDICE F – ARTIGO CIENTÍFICO	173
APÊNDICE G - ARTIGO TECNOLÓGICO	180
ANEXO A - ARTIGO TECNOLÓGICO	185

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO GERAL

Este estudo discute instrumentos para aumentar a transparência da gestão pública municipal por meio da informação contábil. Embora existam várias definições de transparência orçamentária e transparência fiscal, todas podem ser resumidas em um conceito central: transparência significa tornar totalmente acessível para as pessoas informações sobre como o dinheiro público é arrecadado e usado (Organisation for Economic Cooperation and Development [OECD], 2017).

São duas as facetas escolhidas neste trabalho para ampliar a comunicação contábil: a proposição de um índice que agrupe indicadores da condição financeira aplicáveis aos municípios e a sugestão de um modelo de demonstração contábil simplificada que apresente informações mais acessíveis ao munícipe.

No Brasil, há vários conjuntos de indicadores construídos para mensurar a condição financeira dos municípios. Esses indicadores representam dimensões múltiplas (indicadores da Secretaria do Tesouro Nacional – STN), ou estão agregados em um único índice (índice da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – Firjan), ou são dimensões de um índice mais abrangente (pilar de sustentabilidade fiscal do Ranking de Competitividade dos Municípios, dimensão finanças do Índice CFA de governança municipal e dimensão fiscal do Índice de Efetividade da Gestão Municipal do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCE-SP).

Esses índices, entretanto, não apresentam o resultado da classificação dos municípios brasileiros agrupados por variáveis socioeconômicas selecionadas por possuírem potencial para afetar a condição financeira. Nesse contexto, o primeiro objetivo deste trabalho é apresentar um índice sintético para avaliar a condição

financeira dos municípios brasileiros, agrupados por variáveis socioeconômicas, o qual é denominado Índice da Condição Financeira Municipal – ICFM.

A dimensão da condição financeira mais importante para a gestão financeira é a solvência orçamentária, que reflete o efeito combinado da arrecadação de receitas e do controle de despesas (Wang & Liou, 2009).

Ressalte-se que embora o desenho da repartição tributária vigente no Brasil contemple transferências da União e do Estado para que os municípios supram a insuficiência dos impostos e taxas próprios para o atendimento das políticas públicas, remanescem demandas a serem atendidas.

Isto é, os recursos disponíveis para satisfazer as necessidades ordinárias dos munícipes são comumente insuficientes, cenário com potencial para infringir o equilíbrio entre receitas e despesas correntes, ou mesmo conduzir os municípios à obtenção de receitas por meio de endividamento. Estas circunstâncias podem influenciar a solvência orçamentária dos municípios brasileiros, fato que justifica o estudo do impacto dos fatores de autonomia financeira, equilíbrio corrente, nível de endividamento e nível de investimento sobre a solvência orçamentária municipal.

Portanto, o segundo objetivo deste trabalho é investigar se a solvência orçamentária municipal é afetada pela autonomia financeira, pelo equilíbrio corrente, pelo nível de endividamento e pelo nível de investimento, por meio da aplicação de um modelo de indicadores testado por Bisogno et al. (2019) nos governos locais italianos.

A despeito de o uso de indicadores na gestão pública aumentar a transparência e a *accountability* das ações governamentais (Bahia, 2021), o entendimento sobre a

gestão pública é ampliado quando aos indicadores são conjugadas informações sobre a obtenção e utilização dos recursos públicos.

No Brasil, apesar do elevado padrão das demonstrações contábeis, não é possível visualizar em um único demonstrativo as fontes de recursos que o município utiliza (arrecadação própria, transferências da União e do Estado, empréstimos, doações etc.) e o destino desses recursos (despesas de custeio, transferências para indivíduos e entidades, pagamento da dívida pública etc.), descritos em uma linguagem acessível ao público em geral.

Para suprir esta lacuna, o terceiro objetivo deste trabalho é propor um modelo de demonstração para os municípios brasileiros que informe sinteticamente a origem e o destino dos recursos consumidos pelos municípios.

Como contribuições deste trabalho destacam-se (i) a proposição do ICFM, que permite a comparação da condição financeira entre municípios com características socioeconômicas similares, (ii) a concentração em um único índice das dimensões de equilíbrio corrente, autonomia financeira, investimento, endividamento e solvência fiscal da condição financeira, (iii) a reflexão sobre os fatores que contribuem para eventuais problemas futuros de solvência orçamentária e (iv) a discussão sobre a ampliação do alcance da informação contábil, pela proposição da demonstração de obtenção e uso dos recursos públicos.

CAPÍTULO 2

ÍNDICE DA CONDIÇÃO FINANCEIRA MUNICIPAL: uma proposta para análise dos municípios brasileiros agrupados por variáveis socioeconômicas

RESUMO¹

Neste estudo é proposto um índice sintético para mensurar a condição financeira dos municípios brasileiros agrupados por variáveis socioeconômicas. O índice proposto é denominado de Índice de Condição Financeira Municipal – ICFM. O ICFM foi calculado a partir da seleção preliminar de 20 indicadores financeiros obtidos na literatura internacional e nas práticas nacionais, os quais foram reduzidos para sete indicadores por meio da técnica de Análise dos Fatores Principais – AFP e posteriormente agregados em um único índice. Em paralelo, os municípios foram agrupados em categorias homogêneas de variáveis socioeconômicas por meio da técnica de análise de *cluster*. Constatou-se que os indicadores selecionados por meio da AFP no triênio 2019-2021 representam dimensões da condição financeira consistentes com àquelas que estão consolidadas nas práticas nacionais e expressam métricas relacionadas à autonomia financeira, ao investimento, ao endividamento e à solvência fiscal, além de incorporar aos indicadores financeiros usuais a dimensão do equilíbrio financeiro. Este trabalho traz contribuições por constituir-se em um modelo de *ranking* que (i) possibilita a comparação direta e concisa da condição financeira entre municípios com características socioeconômicas similares, (ii) concentra em um único índice as dimensões de equilíbrio corrente, autonomia financeira, investimento, endividamento e solvência fiscal da condição financeira e (iii) suscita a atenção para a relevância do contexto socioeconômico na análise de indicadores financeiros.

Palavras-chave: condição financeira; município; indicadores financeiros; variáveis socioeconômicas.

¹ Artigo apresentado no XLVI Encontro da ANPAD, promovido pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, nos dias 21 a 23 de outubro de 2022, no formato virtual.

1. INTRODUÇÃO

Neste estudo é proposto um índice sintético para mensurar a condição financeira dos municípios brasileiros agrupados por variáveis socioeconômicas.

Ao investigar os fatores que afetam a condição financeira dos municípios, pesquisadores (Brown, 1993; Carmeli & Cohen, 2001; Carmeli, 2007; García-Sánchez et al., 2012; Justice & Scorsone, 2012; Navarro-Galera et al., 2015a, 2015b) e agências de classificação (Fitch, Moody's e Standards & Poor's) obtiveram evidências empíricas de que a condição financeira é o resultado de uma combinação de características econômicas e sociais (fatores externos), com fatores organizacionais (fatores internos) (Cohen et al., 2017).

As definições de condição financeira reconhecem duas funções essenciais dos governos como o principal tipo de organização pública: primeiro, os governos devem fornecer serviços a seus residentes; segundo, os governos devem cumprir suas obrigações financeiras tanto no curto quanto no longo prazo (Shi, 2019).

No Brasil, há vários conjuntos de indicadores construídos para mensurar a condição financeira dos municípios. Esses indicadores representam dimensões múltiplas, a exemplo dos indicadores da Secretaria do Tesouro Nacional, ou estão agregados em um único índice, como é o caso do índice da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan), ou são dimensões de um índice mais abrangente, a exemplo do pilar de sustentabilidade fiscal do Ranking de Competitividade dos Municípios, da dimensão finanças do Índice CFA de governança municipal e da dimensão fiscal do Índice de Efetividade da Gestão Municipal do TCE-SP.

Esses índices focam prioritariamente seus resultados nos aspectos da autonomia, rigidez do orçamento, investimentos, liquidez ou endividamento, ou privilegiam a mensuração da execução orçamentária e financeira, da manutenção dos limites legais e da transparência da administração municipal, mas não apresentam o resultado da classificação dos municípios brasileiros agrupados por variáveis socioeconômicas selecionadas por possuírem potencial para afetar a condição financeira.

Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é apresentar um índice sintético para avaliar a condição financeira dos municípios brasileiros, agrupados por variáveis socioeconômicas. Este índice proposto, denominado Índice da Condição Financeira Municipal (ICFM), abrange as dimensões de equilíbrio corrente, autonomia financeira, investimento, endividamento e solvência fiscal e avalia a condição financeira após agrupar os municípios de acordo com as variáveis socioeconômicas que podem afetar a condição financeira.

O ICFM foi calculado a partir da seleção preliminar de 20 indicadores financeiros obtidos na literatura internacional (Bisogno et al., 2014; Brown, 1993; Cohen et al., 2017; Zafra-Gómez et al., 2009c) e nas práticas adotadas pela STN (2021), Tribunal de Contas do Estado de São Paulo [TCE-SP] (2021) e Centro de Liderança Pública [CLP] (2022), os quais foram reduzidos para sete indicadores por meio da técnica de Análise dos Fatores Principais (AFP) e posteriormente agregados em um único índice.

O processo de agregação de indicadores em um único índice é relevante porque o uso de múltiplos indicadores pode ser difícil de gerenciar e de comunicar os resultados às diversas partes interessadas. Desta forma, a utilização de um índice sintético, ao invés da utilização de vários indicadores isolados, pode facilitar a

compreensão da condição financeira de um município (Cuadrado-Ballesteros et al., 2019).

Para construir o ICFM foram utilizados dados secundários dos municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes, extraídos para os exercícios de 2019, 2020 e 2021 do banco de dados Finanças do Brasil – Finbra na plataforma do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi.

Seguindo Zafra-Gómez et al. (2009b), os municípios foram agrupados por variáveis socioeconômicas por meio da técnica de análise de *cluster*. com o agrupamento, o contexto socioeconômico passa a ser semelhante entre os municípios de cada grupo, potencializando a utilidade do *benchmarking* na interpretação dos resultados do ICFM.

Desta forma, este trabalho traz contribuições por constituir-se em um modelo de *ranking* que (i) possibilita a comparação direta e concisa da condição financeira entre municípios com características socioeconômicas similares, (ii) concentra em um único índice as dimensões de equilíbrio corrente, autonomia financeira, investimento, endividamento e solvência fiscal da condição financeira e (iii) suscita a atenção para a relevância do contexto socioeconômico na análise de indicadores financeiros.

Portanto, propõe-se neste trabalho um índice sintético para avaliar a condição financeira dos municípios brasileiros que (i) expanda as dimensões atualmente em uso pelos índices praticados no Brasil, bem como (ii) possibilite a análise dos resultados do ICFM contextualizada em agrupamentos que reúnam variáveis socioeconômicas capazes de afetar a condição financeira.

O ICFM poderá ser adotado por tribunais de contas estaduais e municipais e por organizações não governamentais que publicam informações acerca da gestão pública municipal.

2. MENSURAÇÃO DA CONDIÇÃO FINANCEIRA DE ENTES PÚBLICOS POR MEIO DE INDICADORES

A técnica denominada análise de indicadores tem sido usada pelo setor privado há muitos anos e quando adotada no setor público corresponde ao processo de: (i) desenvolver medidas quantificáveis, geralmente na forma de indicadores financeiros, demográficos e econômicos; (ii) agrupar esses indicadores em um sistema que destaca a relação entre eles; e (iii) concluir sobre a condição financeira do ente público, identificando as mudanças que estão ocorrendo e analisando a direção dessas mudanças (Groves et al., 1981).

Uma entidade pública está em boas condições financeiras quando consegue cumprir com suas obrigações financeiras, sem incorrer em dificuldades financeiras significativas, e simultaneamente prestar serviços a níveis aceitáveis para os seus cidadãos (Bisogno et al., 2014; Wang et al., 2007; Zafra-Gomez et al., 2009a).

Diversos pesquisadores examinaram a condição financeira de governos estaduais e locais usando várias dimensões e indicadores e, embora a escolha das dimensões e dos indicadores que representam o conceito de condição financeira não seja indiscutível, há concordância universal de que a condição financeira é importante para a prestação eficaz, eficiente e econômica de serviços públicos (Wang et al., 2007; Wang & Liou, 2009; Zafra-Gómez et al., 2009a).

Entre os modelos que visam avaliar a condição financeira de entes públicos, citam-se o teste de 10 pontos de Brown (1993), os indicadores financeiros propostos

por Wang et al. (2007), os indicadores financeiros adotados por Zafra-Gómez et al. (2009c) e por Cohen et al. (2017) e aqueles definidos pela legislação italiana e utilizados por Bisogno et al. (2014). As boas práticas brasileiras adotam diversos índices que mensuram a condição financeira de entes públicos, os quais têm contribuído para trazer informações relevantes à sociedade brasileira.

Os Indicadores das Capitais Estaduais, divulgados anualmente pela STN desde 2016, enfatizam os principais pontos que colocam em risco a sustentabilidade fiscal de estados e municípios (Tribunal de Contas da União [TCU], 2018). Esses indicadores são classificados em categorias: endividamento, solvência fiscal, autonomia financeira, financiamento dos investimentos, rigidez das despesas e planejamento. A STN divulga também anualmente a análise de Capacidade de Pagamento (Capag) dos estados e municípios, composta pelos indicadores de endividamento, poupança corrente e liquidez (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2021).

O Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), desenvolvido pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – Firjan, analisa as contas de todos os municípios do Brasil anualmente e é composto por quatro indicadores que objetivam avaliar a capacidade de financiamento da estrutura administrativa (IFGF Autonomia), o grau de rigidez do orçamento (IFGF Gastos com pessoal), o cumprimento das obrigações financeiras (IFGF Liquidez) e a capacidade de gerar bem estar e competitividade (IFGF Investimentos) (Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro [Firjan], 2021).

De modo semelhante, o pilar de sustentabilidade fiscal do Ranking de Competitividade dos Municípios agrega quatro indicadores: dependência fiscal (autonomia), taxa de investimento, despesa com pessoal e endividamento, os quais

podem ser analisados por agrupamentos para as regiões geográficas brasileiras, para os três estados com o maior número de municípios no estudo e para as capitais brasileiras e municípios membros do G100, quais sejam os municípios com população superior a 80 mil habitantes que possuem alta vulnerabilidade socioeconômica e baixa renda *per capita* (CLP, 2022; Frente Nacional de Prefeitos [FNP], 2020).

Embora os indicadores do Ranking de Competitividade dos Municípios não sejam mensurados rigorosamente igual àqueles da Firjan, há pontos de convergência em três dos quatro aspectos avaliados: autonomia, despesa com pessoal e taxa de investimento.

Assim também ocorre com o Índice CFA de governança municipal (IGM – CFA), formulado pelo Conselho Federal de Administração, cuja dimensão finanças é composta do Índice Firjan de Gestão Fiscal acrescido de indicadores de equilíbrio previdenciário e de gasto *per capita* em saúde, em educação e no poder legislativo. Este índice apresenta os seus resultados agrupados em oito estratos definidos pelo tamanho da população do município e PIB *per capita* (Conselho Federal de Administração [CFA], 2022).

O Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), concebido pelo TCE-SP e adotado por diversos tribunais de contas no país, possui uma dimensão mensurada pelo índice de gestão fiscal que pontua os municípios quanto à execução orçamentária e financeira, à manutenção dos limites legais estabelecidos e à transparência da administração municipal (TCE-SP, 2021).

Observa-se que o conjunto mais abrangente de indicadores é aquele adotado pela STN para avaliar a condição financeira das capitais estaduais, tendo em vista que contempla aspectos relacionados ao endividamento, à solvência fiscal, à autonomia financeira, ao financiamento dos investimentos, à rigidez das despesas e

ao planejamento. Este conjunto de indicadores, todavia, não está agrupado em um índice sintético e é aplicado atualmente apenas às capitais estaduais.

De modo geral, os índices sintéticos citados (Firjan, CLP, IGM-CFA e IEGM), não apresentam o resultado da classificação dos municípios brasileiros agrupados por fatores socioeconômicos selecionados pelo potencial de afetar a condição financeira.

Conquanto o *Ranking* de Competividade dos Municípios agrupe os resultados para os 112 municípios membros do g100, o critério escolhido para compor a lista desses municípios se baseia na receita corrente *per capita* (ponderada pelas proporções de crianças entre 0 e 5 anos matriculadas no ensino infantil, população exclusivamente dependente do SUS e população abaixo da linha da pobreza), em uma aproximação da metodologia utilizada para calcular o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH (FNP, 2020).

O Apêndice A apresenta a métrica dos indicadores financeiros identificados na literatura internacional e nas práticas nacionais mencionadas.

2.1 A INFLUÊNCIA DO CONTEXTO SOCIOECONÔMICO NA ANÁLISE DOS RESULTADOS DOS INDICADORES FINANCEIROS

A condição financeira dos municípios pode ser afetada por atributos institucionais (arranjos políticos entre poderes, federalismo fiscal, eficiência organizacional etc.), sociais (tamanho da população, desigualdade social etc.) e econômicos (política externa, conflitos entre países, variação do PIB, variação cambial, inflação etc.).

Trabalhos acadêmicos têm abordado, por meio de análises de regressão, a influência das variáveis socioeconômicas sobre aspectos da condição financeira dos entes públicos (Grin, 2021; Lazari et al., 2014; Oliveira et al., 2021; Sousa et al., 2019).

Esta confluência entre as variáveis socioeconômicas e financeiras cria uma oportunidade para que a análise da condição financeira dos entes públicos seja efetuada em agrupamentos que caracterizem socioeconomicamente esses entes.

As variáveis socioeconômicas tanto afetam a condição financeira por criar demandas (os serviços fornecidos dependem das necessidades e características socioeconômicas), quanto por suprir recursos (Bisogno et al., 2014; Zafra-Gómez et al., 2009ab). O aumento da população, por exemplo, expande as receitas em razão da ampliação da base tributária, mas em contrapartida gera demandas que resultarão em acréscimo de serviços (Groves et al., 1981).

Se as demandas forem maiores do que os recursos fornecidos e, se o ente público não for eficaz em dar uma resposta equilibrada (redução de serviços, aumento da eficiência, aumento de impostos etc.), a condição financeira demonstrará sinais de insolvência de caixa, orçamentária ou de longo prazo (Groves et al., 1981).

Portanto, a análise de indicadores financeiros é mais elucidativa quando analisada em um contexto socioeconômico. É o fator socioeconômico que determina as necessidades e preferências da sociedade, as condições que impactam na prestação dos serviços públicos, o custo dos fatores de produção e os recursos disponíveis para as políticas públicas (Bisogno et al., 2014; Zafra-Gómez, 2009ab).

Ao agrupar os entes públicos por variáveis socioeconômicas é permitida a comparação entre entes semelhantes (por possuírem características sociais e econômicas comuns), o que potencializa a comparação dos resultados dos indicadores da condição financeira. Nesse caso, as comparações dentro de cada agrupamento permitem identificar os resultados destoantes de entes públicos com características socioeconômicas similares e, conseqüentemente, focalizar nas causas desses resultados que possam ser decorrentes das decisões administrativas.

3. METODOLOGIA

Esta seção aborda as etapas que foram seguidas para a proposição do ICFM e, em paralelo, para o agrupamento dos municípios por variáveis socioeconômicas, de modo a possibilitar que a classificação dos municípios, conforme a nota do ICFM, seja analisada por agrupamentos de municípios com recursos e demandas socioeconômicas semelhantes.

Ou seja, os indicadores financeiros que compõem o ICFM foram selecionados e na sequência foram calculados para todos os municípios da amostra, porém a análise dos resultados desses indicadores é realizada nos agrupamentos de municípios conforme as variáveis socioeconômicas que os caracterizam.

Para conceber um índice sintético e relativo que avalie a condição financeira foi aplicada a técnica de análise dos fatores principais – AFP, após o cálculo para os municípios brasileiros de vinte indicadores que mensuram aspectos relacionados à liquidez, à autonomia financeira, ao equilíbrio financeiro, ao investimento, à poupança, ao endividamento, à solvência fiscal e ao planejamento.

Os vinte indicadores selecionados preliminarmente neste trabalho, a partir do conjunto de 69 indicadores dispostos no Apêndice A, foram identificados na literatura internacional (Bisogno et al., 2014; Brown, 1993; Cohen et al., 2017; Zafra-Gómez et al., 2009c) e nas práticas adotadas pela STN (2021), TCE-SP (2021) e CLP (2022).

Em linha com as práticas nacionais para a construção de indicadores financeiros privilegiou-se a ótica orçamentária em detrimento da ótica patrimonial. A Figura 1 apresenta os indicadores financeiros selecionados preliminarmente.

Dimensão	Indicador	Fonte	Justificativa para o indicador	Relação com a condição financeira
Liquidez	I - Obrigações Financeiras/Disponibilidade de Caixa (OFDC)	STN (2021)	O indicador de liquidez demonstra quanto seria consumido da disponibilidade de caixa para pagar as obrigações financeiras.	-
Autonomia financeira	II - Arrecadação Própria/Receita Total (APRT)	Brown (1993) STN (2021)	A relação da arrecadação própria em relação à receita total (corrente mais capital) demonstra a autonomia fiscal do município, que pode ser influenciada tanto pela pujança do setor de serviços e de um mercado imobiliário desenvolvido, quanto pelo esforço de explorar a base tributária própria.	+
	III – Receita de Transferência/Receita Total (RTRT)	Brown (1993)	Quanto menor for a relação entre as transferências recebidas e a receita total, menor é a dependência do município de recursos repassados por outros entes.	-
	IV – Receita de Transferência/População (RTRPOP)	Cohen et al. (2017)	Quanto maior o valor de transferência por cidadão, mais dependente é um município dos governos estadual e federal.	-
	V – Receita Total/População (RTPOP)	Brown (1993)	Um índice baixo sugere um grande potencial para aumentar as receitas.	-
Equilíbrio financeiro	VI - Receitas Correntes/Obrigações Financeiras (RCOF)	Cohen et al. (2017)	Um município menos endividado em comparação com sua geração anual de receitas possui menor risco de insolvência. O valor das obrigações financeiras deve ser proporcional à capacidade de obter receitas das operações correntes.	+
	VII - Despesas Correntes/Receitas Correntes (DCRC)	Cohen et al. (2017)	Quando as receitas correntes não são capazes de cobrir as despesas correntes o orçamento é desequilibrado (déficit corrente). Quanto maior o valor dessa relação, mais dependente é um município de financiamentos.	-
Investimento	VIII – (Investimentos – transferências de capital – operações de crédito)/Investimentos (IRP)	STN (2021)	Municípios que apresentam alto índice de investimento com fontes próprias financiam seus investimentos com menor impacto fiscal futuro e são menos dependentes de transferências de outros entes.	+
	IX – Despesas Correntes/Despesas Totais (DCDT)	Brown (1993)	Uma proporção baixa sugere que mais recursos serão empregados em investimentos.	-

Dimensão	Indicador	Fonte	Justificativa para o indicador	Relação com a condição financeira
Poupança	X - Receitas Correntes menos Despesas Correntes (não financeiras), deduzidas da amortização da dívida, por habitante (PCL)	Zafra-Gómez et al. (2009c), adaptações	Este indicador mensura a poupança líquida do município ao avaliar quanto das receitas correntes estão comprometidas com as despesas correntes e, consequentemente, identificar qual é a margem disponível para outras despesas, após considerado o pagamento da dívida.	+
	XI – Receitas totais/Despesas Totais (RTDT)	Brown (1993)	Uma proporção alta assegura que o município está ampliando o seu patrimônio líquido.	+
	XII – Superávit Financeiro/Receitas totais (SFRT)	Brown (1993)	Uma alta proporção de superávit financeiro em relação às receitas totais indica que o município possui recursos que podem ser usados para superar um déficit temporário de receitas.	+
Endividamento	XIII – Dívida Consolidada/População (DCPOP)	Brown (1993)	Uma baixa proporção sugere que o município tem capacidade de pagar suas dívidas de longo prazo.	-
	XIV - Dívida Consolidada/Receita Corrente Líquida (DCRCL)	CLP (2022) STN (2021)	A relação entre a Dívida Consolidada e a Receita Corrente Líquida avalia o nível de endividamento do município. Este indicador mostra qual o percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) de um exercício que seria consumido caso toda a Dívida Consolidada fosse paga.	-
Solvência fiscal	XV - Serviço da Dívida/Receita Corrente Líquida (SDRCL)	Bisogno et al. (2014) Brown (1993) Cohen et al. (2017) STN (2021)	Como o serviço da dívida apresenta elevada rigidez, municípios que usam um percentual muito alto da sua RCL para pagá-lo apresentam pouco espaço fiscal para lidar com cenários em que ocorre redução da arrecadação. Quanto maior a proporção das receitas que deve ser destinada à cobertura da obrigação de juros, maior o risco de insolvência. Desta forma, estes entes podem apresentar situação fiscal mais vulnerável e maior risco de insolvência.	-
	XVI - Despesa Bruta com Pessoal/ Receita Corrente Líquida (DPRCL)	Bisogno et al. (2014) CLP (2022) Cohen et al., 2017 STN (2021) TCE – SP (2021)	Quanto maior a proporção das despesas com pessoal sobre as receitas correntes, menores são os recursos disponíveis para destinar a outras despesas de custeio. Isso contribuiria para o desgaste financeiro do município,	-

Dimensão	Indicador	Fonte	Justificativa para o indicador	Relação com a condição financeira
			uma vez que as despesas com salários são bastante inflexíveis.	
	XVII – Despesa Bruta com Pessoal/Despesas Correntes (PESDC)	Bisogno et al. (2014)	Quanto maior o valor deste indicador, maior será o grau de rigidez das despesas de pessoal sobre as despesas correntes.	-
	XVIII – Operações de Crédito/Despesas de Capital (OCDC)	TCE-SP (2021)	A proporção entre as operações de crédito e as despesas de capital maior do que a unidade indica que o município está recorrendo ao endividamento de longo prazo para financiar despesas correntes.	-
Planejamento	XIX – Restos a Pagar Processados/Despesa Liquidada (RAPDL)	STN (2021)	Quanto maior o valor deste indicador, maior será a transferência de despesas devidas e não pagas do exercício atual para os exercícios seguintes.	-
	XX – Despesas de Exercícios Anteriores/Despesas Totais (DEADT)	STN (2021)	A ocorrência de despesas de exercícios seguintes demonstra que o controle das despesas orçamentárias é frágil, por pagar-se no exercício atual despesas que não foram previamente inscritas no orçamento.	-

Figura 1: Indicadores de condição financeira selecionados preliminarmente
 Fonte: dados da pesquisa

3.1 SELEÇÃO DOS INDICADORES POR AFP PARA A COMPOSIÇÃO DO ÍNDICE DA CONDIÇÃO FINANCEIRA MUNICIPAL

O ICFM resultou da aplicação da análise dos fatores principais (AFP) aos resultados dos vinte indicadores selecionados preliminarmente (vide Figura 1) calculados nos anos de 2019, 2020 e 2021 para os municípios brasileiros cuja população no exercício de 2021 era superior a 50.000 habitantes.

Os dados de 667 municípios foram extraídos dos demonstrativos contábeis e fiscais do banco de dados Finanças do Brasil (Finbra) na plataforma Siconfi, na opção “Consultar Finbra” (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro [Siconfi], 2022). Após análise retirou-se da amostra inicial 234 municípios que apresentaram inconsistências em quaisquer dados utilizados nas fórmulas dos indicadores.

O critério da escolha de municípios com população acima de 50.000 habitantes decorreu da observação de que à medida que a população diminui aumenta a incidência de inconsistências nos dados obtidos na plataforma Siconfi: na divisão da amostra inicial em três faixas, foi apurada a exclusão de 43% dos municípios na faixa 1 (municípios com população entre 50.000 e 72.999 habitantes), 35% na faixa 2 (municípios com população entre 73.000 e 133.999 habitantes) e 22% na faixa 3 (municípios com população a partir de 134.000 habitantes).

Após ter calculado o valor dos 20 indicadores para os 433 municípios da amostra final, nos anos de 2019, 2020 e 2021, foi aplicada a técnica de Análise dos Fatores Principais – AFP, resultando na seleção dos sete indicadores que demonstraram ser mais expressivos em cada um dos fatores por pelo menos duas vezes no triênio 2019-2021.

A AFP aglutina os elementos semelhantes e separa os que são diferentes. Logo, o uso da AFP identifica em um conjunto de variáveis aquelas que mais se discriminam entre si. Em sua aplicação integral, a AFP gera um novo conjunto de fatores como combinações lineares das variáveis originais (variáveis latentes), que reproduzem a variância das variáveis originais da melhor forma possível (Mooi et al., 2018).

Neste trabalho, o uso da AFP não objetivou criar novas variáveis latentes, por meio da compactação de dados; a AFP foi utilizada apenas para identificar nos fatores mais significativos as variáveis com maior carga fatorial (maior correlação com o fator), sob o pressuposto de que se as variáveis estão em fatores diferentes é porque elas são muito diferentes entre si.

A descrição do processo de seleção dos indicadores financeiros por meio da AFP está contida no apêndice B. A Figura 2 apresenta os indicadores selecionados para compor o ICFM cujas fórmulas estão contidas no Apêndice E.

Indicador	Acrônimo	Fonte	Relação com a condição financeira
II - Arrecadação Própria/Receita Total	APRT	Brown (1993) STN (2021)	+
IV – Receita de Transferência/População	RTRPOP	Cohen et al. (2017)	-
VII - Despesas Correntes/Receitas Correntes	DCRC	Cohen et al. (2017)	-
VIII – (Investimentos – transferências de capital – operações de crédito)/Investimentos	IRP	STN (2021)	+
IX – Despesas Correntes/Despesas Totais	DCDT	Brown (1993)	-
XIII – Dívida Consolidada/População	DCPOP	Brown (1993)	-
XVII – Despesa Bruta com Pessoal/Despesas Correntes	PESDC	Bisogno et al. (2014)	-

Figura 2: Indicadores financeiros selecionados por meio da AFP
Fonte: dados da pesquisa

Estes indicadores expressam medidas complementares da condição financeira relacionados ao equilíbrio financeiro (VII-DCRC), à autonomia financeira (II-APRT e IV-RTRPOP), ao investimento (VIII-IRP e IX-DCDT), ao endividamento (XIII-DCPOP) e à solvência fiscal (XVII-PESDC), incorporando aos índices nacionais usuais a dimensão de equilíbrio financeiro e ampliando a composição das dimensões de autonomia financeira e investimento, as quais são comumente mensuradas por um único indicador.

3.2 AGREGAÇÃO DOS INDICADORES FINANCEIROS PARA O CÁLCULO DO ICFM

Após a seleção dos sete indicadores financeiros, o próximo passo foi a agregação dos resultados desses indicadores para cada município da amostra em um índice sintético e relativo que classifique os municípios quanto à sua condição financeira (ICFM). Para tal foi usado o processo de agregação dos dados proposto por García-Sánchez et al. (2012b) e adotado por Bisogno et al. (2019), Cuadrado-Ballesteros et al. (2019), Zafra-Gómez et al. (2014) e Cuadrado-Ballesteros et al. (2014).

O processo de agregação de indicadores em um único índice é relevante porque o uso de muitos indicadores pode ser difícil de gerenciar e de comunicar os resultados às diversas partes interessadas. Desta forma, a utilização de um índice sintético, ao invés da utilização de vários indicadores isolados, pode facilitar a compreensão da condição financeira de um município (Cuadrado-Ballesteros et al., 2019).

A primeira etapa do processo de agregação consiste em dividir os resultados do grupo de dados em quatro partes iguais de municípios (quartis), de modo que cada

parte represente 1/4 da amostra. Em seguida são atribuídos pontos de acordo com a posição que o resultado de cada indicador financeiro do município assume dentro dos quartis em que a amostra é dividida, considerando se a relação que o indicador possui com a condição financeira é positiva ou negativa (conforme Figura 2).

Para os indicadores financeiros que possuem relação positiva com a condição financeira, a interpretação é de que quanto maior for o resultado desse indicador, melhor será a condição financeira do município. Para os indicadores financeiros que possuem relação negativa com a condição financeira, a interpretação é inversa. A Figura 3 apresenta a pontuação atribuída aos sete indicadores financeiros positivos e negativos selecionados de acordo com a posição que esses resultados ocupam nos quartis.

INDICADORES	POSIÇÃO	PONTOS
INDICADORES POSITIVAMENTE RELACIONADOS À CONDIÇÃO FINANCEIRA (Indicadores II e VIII)	Valor < 1º quartil	0,00
	1º quartil ≤ valor < 2º quartil	0,25
	2º quartil ≤ valor < 3º quartil	0,50
	Valor ≥ 3º quartil	1,00
INDICADORES NEGATIVAMENTE RELACIONADOS À CONDIÇÃO FINANCEIRA (Indicadores IV, VII, IX, XIII e XVII)	Valor < 1º quartil	1,00
	1º quartil ≤ valor < 2º quartil	0,50
	2º quartil ≤ valor < 3º quartil	0,25
	Valor ≥ 3º quartil	0,00

Figura 3: Critérios de pontuação para o índice de condição financeira

Fonte: García-Sánchez et al. (2012b)

Seguindo os critérios dispostos na Figura 3 cada município recebeu uma pontuação que variou entre zero e 1 para cada indicador financeiro, dependendo da posição em que ele se encontra nos quartis e da relação positiva ou negativa que esse indicador possui com a condição financeira. A soma dos valores dos sete indicadores para cada município assume uma escala de 0 a 7 e corresponde ao valor do ICFM,

calculado por meio da Equação 1, a qual totaliza a soma dos pontos atribuídos aos indicadores selecionados por meio da AFP para compor o modelo:

$$\text{Índice da Condição Financeira Municipal} = \text{II-APRT} + \text{IV-RTRPOP} + \text{VII-DCRC} + \text{VIII-IRP} + \text{IX-DCDT} + \text{XIII-DCPOP} + \text{XVII-PESDC} \quad (1)$$

O município pode ser classificado em uma das seguintes situações:

- $0 \leq \text{Índice} < 1,4$: Entre os piores
- $1,4 \leq \text{Índice} < 2,8$: Pior que a maioria
- $2,8 \leq \text{Índice} < 4,2$: Mediano
- $4,2 \leq \text{Índice} < 5,6$: Melhor que a maioria
- $5,6 \leq \text{Índice} \leq 7$: Entre os melhores

3.3 AGRUPAMENTO DOS MUNICÍPIOS POR FATORES SOCIOECONÔMICOS

Este trabalho propõe que a análise do ICFM seja aplicada aos municípios agrupados por variáveis socioeconômicas. Para tanto foi selecionado na literatura um conjunto de indicadores socioeconômicos com potencial para afetar a condição financeira do município.

Variável	Definição	Explicação	Fonte
População ocupada	Percentual da população ocupada	O desemprego é um dos maiores fomentadores da demanda por serviços públicos, porque quando a população está empregada tem mais capacidade de consumir e arcar com serviços privados de saúde e educação, desonerando os serviços públicos disponíveis (Groves & Valente, 2003, apud Dantas et al., 2019).	IBGE
População até 14 anos (P-14)	Proporção de pessoas no município com idade igual ou inferior a 14 anos	Como é responsabilidade do município prover o ensino fundamental, espera-se que quanto maior a população nessa faixa etária, maiores serão os gastos do município com educação, o que pode afetar negativamente a condição financeira (Oliveira & Magalhães, 2022; Zafra-Gómez et al., 2009b).	Datasus
População idosa (P+60)	Proporção de pessoas no município com	O envelhecimento da população é um fator que afeta os gastos com a assistência à saúde. Portanto, municípios que possuem um contingente maior de idosos tendem a	Datasus

Variável	Definição	Explicação	Fonte
	idade igual ou superior a 60 anos	incorrer em maiores gastos com a saúde, o que tende a prejudicar a condição financeira do município (Oliveira e Magalhães, 2022; Zafra-Gómez et al., 2009b).	
Nível de Renda	Salário médio mensal dos trabalhadores formais	A renda evidencia a capacidade de o cidadão adquirir os serviços na rede privada. Espera-se que quanto menor a renda, pior a condição financeira do município que precisa oferecer maior quantidade de serviços públicos (Sousa et al., 2019).	IBGE

Figura 4: Seleção dos indicadores socioeconômicos

Fonte: dados da pesquisa

Os indicadores socioeconômicos selecionados correspondem a quatro variáveis econômico-demográficas. A perspectiva é (conforme apresentado na Figura 4) que quanto maiores o percentual da população ocupada e o salário médio, menos recursos do município serão consumidos. De outro modo, espera-se que municípios com maior população no ensino fundamental (jovens até 14 anos) e população idosa (60 anos ou mais) sejam demandados por mais serviços da rede pública.

Os agrupamentos homogêneos (*clusters*) foram criados por meio da análise de *cluster* pelo método *k-means*. Os 433 municípios da amostra foram classificados em quatro agrupamentos. O agrupamento dos municípios em classes distintas entre si e com características intra similares classifica os municípios dentro de grupos com demandas e recursos semelhantes, de forma a minimizar os efeitos do contexto socioeconômico dentro de cada grupo e a associar os resultados dos indicadores financeiros à gestão pública.

Os resultados do teste ANOVA demonstraram que existe expressiva discriminação entre os *clusters* em relação às variáveis que o compuseram, ou seja, os *clusters* são diferentes entre si e, portanto, discriminantes. O teste Qui Quadrado demonstrou que existe associação entre a formação dos clusters e o ICFM ($p = 0,000$). Os resultados dos testes ANOVA e Qui Quadrado se encontram no Apêndice C.

No Apêndice D são apresentados os *clusters* A, B, C e D, nos quais pode ser visualizada a classificação dos municípios, em cada *cluster*, conforme a nota do ICFM (Entre os piores, Pior que a maioria, Mediano, Melhor que a maioria e Entre os melhores).

4. RESULTADOS DO ICFM ANALISADOS EM MUNICÍPIOS AGRUPADOS POR VARIÁVEIS SOCIOECONÔMICAS

Os resultados apresentados foram calculados aplicando-se o ICFM para o ano de 2021. As médias e as quantidades das variáveis socioeconômicas dos 433 municípios, por agrupamento, estão expressas na Tabela 1.

TABELA 1: CARACTERÍSTICAS SOCIOECONÔMICAS DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS

Agrupamento		População ocupada	Salário Médio	População até 14 anos	População maior de 60 anos
A	Média	24,45	2,27	23.868	15.902
	n	364	364	364	364
B	Média	29,18	2,70	107.044	76.727
	n	58	58	58	58
C	Média	38,94	3,32	350.830	265.345
	n	10	10	10	10
D	Média	45,70	4,10	2.352.523	1.983.144
	n	1	1	1	1
Total	Média	25,47	2,36	47.938	34.353
	n	433	433	433	433

Fonte: dados da pesquisa

Nota: A – Municípios com as menores médias de recursos e demandas socioeconômicas; B – Municípios com as segundas menores médias de recursos e demandas socioeconômicas; C – Municípios com as segundas maiores médias de recursos e demandas socioeconômicas; D – Município com a maior média de recursos e demandas socioeconômicas.

O cluster D, representado pelo município de São Paulo, possui as maiores médias de população ocupada e salário médio. Em contrapartida é o município que tem maiores demandas associadas ao ensino fundamental e à assistência médica ao idoso.

O cluster C, composto por 10 municípios, apresenta a segunda melhor posição quanto ao percentual da população ocupada e salário médio. Possui também a

segunda maior demanda relacionada ao ensino fundamental e à assistência médica ao idoso.

No *cluster* B estão os 58 municípios que apresentam as segundas menores médias de população ocupada e salário médio e as terceiras demandas médias relacionadas ao ensino fundamental e à assistência médica ao idoso. A maior parte dos municípios da amostra (364 municípios) está classificada no *cluster* A, que apresenta as menores médias de percentual da população ocupada, salário médio e demandas pertinentes ao ensino fundamental e à assistência ao idoso.

4.1 ANÁLISE DO ÍNDICE DA CONDIÇÃO FINANCEIRA NOS MUNICÍPIOS AGRUPADOS

A Tabela 2 expressa a distribuição dos municípios, por condição financeira, dentro de cada *cluster*.

TABELA 2: DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS POR CONDIÇÃO SOCIOECONÔMICA E FINANCEIRA

Resultado do Índice da Condição Financeira Municipal											
<i>Cluster</i>	Entre os piores		Pior que a maioria		Mediano		Melhor que a maioria		Entre os melhores		Total nos clusters
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	
A	13	3,6	167	45,9	139	38,2	44	12,1	1	0,3	364
B	1	1,7	17	29,3	23	39,6	15	25,9	2	3,4	58
C	0	0	0	0	9	90,0	1	10,0	0	0	10
D	0	0	0	0	0	0	1	100,0	0	0	1
Quantidade	14		184		171		61		3		433
Percentual		3,2		42,5		39,5		14,1		0,7	100

Fonte: dados da pesquisa

Há uma pequena quantidade de municípios nos extremos da condição financeira (14 municípios Entre os piores e 3 municípios Entre os melhores, o que corresponde a 3,2% e a 0,7%, respectivamente, do total da amostra). O número mais expressivo (13 municípios) classificados entre os que possuem pior condição

financeira são aqueles que estão distribuídos no *cluster* A, ou seja, os municípios que possuem as menores médias de recursos e de demandas socioeconômicas.

Os municípios que possuem a condição financeira Pior que a maioria representam 42,5% do total (maior proporção na distribuição dos dados) e estão distribuídos entre os *clusters* A (45,9% de 364) e B (29,3% de 58), classificados como os agrupamentos com as menores e com as segundas menores médias de recursos e demandas socioeconômicas.

Do total dos municípios do *cluster* A, a metade (49,5%) está classificada conjuntamente Entre os piores e naqueles Piores que a maioria. Quando se examina o *cluster* B, que possui maiores médias de recursos e demandas socioeconômicas em relação ao *cluster* A, observa-se que o conjunto dos municípios classificados Entre os piores e Piores que a maioria é de 31%.

O *cluster* C, o qual agrupa os municípios com as segundas maiores médias de recursos e demandas socioeconômicas, apresenta o percentual de 90% de municípios classificados com condições financeiras medianas, sem representatividade nos extremos. Finalmente, o *cluster* D representa um ponto fora da curva, tendo em vista que o município de São Paulo é superlativo em todas as suas variáveis socioeconômicas. A Figura 5 mostra alguns resultados da escala de avaliação para determinar a condição financeira dos municípios.

A metodologia de agrupar os municípios em *clusters* permite que a análise de cada município seja feita de forma mais direcionada, uma vez que cada unidade está sendo comparada com outras que possuem características socioeconômicas semelhantes.

Escala	Condição financeira	AGRUPAMENTOS			
		A – Municípios com as menores médias de recursos e demandas socioeconômicas	B – Municípios com as segundas menores médias de recursos e demandas socioeconômicas	C – Municípios com as segundas maiores médias de recursos e demandas socioeconômicas	D – Municípios com a maior média de recursos e demandas socioeconômicas
0 — 1,4	Entre os piores	Serrinha-BA (0,5) Corumbá-MS (0,75)	Canoas-RS (1,25)	-	-
1,4 — 2,8	Pior que a maioria	Acaraú-CE (1,5) Castro-PR (1,75)	Maceió-AL (2,5) Jundiaí-SP (2,75)	-	-
2,8 — 4,2	Mediana	Camaçari-BA (3,25) Aracruz-ES (3,5)	Vitória-ES (3,5) Cuiabá-MT (3,75)	Curitiba-PR (3,25) Goiânia-GO (3,5)	-
4,2 — 5,6	Melhor que a maioria	Itapema-SC (4,75) Barcarena-PA (5,0)	Natal-RN (4,25) Serra-ES (4,75)	Campinas-SP (4,75)	São Paulo-SP (4,25)
5,6 — 7	Entre os melhores	Pinhais-PR (6,25)	Nova Iguaçu-RJ (5,75) Vila Velha-ES (6,5)	-	-

Figura 5: Aplicação do ICFM para o ano de 2021

Fonte: dados da pesquisa

Por exemplo, o município de Serrinha-BA (*cluster A*) está situado entre os municípios com pior condição financeira, mas esta classificação é considerada comparando-se Serrinha-BA a outros municípios com características socioeconômicas semelhantes, como Itapema-SC, e não com municípios como Canoas-RS, que está situado no agrupamento das segundas menores médias de recursos e demandas socioeconômicas

A análise individual dos indicadores traz números ao cenário. Canoas-RS (vide Apêndice D), que está classificada no *cluster B* (municípios com as segundas menores médias de recursos e demandas socioeconômicas), apresenta um ICFM de 1,25 (aparentemente mais condizente com um município com o pior nível de condições socioeconômicas) devido a sua relação desfavorável entre Despesas de pessoal/Despesas correntes (indicador VII = 56%; 0,25 ponto), Arrecadação própria/Receita total (indicador II = 28,39%; 0,25 ponto), Investimentos com recursos próprios/Investimentos totais (indicador VIII = -8,21%; 0 ponto), Despesas correntes/Despesas totais (IX = 93,97%; 0,25 ponto), Dívida consolidada/População (indicador XIII; 0 ponto) e Receita de transferência/população (indicador IV; 0 ponto).

Igualmente, São Paulo-SP (vide Apêndice D), que pertence ao agrupamento com a maior média de recursos e demandas socioeconômicas (*Cluster D*), possui o ICFM Melhor que a maioria. Sua classificação de ICFM não se encontra Entre os melhores devido à relação desfavorável entre Despesas correntes/Receitas correntes (indicador VII = 84,64%; 0,25 ponto) e Dívida consolidada/população (indicador XIII; 0 ponto).

Em situação inversa se encontra Barcarena-PA (vide Apêndice D), classificado dentre aqueles com as menores médias de recursos e de demandas socioeconômicas (*Cluster A*) e com um ICFM Melhor que a maioria, graças à relação favorável entre

Despesas correntes/Receitas correntes (indicador VII = 71,29%; 1 ponto), Investimentos com recursos próprios/Investimentos totais (indicador VIII = 80,79; 1 ponto), Despesas Correntes/Despesas totais (indicador IX = 87,71%; 1 ponto) e Dívida consolidada/população (indicador XIII; 1 ponto).

Conforme revela a análise dos dados da Tabela 2 e da Figura 5, municípios que possuem as maiores médias de recursos socioeconômicos não necessariamente possuem a melhor condição financeira (o inverso também é verdadeiro). Todavia, quando a análise da condição financeira de um município considera o seu contexto socioeconômico é possível avaliar o resultado de um município dentro de um agrupamento similar e, no caso de discrepâncias entre os resultados (ICFM destoante das condições socioeconômicas), o usuário da informação pode identificar quais foram os fatores que provocaram o resultado diferente do esperado, como no exemplo de Canoas-RS.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A mensuração da condição financeira de um ente público é mais elucidativa quando considera as variáveis socioeconômicas do ambiente em que o ente está inserido. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é apresentar um índice sintético e relativo para avaliar a condição financeira dos municípios brasileiros (ICFM), agrupados por variáveis socioeconômicas.

Os indicadores financeiros que compuseram o ICFM foram selecionados por meio da AFP, resultando na seleção dos sete indicadores que demonstraram ser mais expressivos em cada um dos fatores (possuíam maior carga fatorial em cada fator) por pelo menos duas vezes no triênio 2019-2021.

Os indicadores selecionados por meio da AFP no triênio 2019-2021 representam dimensões da condição financeira consistentes com àquelas que estão consolidadas nas práticas nacionais: expressam métricas relacionadas à autonomia financeira (II-APRT e IV-RTRPOP), ao investimento (VIII-IRP e IX-DCDT), ao endividamento (XIII- DCPOP) e à solvência fiscal (XVII-PESDC). Porém, o ICFM incorpora às práticas nacionais a dimensão do equilíbrio financeiro (VII-DCRC) e amplia a composição das dimensões de autonomia financeira e investimento, as quais são geralmente mensuradas por um único indicador.

A análise individual dos indicadores demonstra que embora haja uma tendência de relação entre os dados financeiros e as variáveis socioeconômicas, a condição financeira é determinada também pelas decisões político administrativas. O fato de o ambiente socioeconômico não explicar inteiramente a condição financeira municipal não é razão para desconsiderá-lo; ao contrário, a análise de variáveis financeiras em um contexto no qual os municípios estão agrupados por variáveis socioeconômicas permite a identificação de valores extremos em relação ao conjunto e conduz para a consequente análise visando identificar quais fatores levaram a um desempenho financeiro desfavorável.

Neste trabalho foram utilizados dados de municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes e registros contábeis do sistema orçamentário. Estudos futuros, com um maior estrato populacional e usando os registros contábeis patrimoniais, poderão ser desenvolvidos à medida que os municípios aperfeiçoem a qualidade dos dados disponibilizados e consolidem a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no Siconfi, ampliando este estudo por meio da análise de novos indicadores financeiros.

REFERÊNCIAS

- Bahia, L. O. (2021). *Guia referencial para construção e análise de indicadores*. Brasília: Enap.
- Barros, E. F., & Nossa, S. N. (2022). *Índice da Condição Financeira Municipal: uma proposta de índice para análise dos municípios brasileiros socioeconomicamente homogêneos*. XLVI Encontro da ANPAD - EnANPAD 2022, Brasil. <http://anpad.com.br/uploads/articles/120/approved/5eed6c6e569d984796ebca9c1169451e.pdf>
- Bisogno, M., Citro, F., & Tommasetti, A. (2014). The financial distress of public sector entities. Evidence from Italian public universities. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 10(2), 202-227. <https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2014.060221>
- Bisogno, M., Cuadrado-Ballesteros, B., Santis, S., & Citro, F. (2019). Budgetary solvency of Italian local governments: an assessment. *International Journal of Public Sector Management*, 32(2), 122-141.
- Brown, K. W. (1993). The 10-point test of financial condition: toward an easy-to-use assessment tool for smaller cities. *Government Finance Review*, 9(6), 21–26.
- Centro de Liderança Pública – CLP. (2021). Ranking de Competitividade dos Municípios. https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/7589/1639503142CLP_Relatrio_Ranking_de_Competitividade_dos_Municpios.pdf.
- Conselho Federal de Administração – CFA. (2022). Índice CFA de governança Municipal (IGM – CFA). <https://igm.cfa.org.br/wp-content/uploads/2022/09/Financas.pdf>.
- Cohen, S., Costanzo, A., & Manes-Rossi, F. (2017). Auditors and early signals of financial distress in local governments. *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 234-250.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Mordán, N., & García-Sánchez, I.M. (2014) Is Local Financial Health Associated with Citizens' Quality of Life? *Social Indicators Research*, 119(2), 559-580.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Santis, S., Citro, F., & Bisogno, M. (2019). Does financial health influence the re-election of local governments? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(3), 345-363.
- Dantas Júnior, A. F., Diniz, J. A., & Lima, S. C. (2019). A influência do federalismo fiscal sobre o estresse fiscal dos municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 62-78.

- Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. (2021). Índice Firjan de Gestão Fiscal: edição 2021. <https://www.firjan.com.br/data/files/BA/F4/E3/6A/752CC710CCD10AC7A8A809C2/IFGF%20-%20Anexo%20Metodologico%20-%202021-v2.pdf>.
- Frente Nacional de Prefeitos – FNP. (2020). Nota Técnica – 03/12/20. <https://multimidia.fnp.org.br/biblioteca/documentos/item/899-g100-2020>.
- Grin, E. J. (2021). O verso e o reverso da cooperação federativa e da difusão vertical de políticas para promover capacidade estatal nos municípios brasileiros. *Administração Pública e gestão Social*, 13(2), 1-24. DOI: <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i2.9686>
- Groves, S. M., Godsey, W. M., & Shulman, M. A. (1981). Financial Indicators for Local Government. *Public Budgeting & Finance*, 1(2), 5-19. <https://doi.org/10.1111/1540-5850.00511>
- Hair, J. F., Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R.L. (2009). *Análise Multivariada de Dados* [recurso eletrônico]. Tradução Sant’Anna, A. S., & Chaves Neto, Anselmo (6a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Lazari, M. F., Mello, G. R., & Bezerra, F. M. (2014). A relação entre a dívida pública e o desenvolvimento socioeconômico dos municípios paranaenses: evidências para o período de 2002 a 2010. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13(2), 721-738.
- Mooi, E., Sarstedt, M., & Mooi-Reci, I. (2018). *Market Research: The Process, Data, and Methods Using Stata* [e-book]. Springer Texts in Business and Economics. 429 p.
- Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD. (2017). OECD Budget Transparency Toolkit: Practical Steps for Supporting Openness, Integrity and Accountability in Public Financial Management, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264282070-en.pdf?expires=1679531060&id=id&accname=guest&checksum=3623BC82B4B4C6F53BBB820587DCCFBA>.
- Oliveira, D. A., & Magalhães, E. A. (2022). Uma análise dos fatores explicativos da situação fiscal nos municípios de Minas Gerais. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 33(1), 218-243. <https://doi.org/10.3232/GCG.2022.V16.N3.05>
- Oliveira, T. M. G., Dall’Asta, D., Zonatto, V. C. S., & Martins, V. A. (2021). Gestão Fiscal Municipal: uma análise sob a ótica do federalismo fiscal e dos ciclos políticos nos governos locais. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(4), 1-17. DOI: <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i4.11770>
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2021). Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais. *Secretaria do Tesouro Nacional*. Brasília: STN. 175 p. https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2021/114?ano_selecionado=2021.

- Shi, Y. (2019). A Response to Fiscal Stress: Public Sector Employment Reduction across States during a Budget Crisis. *International Journal of Public Administration*, 42(13), 1095-1105. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1575852>
- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi. (2022). <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf#>
- Sousa, K. M., Leite, P. A. M. Filho, & Pinhanez, M. M. S. F (2019). Condição financeira e os fatores socioeconômicos dos municípios brasileiros. *Pensar Contábil*, 21(75), 16-27.
- Tribunal de Contas da União – TCU. (2018). Relatório sistêmico sobre transparência pública. *Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU. 135 p. <https://portal.tcu.gov.br/fisc-transparencia-relatorio-sistemico-sobre-transparencia-publica.htm>.
- Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCE-SP. (2021). Índice de efetividade da gestão municipal. *Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*. São Paulo: TCE-SP. 168 p. <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/Manual-IEG-M%202021%20-%20Dados%20do%20exerc%C3%ADcio%202020.pdf>.
- Wang, X., Dennis, L., & Tu, Y. S. (2007). Measuring Financial Condition: A Study of U.S. States. *Public Budgeting & Finance*, 27(2), 1-21. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2007.00872.x>
- Wang, X., & Liou, K. T (2009). Assessing the change in financial condition: an analysis of panel data from U. S. States. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 21(2), 165-197.
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009a). Developing an alert system for local governments in financial crisis. *Public Money & Management*, 29(3), 175-182. <https://doi.org/10.1080/09540960902891731>
- Zafra-Gomez, J. S., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009b). Evaluating financial performance in local government: Maximizing the benchmarking value. *International Review of Administrative Sciences*, 75(1), 151–167. <https://doi.org/10.1177/0020852308099510>
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009c). Evaluating Service Quality and Minimizing the Effects of the Socioeconomic Environment: An Application to Spanish Municipalities. *The American Review of Public Administration*, 39(4), 425-449. <https://doi.org/10.1080/03003930.2015.1096268>
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., Díaz, A. M. P., & López, G. M. (2014). The duration of financial stress: A factor impacting on the implementation of NPM-delivery forms in local government. *Academia Revista Latinoamericana de Administracion*, 27(3), 366-385.

CAPÍTULO 3

FATORES DA SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

RESUMO

O objetivo deste artigo é identificar a relação entre a solvência orçamentária e a autonomia financeira, o equilíbrio corrente, o endividamento e o investimento público nos municípios brasileiros. A pesquisa é de natureza quantitativa e descritiva. Para construir a variável solvência orçamentária são usados sete indicadores financeiros, os quais representam características do nível de sustentabilidade financeira, flexibilidade para adaptação à mudanças externas e independência de recursos externos (vulnerabilidade). O estudo contemplou uma amostra composta por 409 municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes para os quais foram calculados indicadores financeiros referentes ao período de 2016-2021. Os resultados obtidos por meio de estimação com dados em painel sugerem que a solvência dos municípios brasileiros pode diminuir quando aumentam os níveis de endividamento e de investimento, porém a autonomia financeira e o equilíbrio corrente não apresentaram relação estatisticamente significativa com a solvência orçamentária. Este artigo traz elementos para a reflexão dos gestores públicos acerca dos fatores que contribuem para eventuais problemas futuros de solvência orçamentária e consequente continuidade dos serviços públicos.

Palavras-chave: município; solvência orçamentária; autonomia financeira; equilíbrio corrente; endividamento; investimento.

1. INTRODUÇÃO

O estudo objetiva identificar a relação entre a solvência orçamentária e a autonomia financeira, o equilíbrio corrente, o endividamento e o investimento público. A solvência orçamentária é a dimensão da condição financeira mais importante para

a gestão financeira, refletindo o efeito combinado da arrecadação de receitas e do controle de despesas (Wang & Liou, 2009).

Uma entidade pública está em boas condições financeiras quando é capaz de honrar suas dívidas e simultaneamente fornecer serviços a níveis aceitáveis (Bisogno et al., 2014; Jimenez, 2018; Zafra-Gómez et al., 2009a). Apesar de não haver um consenso sobre qual seria o melhor modelo para expressar a condição financeira dos governos locais, Bisogno et al. (2019) apontam que autores (Greenberg & Hiller, 1995; Wang et al., 2007; Zafra-Gómez et al., 2009a) trataram a questão discutindo diferentes tipos de solvência.

Em geral, os pesquisadores pretendem avaliar quatro dimensões diferentes de solvência: solvência de caixa, solvência orçamentária, solvência de longo prazo e solvência de nível de serviço (Maher et al., 2020), mas o cerne da saúde financeira está na solvência orçamentária, definida como a capacidade de um ente do setor público arrecadar receitas para arcar com suas despesas sem incorrer em déficit (Zafra-Gómez et al., 2009a).

A despeito de alguns estudos no Brasil abordarem a relação entre a condição financeira dos entes públicos e seus determinantes (Dantas et al., 2019; Marconato et al., 2021), este estudo inova ao aplicar aos municípios brasileiros um modelo testado por Bisogno et al. (2019) nos governos locais italianos, aspirando investigar se a solvência orçamentária municipal é afetada pela autonomia financeira, pelo equilíbrio corrente, pelo nível de endividamento e pelo nível de investimento.

No Brasil, o aumento da autonomia dos municípios para instituir e arrecadar tributos a partir da Constituição Federal de 1988 foi acompanhado de novas competências atribuídas a esses entes. Embora o desenho da repartição tributária vigente contemple transferências da União e do Estado para que os municípios

supram a insuficiência dos impostos e taxas próprios para o atendimento das políticas públicas, remanescem demandas a serem atendidas.

Isto é, os recursos disponíveis para satisfazer as necessidades ordinárias dos municípios são comumente insuficientes, cenário com potencial para infringir o equilíbrio entre receitas e despesas correntes, ou mesmo conduzir os municípios à obtenção de receitas por meio de endividamento. Estas circunstâncias podem influenciar a solvência orçamentária dos municípios brasileiros, fato que justifica o estudo do impacto dos fatores de autonomia financeira, equilíbrio corrente, nível de endividamento e nível de investimento sobre a solvência orçamentária municipal.

O estudo contemplou uma amostra composta por 409 municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes para os quais foram calculados indicadores financeiros referentes ao período de 2016-2021. Os resultados sugerem que a solvência orçamentária está negativamente relacionada com o nível de endividamento e com o nível de investimento, mas não possui relação estatística significativa com a autonomia financeira e com o equilíbrio corrente.

Não obstante os dados da pesquisa dos municípios brasileiros não permitirem considerações sobre a influência na solvência orçamentária do equilíbrio entre receitas e despesas correntes, bem como da independência de fontes externas, restando clara a influência dos níveis de endividamento e de investimento, a identificação do impacto desses dois últimos fatores sobre a solvência orçamentária é relevante para a avaliação da condição financeira do governo e poderia subsidiar a tomada de decisão pelos gestores públicos, órgãos de controle, financiadores e, no limite, a sociedade.

Este artigo pode contribuir em vários aspectos, dentre os quais: (i) apresenta um mapeamento da solvência orçamentária dos municípios brasileiros com população

acima de 50 mil habitantes e (ii) traz elementos para a reflexão dos gestores públicos acerca dos fatores que contribuem para eventuais problemas futuros de solvência orçamentária e consequente continuidade dos serviços públicos.

2. REVISÃO DA LITERATURA E DEFINIÇÃO DE HIPÓTESES

2.1 SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA

Desde a crise financeira em áreas metropolitanas dos Estados Unidos nas décadas de 1970 e 1980 foi desenvolvida uma vasta literatura com o objetivo de elaborar índices de condição financeira, identificar o que causa as dificuldades financeiras e avaliar a saúde financeira dos entes públicos (Cohen et al., 2017; Shi, 2019).

Em 1985 a Comissão Consultiva de Relações Intergovernamentais [ACIR] publicou um relatório com a descoberta de que a dificuldade fiscal de um governo local não depende apenas do controle governamental, mas geralmente é o resultado da interação complexa de vários fatores, os quais incluem a força da economia local, os recursos e as demandas dos contribuintes, o apoio recebido por outras esferas de governo e a condição da infraestrutura do governo local (Trussel & Patrick, 2009).

Embora haja algum consenso sobre as dimensões da solvência para avaliar a condição financeira dos governos locais (solvência de curto prazo, solvência orçamentária e solvência de longo prazo) e sobre a importância da condição financeira para a prestação efetiva, eficiente e econômica dos serviços públicos, não há concordância sobre os indicadores a serem usados para medir tais dimensões (Cuadrado-Ballesteros et al., 2019; Iacuzzi, 2022; Wang et al., 2007).

Autores que abordam a mensuração da condição financeira com base na solvência (Bisogno et al., 2019; Cuadrado-Ballesteros et al., 2014; García-Sánchez et al., 2012a; Maher et al., 2020; Wang & Liou, 2009; Zafra-Gómez et al. 2009abc) se apoiam nos conceitos de Groves et al. (1981) para caracterizar os indicadores financeiros nas dimensões de solvência de caixa, solvência orçamentária, solvência de longo prazo e solvência do nível de serviços.

A solvência de caixa se refere à capacidade de o governo gerar fluxo de caixa suficiente para honrar suas obrigações de curto prazo; a solvência orçamentária diz respeito à capacidade de o governo gerar receitas para pagar suas despesas, sem incorrer em déficit; a solvência de longo prazo diz respeito à capacidade de o governo honrar os pagamentos a longo prazo; e a solvência no nível de serviço se relaciona com a capacidade de o governo fornecer serviços para o cidadão com a qualidade necessária para promover o bem-estar (Bisogno et al., 2019; Cuadrado-Ballesteros et al., 2014; García-Sánchez et al. 2012a; Wang & Liou, 2009; Zafra-Gómez et al., 2009abc).

As dimensões da solvência estão associadas entre si: a deterioração contínua da solvência de caixa ou da solvência orçamentária pode resultar em dificuldades financeiras de longo prazo, assim como a solvência de nível de serviço pode ser prejudicada se a solvência de longo prazo se deteriorar (Cuadrado-Ballesteros et al., 2019; Wang et al., 2007; Zafra-Gómez et al., 2009a).

O estudo de Wang e Liou (2009) concluiu que a solvência orçamentária é a dimensão da condição financeira mais importante para a gestão financeira, refletindo o efeito combinado da arrecadação de receitas e do controle de despesas, enquanto Greenberg e Hillier (1995) e o Canadian Institute of Chartered Accountants [CICA] (1997) agregaram os indicadores de solvência orçamentária nas categorias de

sustentabilidade, flexibilidade e vulnerabilidade (Bisogno et al., 2019; García-Sánchez et al., 2012a; Zafra-Gómez et al., 2009abc).

A sustentabilidade diz respeito à habilidade de uma entidade prestar os serviços públicos, cumprindo suas obrigações com os credores, sem aumentar os níveis de endividamento e de tributação; a flexibilidade representa a habilidade de uma entidade se adaptar às mudanças externas, nos limites de sua capacidade fiscal, por meio de reestruturações nas fontes provindas dos tributos e endividamento; e a vulnerabilidade traduz o nível de independência de uma entidade em relação às transferências e às doações recebidas de outros entes (Bisogno et al., 2019; García-Sánchez et al., 2012a; Zafra-Gómez et al., 2009abc).

Seguindo a proposta de Bisogno et al. (2019), Cuadrado-Ballesteros et al. (2019), Cuadrado-Ballesteros et al. (2014), García-Sánchez et al. (2012a) e Zafra-Gómez et al. (2009abc), a solvência orçamentária é calculada por meio de indicadores agregados nas categorias de (i) sustentabilidade: indicador de resultados orçamentários não financeiros; (ii) flexibilidade: indicador de poupança líquida, indicador de serviço da dívida e indicador de dívida líquida; e (iii) vulnerabilidade: indicador de independência financeira corrente, indicador de independência financeira total e indicador de receita fiscal.

2.2 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E AUTONOMIA FINANCEIRA

A autonomia financeira pode ser expressa como a liberdade de instituir e arrecadar tributos e alocar recursos financeiros sem interferência externa (exceto pelas regras gerais definidas pelo governo central), de modo que quanto mais altos são os níveis de liberdade de arrecadação de tributos, mais fácil é a obtenção de

receitas para atender às demandas dos cidadãos sem prejudicar a solvência de um governo local (Bisogno et al., 2019).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 houve uma descentralização fiscal no Brasil que atribuiu competências tributárias distintas aos entes federados, aumentando a independência dos estados e municípios por meio da capacidade de instituir e arrecadar tributos (Brito & Brito, 2019; Leroy et al., 2017; Suzart et al., 2018; Vieira et al., 2017a).

Porém, o processo de descentralização fiscal brasileiro provocou incoerências: (i) não houve uma descentralização coordenada de competências relacionadas à execução das políticas públicas em decorrência da ampliação da capacidade fiscal dos municípios; (ii) o aumento das transferências constitucionais para os entes subnacionais desestimulou o empenho na arrecadação da receita própria e não assegurou para os cidadãos a redistribuição de renda; e (iii) os objetivos de redistribuição do Fundo de Participação dos Municípios – FPM foram comprometidos, tendo em vista que as transferências constitucionais estimularam a criação de 1.016 novos municípios no Brasil na década de 1990 (Brito & Brito, 2019; Soares & Melo, 2016).

Particularmente em relação ao desestímulo para a arrecadação tributária local, Leroy et al. (2017) e Vieira et al. (2017b) constataram baixo esforço fiscal dos municípios, com a consequente insuficiência de receitas para o cumprimento de suas funções e competências básicas e o aumento da dependência de transferências intergovernamentais, contrariando a lógica de que os diferentes níveis de governo devem aumentar a capacidade de financiar suas despesas com seus próprios recursos (Massardi & Abrantes, 2014).

As transferências intergovernamentais para os municípios, provenientes da União e do respectivo Estado (as quais têm o objetivo de reduzir as disparidades locais e suprir as demandas da população pela ampliação da capacidade fiscal dos municípios), são amparadas pela convergência na prestação de serviços públicos comuns entre os entes federados, como os serviços de saúde, educação, segurança etc. (Lima et al., 2020; Ribeiro et al., 2019; Suzart et al., 2018).

Portanto, os municípios brasileiros dispõem atualmente de recursos próprios e de recursos obtidos por meio de transferências para atender às necessidades dos cidadãos de suas jurisdições. Mais especificamente, destacam-se as seguintes fontes de recursos para os municípios:

Municípios					
Receitas próprias	IPTU, ITBI e ISS				
Transferências intergovernamentais constitucionais	União	100% do IR incidente na fonte, sobre os rendimentos pagos pelos municípios	50% do ITR dos imóveis situados no município	70% do IOF sobre o ouro	FPM (24,75% do IR e do IPI)
	Estado	50% do IPVA licenciado no município	25% do ICMS	25% dos 10% do IPI repassado aos Estados pela União	25% dos 29% da CIDE repassada aos estados pela União

Figura 1: Fontes de recursos próprios e de transferências constitucionais
 Fonte: Alvares e Branco (2018), Constituição Federal de 1988, Leroy et al. (2017), Soares e Melo (2016) e Suzart et al. (2018)

Municípios com forte dependência de transferências intergovernamentais e que, portanto, não podem contar com fontes alternativas caso esses fluxos de transferências diminuam, são mais propensos a problemas financeiros, tais como o descumprimento das obrigações de pagamento e o potencial para aumentar o seu nível de endividamento (Brito & Brito, 2020; Trussel & Patrick, 2009).

É o caso, no Brasil, dos municípios de pequeno porte, cuja dependência das transferências intergovernamentais os tornam frágeis diante de qualquer alteração no

volume de transferências, seja provocada por desoneração de IPI (com reflexo na menor transferência do FPM), ou por recessão econômica, o que reduz a arrecadação do ICMS, IPI e IRPJ, com reflexos na diminuição das transferências da União e do Estado (Pacheco et al., 2018).

Embora a arrecadação tributária municipal tenha apresentado crescimento após a Constituição Federal de 1988, os municípios ainda se mantêm muito dependentes das transferências intergovernamentais, na medida em que a arrecadação própria é insuficiente para atender parte da demanda social por políticas públicas (Carneiro & Brasil, 2010; Mendes et al., 2018). Esse panorama dos municípios brasileiros retrata uma situação de vulnerabilidade orçamentária e fiscal, na qual a maior parcela dos seus recursos orçamentários é definida de forma exógena (Brito & Brito, 2020).

Municípios que são mais dependentes de transferências de outros entes (Estado e União) têm maior risco de solvência orçamentária (Bocchino & Padovani, 2021), vez que, do ponto de vista fiscal, quanto mais autônomos são os municípios, menos se endividam (Benito & Bastida, 2004). Essa conjuntura leva à primeira hipótese de pesquisa:

H₁: a solvência orçamentária dos municípios é afetada positivamente pela autonomia financeira.

2.3 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E EQUILÍBRIO CORRENTE

A importância do indicador de equilíbrio corrente tem sido ressaltada por estudiosos, uma vez que as despesas correntes superiores às receitas correntes têm sido interpretadas como um sinal de alerta de estresse financeiro, sendo o equilíbrio

entre receitas e despesas um requisito para que a solvência orçamentária seja alcançada (Bisogno et al., 2019).

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, exige que durante o exercício seja mantido, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, enquanto a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre o equilíbrio entre receitas e despesas (Silva, Nascimento, & Silva, 2021).

Entes públicos que incorrem em um montante de despesa superior à arrecadação de sua receita estão obtendo recursos por meio de endividamento (Costa & Moraes, 2021; Mello & Slomski, 2009) para fornecer os serviços ordinários à população e, conseqüentemente, provocando um impacto negativo em sua solvência orçamentária. Isto posto, a segunda hipótese de pesquisa é:

H₂: a solvência orçamentária dos municípios é afetada positivamente pelo equilíbrio corrente.

2.4 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E ENDIVIDAMENTO

No intuito de ampliar suas receitas, os entes públicos escolhem entre expandir a tributação, o que resulta em maior autonomia financeira, ou gerar endividamento, por meio da contratação de empréstimos (Suzart, 2012).

Com base na teoria clássica da dívida, os empréstimos são uma fonte destinada à cobertura de investimentos de longo prazo, enquanto o financiamento por tributação é uma fonte para os gastos correntes e para os investimentos de curto prazo, sujeita, porém, a restrições nos momentos de recessão econômica (Santos et al., 2018; Suzart, 2012).

Sob o ângulo do resultado primário, caso as receitas primárias correntes não sejam suficientes para financiar as despesas primárias correntes, o nível atual dos gastos da entidade estaria além de seus próprios meios, o que obriga o município a reduzir gastos e a aumentar as receitas correntes em um primeiro momento ou, caso a situação persista, a contratar dívida de curto prazo, cujos serviços exigirão novos financiamentos para ser honrados, mascarando assim dívidas reais de longo prazo (Benito & Bastida, 2004).

A obtenção de empréstimos comumente se constitui em uma das principais opções para o ajuste das fontes de financiamento do ente público porque amplia a capacidade de realização de gastos atuais sem recorrer ao aumento de tributação do cidadão; em contrapartida, o endividamento pode afetar a realização de gastos futuros e conduzir à insolvência dos entes públicos, uma vez que é exigido desses entes comprometer uma parcela de suas receitas para pagamento de despesas com amortização e encargos da dívida anteriormente constituída (Macedo & Corbari, 2009; Suzart, 2012).

Deste modo, quando um município depende do endividamento para atender às demandas da população ele é mais suscetível à insolvência, por ser exigido a cumprir com o serviço da dívida mesmo nos períodos de dificuldade financeira; em um moto contínuo, a obtenção de novos empréstimos se torna mais difícil, dado que esses entes são menos aptos perante os credores por apresentarem maior risco de inadimplência (Alijarde & López, 2014; Chaney, 2005; Trussel & Patrick, 2009).

Uma vez que o aumento do endividamento provoca uma deterioração da condição financeira do ente público, é estabelecida a terceira hipótese de pesquisa:

H₃: a solvência orçamentária dos municípios é afetada negativamente pelo nível de endividamento.

2.5 RELAÇÃO ENTRE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA E INVESTIMENTO

Bisogno et al. (2019) argumentam que os investimentos em novas infraestruturas podem implicar uma redução das despesas correntes, melhorando a eficiência dos governos locais e afetando positivamente a categoria de sustentabilidade da solvência orçamentária. No seu trabalho *Budgetary solvency of Italian local governments: an assessment*, porém, essa hipótese não se confirmou. Ratificando a posição inicial de Bisogno et al. (2019), Trussel e Patrick (2013) encontraram que os distritos americanos com dificuldades fiscais têm despesas de capital mais baixas.

A questão é polêmica porque outros trabalhos (Ehalaiye et al., 2017; Vera, 2018) indicam que a variação positiva de investimentos ano a ano afeta positivamente a variação do endividamento e, portanto, diminui a solvência orçamentária: a realização de investimentos em capital físico pelo governo exige um grande volume de recursos, tornando-se necessária, em geral, a obtenção de crédito de longo prazo como fonte de financiamento para distribuir o benefício e o ônus dos investimentos em períodos equivalentes (Costa & Moraes, 2021; Santana et al., 2019).

O pressuposto de que o endividamento financia o investimento em bens de capital também foi comprovado por Benito e Bastida (2004) que concluíram que os dispêndios com investimentos têm influência positiva na variação do estoque da dívida, enquanto Balaguer-Coll et al. (2015) constataram, em média, uma relação positiva entre investimento e dívida: a relação entre investimento e dívida é negativa para municípios com níveis baixos de endividamento e positiva para municípios com os maiores estoques de dívida.

Para Dantas et al. (2019), quanto maiores os investimentos em despesas de capital, mais inclinado ao estresse fiscal o ente público estará, visto que os resultados com esse tipo de gasto são, em regra, a longo prazo, não minimizando no curto prazo a pressão por gastos.

Portanto, um ponto a ser considerado é o prazo de maturação dos investimentos. No caso do trabalho de Bisogno et al. (2019), o indicador de investimento foi calculado considerando-se a relação entre despesas de investimentos e despesas correntes em um triênio. Novos estudos precisariam ser feitos para avaliar se com prazos maiores esse indicador captura a eficiência provocada pelos investimentos e a consequente redução das despesas correntes. Por conseguinte, a quarta hipótese de pesquisa é:

H4: a solvência orçamentária dos municípios é afetada negativamente pelo nível de investimento.

3. METODOLOGIA

Para apurar se a solvência orçamentária dos municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes é influenciada pela autonomia financeira, pelo equilíbrio corrente, pelo nível de endividamento e pelo nível de investimento, foi realizada uma pesquisa de natureza quantitativa (utilizando-se dados secundários) e descritiva, ou seja, os fatos foram analisados, classificados e interpretados, mantendo-se suas características originais (Gil, 1996).

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A amostra da pesquisa é composta por 409 municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes no ano de 2021. O período analisado correspondeu aos anos de 2016 a 2021. A escolha dos municípios como unidade de análise visou abranger o maior volume de dados de entes governamentais. Quanto à dimensão populacional do município, a seleção decorreu da observação de que, no período analisado, quanto menor o município em termos populacionais, maior a probabilidade de apresentar inconsistências nos demonstrativos contábeis e fiscais publicados.

Além disso, o ano de 2021 é o prazo estabelecido pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) para que os municípios com população superior a 50.000 habitantes registrem os créditos tributários e previdenciários (STN, 2015), que serão refletidos no Balanço Patrimonial no subgrupo de contas a receber e nos indicadores deste trabalho. O prazo definido para os municípios com até 50.000 habitantes é o ano de 2022.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados da pesquisa foram coletados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), na opção “Consultar Finbra”, e estão distribuídos nas Contas Anuais: Balanço Patrimonial DCA (Anexo I - AB), Despesas Orçamentárias (Anexo I-D) e Receitas Orçamentárias (Anexo I-C); no RREO: Anexo I – Balanço Orçamentário/Receitas Orçamentárias, Anexo I - Balanço Orçamentário/Receitas Intra Orçamentárias; e no RGF: Anexo II – Demonstrativo da

Dívida Consolidada Líquida/Dívida Consolidada Líquida (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro [Siconfi], 2022).

Utilizou-se o *MS Access* para calcular o valor dos 11 indicadores (7 indicadores que compõem a variável dependente e 4 indicadores que representam as variáveis independentes), conforme as fórmulas expostas no Apêndice F. Para tanto, armazenou-se no *MS Access* registros referentes a 667 municípios, os quais correspondem àqueles municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes no ano de 2021, com dados disponíveis no Siconfi.

Após a depuração dos dados foram excluídos 258 municípios da amostra inicial, restando 409 municípios por ano, o que equivale a 2.454 observações. As exclusões decorreram principalmente da existência de saldos negativos em contas patrimoniais que não se caracterizam como redutoras (60%), da ausência de publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO ou do Relatório de Gestão Fiscal – RGF (25%) e por outros motivos como ausência de saldos nas contas usadas para calcular os indicadores ou uma das parcelas do indicador apresentar total negativo, inconsistente com sua métrica etc. (15%).

O cálculo da variável dependente foi realizado consoante o processo de agregação dos dados proposto por García-Sánchez et al. (2012b) e adotado por Bisogno et al. (2019), Cuadrado-Ballesteros et al. (2014), Cuadrado-Ballesteros et al. (2019) e Zafra-Gómez et al. (2014). Esse processo consistiu em ordenar os municípios quanto aos resultados dos indicadores I a VII em quartis, em cada ano, e em atribuir pontos que variaram de zero a um, de acordo com a posição que o resultado de cada município ocupa em cada quartil. A descrição dos indicadores está contida no subitem 3.3 deste trabalho.

Desse modo, a primeira etapa consistiu em dividir o grupo de dados em quatro partes iguais de municípios (quartis), de modo que cada parte represente 1/4 da amostra em cada ano. Na próxima etapa foram atribuídos pontos aos municípios de acordo com a posição que o resultado dos indicadores I a VII assume dentro dos quartis em que a amostra é dividida, considerando se a relação que o indicador possui com a solvência orçamentária é positiva ou negativa (vide Figura 3).

O processo de atribuição de pontos, portanto, considerou a relação positiva (quanto maior for o seu resultado, melhor será a solvência orçamentária do município) e negativa (quanto maior for o seu resultado, pior será a solvência orçamentária do município) dos indicadores I a VII, conforme descrito na Figura 2.

A soma das pontuações atribuídas aos sete indicadores produziu a variável dependente, que representa um índice relativo de solvência orçamentária e que assume valores entre 0 e 7.

	POSIÇÃO	PONTOS
INDICADORES POSITIVAMENTE RELACIONADOS À SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA (Indicadores II e VII)	Valor < 1º quartil	0,00
	1º quartil ≤ valor < 2º quartil	0,25
	2º quartil ≤ valor < 3º quartil	0,50
	Valor ≥ 3º quartil	1,00
INDICADORES NEGATIVAMENTE RELACIONADOS À SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA (Indicadores I, III, IV, V e VI)	Valor < 1º quartil	1,00
	1º quartil ≤ valor < 2º quartil	0,50
	2º quartil ≤ valor < 3º quartil	0,25
	Valor ≥ 3º quartil	0,00

Figura 2: Critérios de pontuação para a solvência orçamentária
Fonte: García-Sánchez et al. (2012b)

Além disso, como a solvência orçamentária é representada por três categorias, os resultados dos indicadores também foram somados para criar as variáveis usadas para testar a robustez dos resultados, quais sejam: sustentabilidade (equivalente ao indicador de resultados orçamentários não financeiros, assumindo valores entre 0 e 1), flexibilidade (soma dos indicadores de poupança líquida, serviço da dívida e dívida

líquida, assumindo valores entre 0 e 3) e vulnerabilidade (soma dos indicadores de independência financeira corrente, independência financeira total e receita fiscal, assumindo valores entre 0 e 3).

3.3 VARIÁVEIS DO MODELO

O modelo proposto por Bisogno et al. (2019) relaciona a variável dependente Solvência Orçamentária com quatro variáveis independentes: autonomia financeira, equilíbrio corrente, investimento e endividamento. Também compõem o modelo as variáveis de controle densidade demográfica, população ocupada, PIB nominal e proporção da população idosa.

Para construir a variável dependente são usados sete indicadores, os quais representam características do nível de sustentabilidade financeira, flexibilidade para adaptação à mudanças externas e independência de recursos externos (vulnerabilidade), conforme exposto na Figura 3.

Características	Indicador	Métrica	Relação com a Solvência Orçamentária
Sustentabilidade	I - Indicador de resultados orçamentários não financeiros	Contas a pagar orçamentárias não financeiras divididas por contas a receber orçamentárias não financeiras.	-
Flexibilidade	II - Indicador de poupança líquida	Diferença entre as contas a receber (decorrentes de receitas orçamentárias correntes) e as contas a pagar (decorrentes de despesas orçamentárias correntes), não financeiras, reduzida pelo pagamento da amortização anual (juros e principal), por habitante.	+
	III - Indicador de serviço da dívida	Pagamento da amortização anual – juros e principal, por habitante.	-
	IV - Indicador de dívida líquida	Variação anual da acumulação das operações de crédito de longo prazo, por habitante.	-
Vulnerabilidade	V - Indicador de independência financeira corrente	Contas a pagar orçamentárias correntes divididas pelas contas a receber orçamentárias correntes, exceto transferências correntes.	-

Características	Indicador	Métrica	Relação com a Solvência Orçamentária
	VI - Indicador de independência financeira total	Total de contas a pagar orçamentárias divididas pelo total de contas a receber orçamentárias, exceto transferências.	-
	VII - Indicador de receita fiscal	Contas a receber tributárias divididas pelas contas a receber orçamentárias correntes.	+

Figura 3: Indicadores de sustentabilidade, flexibilidade e vulnerabilidade
 Fonte: Bisogno et al. (2019) e Zafra-Gómez et al. (2009a)

Os indicadores expostos na Figura 3 foram calculados para os governos locais italianos e, portanto, para a realização deste estudo, passaram por interpretações para a utilização compatível com o modelo de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro.

Os governos locais italianos são um caso incomum em que o sistema contábil repousa na coexistência do regime de caixa modificado e do regime de competência: o regime de caixa modificado é adotado tanto para fins orçamentários quanto para o registro contábil durante o ano, enquanto a mensuração com base no regime de competência é utilizada para elaborar as demonstrações financeiras e a prestação de contas anual (Cohen et al., 2017; Cuadrado-Ballesteros et al., 2019).

Considerando essas especificidades, as interpretações são de natureza semântica, uma vez que os indicadores financeiros calculados na Itália têm como origem o regime de competência e, portanto, refletem o sistema patrimonial do Brasil.

Por exemplo, para calcular variáveis como “Contas a pagar orçamentárias não financeiras” e “Contas a receber orçamentárias não financeiras”, foram identificadas contas nos subgrupos do Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo, Passivo Circulante e Passivo não Circulante que são contrapartidas de receitas e despesas de natureza orçamentária, excluindo-se das contas do passivo os juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos.

Também foram excluídas as provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo, porque essas contas projetam valores a pagar para períodos muito longos, incompatíveis no tempo com os valores a receber, e a sua manutenção poderia levar a distorções no cálculo do indicador. Contas que não representam valores a receber (adiantamentos concedidos, tributos a recuperar/compensar etc.) também foram retiradas do cálculo do indicador. O Apêndice F traz todas as fórmulas utilizadas.

As variáveis independentes são representadas pelos indicadores apresentados na Figura 4.

Indicador	Métrica	Sinal esperado
VIII – Autonomia financeira	Proporção das receitas obtidas com impostos e outras receitas tributárias em relação às receitas correntes totais.	+
IX – Equilíbrio corrente	Relação entre as receitas correntes e as despesas correntes.	+
X – Nível de endividamento	Relação entre o total da dívida e a receita corrente realizada.	-
XI – Nível de investimento	Relação entre despesas de investimento e despesas correntes totais (porcentagem média dos últimos três anos).	-

Figura 4: Variáveis independentes
Fonte: Bisogno et al. (2019).

O nível de ocupação da população (ou o seu inverso, o nível de desemprego), a densidade demográfica, o PIB *per capita* e a proporção da população idosa no município, entre outras, são variáveis que expressam características do contexto socioeconômico que podem afetar a solvência orçamentária (Bisogno et al., 2019; García-Sánchez et al., 2012a; Jimenez, 2018).

O desemprego repercute tanto na obtenção de receitas quanto na demanda por serviços públicos: taxas de desemprego mais altas significam que uma quantidade menor de moradores podem pagar impostos e que a demanda por serviços sociais locais pode ser aumentada, o que impacta na menor sustentabilidade financeira, com consequente aumento dos déficits e eventualmente do endividamento (Bolívar et al.,

2018; Jimenez, 2018; Vera, 2018), ao passo que taxas de desemprego mais baixas estão associadas a uma melhor situação de solvência orçamentária (Wang & Liou, 2009).

A relação observada entre a densidade demográfica e a solvência orçamentária por vezes é contrária (Sousa et al., 2019). Municípios com maior densidade demográfica demandam mais serviços de pavimentação, iluminação pública, água potável, limpeza urbana, saúde, lazer e assistência social, implicando mais despesas e, conseqüentemente, uma solvência orçamentária pior (Bisogno et al., 2019).

De outra forma, municípios com menor densidade demográfica apresentaram piores indicadores financeiros devido aos custos incrementais de alocação dos serviços públicos de saúde e educação em comunidades longínquas, ou de deslocamento da população para os equipamentos públicos localizados nos centros urbanos (Sousa et al., 2019).

O PIB *per capita* é uma proxy para o nível de renda e é um determinante controverso cuja relação com a condição financeira foi positiva em alguns estudos e negativa em outros (García-Sánchez et al., 2012a). Municípios com maior PIB *per capita* tendem a apresentar melhores condições financeiras, porque conseguem gerar um maior volume de receitas próprias (Marconato et al., 2021).

Contudo, os resultados de Sousa et al. (2019) e Bolívar et al. (2018) indicam que o PIB não influenciou a condição financeira dos municípios, possivelmente porque municípios com maior atividade econômica ampliam a sua base tributária, mas em contrapartida expandem a pressão por gastos com a necessidade de maior oferta de serviços públicos.

Por fim, a demanda para serviços sociais e de saúde aumenta quando há uma maior proporção de idosos na população, ampliando a despesa pública e afetando negativamente a solvência orçamentária do município, mais precisamente a sua categoria de vulnerabilidade (Bisogno et al., 2019; Zafra-Gómez et al., 2009c).

A Figura 5 apresenta as variáveis de controle, as quais trazem para o modelo os fatores socioeconômicos:

Variável	Métrica	Fonte dos dados
Densidade demográfica	Número de habitantes do município, nos anos de 2016 a 2021, dividido pela área do município em km ² .	IBGE
População ocupada	Percentual da população ocupada no município nos anos de 2016 a 2021.	IBGE
PIB nominal	PIB nominal do município nos anos de 2016 a 2021.	IBGE
População idosa	Proporção da população com 60 anos ou mais, nos anos de 2016 a 2021, em relação à população total do município.	Datasus

Figura 5: Variáveis de controle

Fonte: dados da pesquisa

Em razão de não haver dados disponíveis para os municípios brasileiros referentes às variáveis PIB nos anos de 2020 e 2021 e população ocupada no ano de 2021, foram feitas projeções das variáveis calculando-se a variação dos períodos anteriores.

3.4 ESTIMAÇÃO DO MODELO ECONOMETRICO

Foi utilizado o modelo de Bisogno et al. (2019) para testar as hipóteses nos municípios brasileiros, conforme a Equação 1:

$$Solvência\ Orçamentária_{it} = \beta_0 + \beta_1 Autonomia\ Financeira_{it} + \beta_2 Equilíbrio\ Corrente_{it} + \beta_3 Endividamento_{it} + \beta_4 Investimento_{it} + \beta_5 Densidade_{it} + \beta_6 População\ Ocupada_{it} + \beta_7 População\ Idosa_{it} + \beta_8 PIB_{it} + \xi_{it} \quad (1)$$

Em que os subíndices i e t se referem a cada município e ano, respectivamente, e as variáveis são aquelas definidas nas Figuras 3, 4 e 5.

A estimação apresentada na Equação 1 foi utilizada para testar a robustez do modelo, substituindo a variável explicada Solvência Orçamentária pelas categorias de sustentabilidade, flexibilidade e vulnerabilidade, as quais compõem a Solvência Orçamentária. A robustez do modelo também foi testada por meio de quatro equações em que se analisa a relação da solvência orçamentária com cada uma das variáveis independentes individualmente (autonomia financeira, equilíbrio corrente, endividamento e investimento).

A seleção do estimador foi precedida dos testes de autocorrelação, de heterocedasticidade e de endogeneidade. O resultado do teste de Wooldridge para correlação de dados em painel indicou a presença de erros serialmente correlacionados ($\text{Prob}>F = 0,0000$). Tanto o teste de Breusch–Pagan como o teste de White demonstraram que a variância dos erros e , condicionada aos valores das variáveis explicativas, não é constante, ou seja, os erros são heterocedásticos ($\text{Prob}>\chi^2 = 0,0000$ e $p = 0,0000$). O teste de Wu-Hausman revelou endogeneidade: há relação entre o termo de erro e as variáveis independentes.

Em razão da detecção de autocorrelação, heterocedasticidade e endogeneidade dos dados optou-se por usar o estimador de sistema de Arellano-Bover de 1995 com correção robusta, que assume que não há autocorrelação nos erros idiossincráticos e requer que os efeitos em nível de painel não sejam correlacionados com a primeira diferença da primeira observação da variável dependente. Portanto, quando os efeitos não observados em nível de painel são correlacionados com as variáveis dependentes defasadas os estimadores padrão são

inconsistentes, sendo oportuna a escolha por um modelo de dados de painel dinâmico linear (StataCorp, 2021).

Para avaliar se o modelo implementado foi adequadamente especificado foram feitos dois testes após a estimação: o teste de Arellano–Bond para autocorrelação zero em erros de primeira diferença, sob a hipótese nula de não haver correlação serial entre os termos de erro, e o teste de Sargan de restrições de sobreidentificação, sob a hipótese nula de que as restrições de sobreidentificação são válidas.

O teste de Arellano-Bond testa a correlação serial nos erros. Dado que erros idiossincráticos de primeira diferença independentes e distribuídos identicamente serão correlacionados serialmente, rejeitar a hipótese nula de correlação serial zero nos erros de primeira diferença na ordem um não implica que o modelo não esteja especificado adequadamente, porém rejeitar a hipótese nula em ordens superiores significa que as condições de momento não são válidas. O teste de Sargan, por seu turno, avalia se as condições de momento de sobreidentificação são válidas, possuindo uma distribuição χ^2 assintótica apenas na presença de homocedasticidade (StataCorp., 2021).

Neste trabalho, os testes estatísticos foram realizados em um nível de significância de 0,05. Os valores extremos das variáveis independentes e das variáveis de controle passaram por um reajuste a 1%.

4. RESULTADOS E IMPLICAÇÕES

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

O cálculo da solvência orçamentária resultou em uma classificação dos municípios da amostra cuja menor pontuação foi zero e a maior foi sete. Esta

pontuação foi obtida pela soma dos sete indicadores que compõem a variável dependente solvência orçamentária.

A Tabela 1 demonstra que metade dos municípios brasileiros com população acima de 50.000 habitantes possui solvência orçamentária superior a 3,00 e que os municípios classificados entre a primeira observação e o primeiro quartil receberam 25% da pontuação máxima, enquanto os municípios classificados até o terceiro quartil (75% da amostra) receberam 61% da pontuação máxima.

TABELA 1: ESTATÍSTICA DESCRITIVA

	OBS	Média	DP	Min	25%	50%	75%	Max
Solvência orçamentária	2.454	3,10	1,49	0,25	1,75	3,00	4,25	7,00
Sustentabilidade	2.454	0,44	0,37	0,00	0,00	0,25	0,50	1,00
Flexibilidade	2.454	1,29	0,62	0,00	0,75	1,25	1,75	3,00
Vulnerabilidade	2.454	1,37	0,73	0,25	0,75	1,25	2,00	3,00
Autonomia financeira	2.454	0,22	0,10	0,05	0,15	0,21	0,27	0,52
Equilíbrio corrente	2.454	1,14	0,10	0,93	1,06	1,12	1,19	1,49
Endividamento	2.454	0,23	0,21	0,00	0,08	0,16	0,29	1,07
Investimento	2.454	0,06	0,03	0,01	0,04	0,05	0,08	0,19
População ocupada	2.454	25,85	11,41	6,30	17,20	25,40	32,40	66,10
PIB*	2.454	8.540	14.300	452	1910	3.520	8.370	88.400
Densidade demográfica	2.454	849,96	1.807,93	5,76	77,01	202,35	580,90	10.564,02
População idosa	2.454	13,48	3,19	5,62	11,25	13,40	15,93	20,34

*Em milhões de reais.

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados da estatística descritiva das variáveis independentes evidenciam que a autonomia financeira (relação entre as receitas obtidas com tributos e as receitas correntes) possui mediana de 21% e a maior relação é de 52%, o que alerta para a pequena autonomia financeira dos municípios brasileiros. O equilíbrio corrente indica que as receitas correntes, em seu valor mínimo, representam 93% das despesas correntes e em seu valor máximo ultrapassam as despesas correntes em 49%.

O resultado do endividamento denota que o valor mediano é de 16%, ou seja, 50% dos municípios brasileiros têm uma proporção entre a dívida consolidada e a

receita corrente realizada de até 16%, enquanto o valor da variável investimento revela que a mediana da relação entre as despesas de investimento e as despesas correntes nos municípios da amostra (média do triênio) é de 5%, sendo que essa proporção alcança, no máximo, 19%.

As variáveis de controle dos municípios da amostra apresentam as seguintes medianas: ocupação da população de 25,40%; PIB nominal de R\$ 3.520.000.000 (R\$ 21,98 quando medido em logaritmo natural); densidade demográfica de 202,35 (5,31 habitantes por km² quando a variável é mensurada em logaritmo natural) e 13,40% da população do município maior de 60 anos.

A Tabela 2 mostra as correlações de Spearman entre as variáveis inseridas no modelo.

As correlações da solvência orçamentária com a sustentabilidade, flexibilidade e vulnerabilidade são significativas e altas, mas todas são variáveis dependentes usadas em modelos diferentes. As correlações entre a variável dependente e as variáveis independentes (autonomia financeira, equilíbrio corrente, endividamento e investimento), bem como com as variáveis de controle, são todas significativas.

TABELA 2: COEFICIENTES DE CORRELAÇÃO DE SPEARMAN

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
(1) Solvência orçamentária	1											
(2) Sustentabilidade	0,8986*	1										
(3) Flexibilidade	0,7770*	0,5457*	1									
(4) Vulnerabilidade	0,9057*	0,8562*	0,4693*	1								
(5) Autonomia financeira	0,2872*	0,3515*	0,0657*	0,3493*	1							
(6) Equilíbrio corrente	0,1540*	0,1571*	0,0283	0,2073*	0,1537*	1						
(7) Endividamento	-0,4503*	-0,4002*	-0,3882*	-0,3862*	-0,0014	-0,1847*	1					
(8) Investimento	0,0426*	0,0391	-0,0539*	0,1022	-0,0163	0,2195*	-0,0747*	1				
(9) População ocupada	0,1178*	0,1897*	-0,0678*	0,1996*	0,6161*	0,1899*	-0,0757*	0,0113	1			
(10) PIB	0,1704*	0,2363*	-0,0093	0,2334*	0,6273*	0,2026*	0,1095*	0,0373	0,5770*	1		
(11) Densidade	0,2236*	0,2538*	0,1492*	0,2105*	0,4785*	0,0770*	0,0321	-0,0559*	0,2301*	0,5307*	1	
(12) População idosa	0,0422**	0,0746*	-0,0012	0,0562*	0,2494*	-0,0553*	0,0112	-0,2119*	0,3265*	0,1008*	0,0771*	1

Fonte: dados da pesquisa

Nota: *relevância estatística ao nível de 1% e ** relevância estatística ao nível de 5%.

4.2 ANÁLISE DO MODELO ECONOMETRICO

Os parâmetros estimados de cada variável são mostrados na Tabela 3. Os coeficientes das variáveis independentes representam as alterações para mais ou para menos na variável dependente quando cada variável independente aumenta ou diminui uma unidade.

TABELA 3: DETERMINANTES DO ÍNDICE DE SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA

	Coeficiente	Erro padrão robusto	Valor P
Autonomia financeira	0,1310	0,8518	0,878
Equilíbrio corrente	0,4891	0,3089	0,113
Endividamento	-0,9503	0,2526	0,000
Investimento	-2,7771	0,9775	0,004
População ocupada	0,0198	0,0133	0,138
PIB	0,2146	0,1583	0,175
Densidade demográfica	-0,0899	0,1142	0,431
População idosa	-0,0042	0,0340	0,901
Constante	-3,2012	2,8307	0,258

Teste de Arellano–Bond para autocorrelação zero em erros de primeira diferença:

Prob > Z = 0,1530

Teste de Sargan de restrições de sobreidentificação: Prob > χ^2 = 0,1682

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados foram parcialmente consistentes com o estudo de Bisogno et al. (2019). Ao contrário do estudo realizado na Itália, as variáveis de autonomia financeira e equilíbrio corrente não apresentaram significância estatística ($p=0,878$ e $p=0,113$, respectivamente), portanto não foi possível confirmar a primeira e a segunda hipótese do estudo.

Os coeficientes das variáveis endividamento e investimento são negativos e significativos ($p=0,000$ e $p=0,004$, respectivamente) e confirmam a terceira e a quarta hipótese da pesquisa, porquanto se esperava que os níveis de endividamento e investimento afetassem negativamente a solvência orçamentária. As variáveis de controle população ocupada, PIB, densidade demográfica e população idosa foram

estatisticamente irrelevantes, o que demonstra que a solvência orçamentária é influenciada apenas pelas variáveis independentes e consequentemente que o modelo foi adequadamente controlado.

O teste de Arellano-Bond para autocorrelação zero em erros de primeira diferença ($\text{Prob} > Z = 0,1530$) e o teste de Sargan de restrições de sobreidentificação ($\text{Prob} > \chi^2 = 0,1682$) apontaram que não há correlação serial na ordem dois e que os erros são homocedásticos, demonstrando que as condições de momento e as restrições de sobreidentificação são válidas.

4.3 ROBUSTEZ DO MODELO ECONOMÉTRICO

O objetivo desta seção é avaliar se os resultados obtidos são robustos quando se analisa o efeito individual de cada variável independente sobre a solvência orçamentária e quando são consideradas como variáveis dependentes as três categorias da solvência orçamentária: sustentabilidade (resultado do indicador de resultados orçamentários não financeiros), flexibilidade (soma dos resultados dos indicadores de poupança líquida, serviço da dívida e dívida líquida) e vulnerabilidade (soma dos resultados dos indicadores de independência financeira corrente, independência financeira total e receita fiscal).

A primeira análise mostra o efeito de cada variável independente na solvência orçamentária, individualmente: a solvência orçamentária é analisada com a autonomia financeira na equação 1, com o equilíbrio corrente na equação 2, com o endividamento na equação 3 e com o investimento na equação 4.

A relação das variáveis independentes com a solvência orçamentária é avaliada individualmente para apurar se os resultados são os mesmos quando essas

variáveis são inseridas no modelo em conjunto. Essa avaliação é pertinente porque pode haver relação entre as variáveis independentes, tendo em vista os seus propósitos: as variáveis capturam a suficiência das receitas correntes para suportar as despesas correntes, a participação da receita própria sobre as receitas correntes e a relação entre a dívida consolidada com as receitas correntes.

TABELA 4: TESTE DE ROBUSTEZ – VARIÁVEIS INDEPENDENTES

	Equação (1)		Equação (2)		Equação (3)		Equação (4)	
	Coef.	Vlr. p	Coef.	Vlr. P	Coef.	Vlr. P	Coef.	Vlr. p
Autonomia financeira	-0,172	0,856						
Equilíbrio corrente			0,478	0,133				
Endividamento					-1,163	0,000		
Investimento							-2,825	0,006
População ocupada	0,010	0,614	0,025	0,223	0,010	0,569	0,005	0,770
PIB	0,050	0,802	0,235	0,266	0,156	0,382	0,463	0,017
Densidade demog.	0,305	0,123	-0,178	0,297	-0,087	0,643	-0,392	0,075
População idosa	-0,001	0,985	-0,047	0,267	-0,037	0,308	-0,045	0,248
Constante	-1,301	0,723	-3,162	0,395	-0,685	0,828	-5,792	0,107

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados das equações, quando são analisados os efeitos individuais de cada variável independente sobre a solvência orçamentária, são semelhantes àqueles da equação em que as variáveis independentes são inseridas em conjunto. Conforme reporta a Tabela 4, as variáveis de autonomia financeira, equilíbrio corrente e as variáveis de controle, exceto o PIB na equação 4, persistem sem significância estatística, enquanto os coeficientes das variáveis endividamento e investimento se mantêm negativos e significativos ($p=0,000$ e $p=0,006$, respectivamente), com ligeira diferença na magnitude dos coeficientes.

A Tabela 5 denota que a análise do resultado 1, quando se estima com sustentabilidade como variável explicada, revela que as variáveis independentes (exceto pelo endividamento) e as variáveis de controle se mostraram irrelevantes estatisticamente.

TABELA 5: TESTE DE ROBUSTEZ – CATEGORIAS DA SOLVÊNCIA ORÇAMENTÁRIA

	Resultado 1		Resultado 2		Resultado 3	
	Sustentabilidade		Flexibilidade		Vulnerabilidade	
	Coeficiente	Valor P	Coeficiente	Valor P	Coeficiente	Valor P
Autonomia financeira	0,2888	0,159	-0,3954	0,393	0,1905	0,650
Equilíbrio corrente	0,0978	0,185	0,0142	0,933	0,4009	0,008
Endividamento	-0,2702	0,000	-0,5065	0,000	-0,2328	0,056
Investimento	-0,2462	0,295	-1,9328	0,000	-0,7203	0,135
População ocupada	0,0021	0,505	-0,0059	0,430	0,0210	0,001
PIB	0,0303	0,427	0,1181	0,245	-0,0032	0,967
Densidade demográfica	0,0013	0,961	-0,0012	0,987	-0,0138	0,792
População idosa	-0,0031	0,701	0,0179	0,352	-0,0089	0,600
Constante	-0,5600	0,415	-1,4100	0,428	0,0409	0,977

Fonte: dados da pesquisa

Quando a variável dependente é a flexibilidade (resultado 2), o comportamento dos coeficientes das variáveis independentes e de controle seguem o padrão do modelo principal no qual apenas as variáveis de endividamento e investimento possuem coeficiente negativo e relevância estatística significativa.

No resultado 3 (vulnerabilidade), as variáveis equilíbrio corrente e população ocupada apresentam coeficiente positivo e significância estatística ($p=0,008$ e $p=0,001$), enquanto todas as demais variáveis se revelaram irrelevantes estatisticamente.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A variável de autonomia financeira não apresentou significância estatística, tanto quando foi inserida em conjunto com as demais variáveis independentes, quanto quando são analisados os efeitos individuais de cada variável independente sobre a solvência orçamentária, contrariando a expectativa da influência da autonomia financeira na solvência orçamentária dos municípios brasileiros com população acima de 50.000 habitantes.

Esperava-se que municípios com uma relação mais alta entre receita própria e receita corrente, portanto financeiramente mais autônomos e menos dependentes de transferências de outros entes, teriam uma solvência orçamentária maior (Bisogno et al., 2019; Bocchino & Padovani, 2021; Brito & Brito, 2020; Trussel & Patrick, 2009). Possivelmente a métrica utilizada para calcular essa relação, associada com o nível de registros de valores tributários a receber no Brasil, possa explicar esse resultado inesperado.

Seguindo Bisogno et al. (2019), a métrica da solvência orçamentária adotada neste trabalho repousa no sistema patrimonial. Desse modo, o indicador VII, que compõe a variável dependente, corresponde à relação entre contas a receber tributárias e contas a receber orçamentárias correntes. A autonomia financeira (indicador VIII), por sua vez, é a proporção das receitas obtidas com tributos em relação às receitas correntes totais. Em um sistema patrimonial plenamente estabelecido as contas a receber tributárias refletem a movimentação contábil das receitas tributárias.

Os registros no Siconfi na amostra no período do estudo, porém, demonstram o descompasso entre o registro nas contas patrimoniais 1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber (registro médio de 45% e desvio padrão de 1%) e 1.1.2.5.0.00.00 - Dívida Ativa Tributária (registro médio de 42% e desvio padrão de 3%) e o registro nas contas orçamentárias 1.1.0.0.00.0.0 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria (registro médio de 100% e desvio padrão zero) e 1.2.0.0.00.0.0 – Contribuições (registro médio de 95% e desvio padrão de 1%) (Siconfi, 2022).

Esse descompasso pode ter frustrado, pois, a relação significativa entre a autonomia financeira e a solvência orçamentária.

A segunda variável independente do estudo é o equilíbrio corrente (relação entre receitas correntes e despesas correntes), o qual provoca um impacto negativo na solvência orçamentária do ente público quando não é atingido (Bisogno et al., 2019; Costa & Moraes, 2021; Mello & Slomski, 2009).

Neste trabalho, contrariando as expectativas, a variável independente equilíbrio corrente não influenciou a solvência orçamentária, quando analisada em conjunto com as demais variáveis independentes ou isoladamente, o que talvez também possa ser justificado pelo descompasso entre o registro de receitas correntes e o registro de valores a receber dos municípios brasileiros.

A solvência orçamentária, nos municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes, é afetada negativamente pelo nível de endividamento. Portanto, quanto maior for o nível de endividamento, menor será a solvência orçamentária, em virtude de que entes públicos detentores de dívidas destinam parte de suas receitas para o pagamento de despesas com amortização e encargos da dívida contraída (Bisogno et al., 2019; Macedo & Corbari, 2009; Suzart, 2012).

Igualmente, o nível de investimento dos municípios da amostra influenciou negativamente a solvência orçamentária dos municípios da amostra, corroborando estudos anteriores que indicam que os investimentos diminuem a solvência orçamentária, uma vez que a realização desses gastos requer um grande volume de recursos, obtidos, normalmente, por meio de créditos de longo prazo (Benito & Bastida, 2004; Dantas et al., 2019; Ehalaiye et al., 2017; Vera, 2018).

Quando se consideram as categorias da solvência orçamentária (sustentabilidade, flexibilidade e vulnerabilidade) como variáveis dependentes, há convergência entre os resultados da solvência orçamentária e aqueles da categoria de flexibilidade.

A única variável independente que demonstrou possuir relação com a sustentabilidade foi o endividamento. A sustentabilidade diz respeito à habilidade de uma entidade prestar os serviços públicos, cumprindo suas obrigações com os credores, sem aumentar os níveis de endividamento e de tributação (Bisogno et al., 2019; García-Sánchez et al., 2012a; Zafra-Gómez et al., 2009abc). O impacto negativo do endividamento na sustentabilidade sugere que os municípios que utilizam a dívida pública em maior proporção possuem menor capacidade de prestar os serviços públicos.

A flexibilidade se refere à capacidade dos municípios de responder às mudanças na economia, por meio de reestruturações nas fontes provindas dos tributos e endividamento (Bisogno et al., 2019; García-Sánchez et al., 2012a; Zafra-Gómez et al., 2009abc). Os resultados revelam que a flexibilidade é afetada negativamente pelo nível de endividamento e de investimento, ou seja, quanto maior a proporção das dívidas e de investimento de longo prazo, menor será a poupança líquida e maiores serão o montante de serviço da dívida e da variação anual da acumulação das operações de crédito de longo prazo, por habitante.

A vulnerabilidade traduz o nível de independência de uma entidade em relação às transferências e às doações recebidas de outros entes e é medida pela soma dos resultados de três indicadores, os quais são calculados pela relação entre (i) contas a pagar orçamentárias correntes e contas a receber orçamentárias correntes, exceto transferências correntes; (ii) total de contas a pagar orçamentárias divididas pelo total de contas a receber orçamentárias, exceto transferências; e (iii) contas a receber tributárias divididas pelas contas a receber orçamentárias correntes líquidas (Bisogno et al., 2019; García-Sánchez et al., 2012a; Zafra-Gómez et al., 2009abc).

Os resultados para essa categoria foram significativos apenas para a variável equilíbrio corrente, sugerindo que os municípios são mais independentes financeiramente quando o equilíbrio entre receitas e despesas correntes aumentam. Contrariamente ao esperado, mas convergindo com os resultados quando a variável dependente é a solvência orçamentária, não houve relação significativa entre a vulnerabilidade e a autonomia financeira, possivelmente em razão da pouca expressividade nas contas que registram os tributos a receber.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo investigou a solvência orçamentária como parte da condição financeira nos municípios brasileiros por meio do modelo econométrico proposto por Bisogno et al. (2019). Analisou-se se a solvência orçamentária é influenciada pela dependência de transferências intergovernamentais, pelo equilíbrio entre receitas e despesas correntes, pelo comprometimento da receita realizada com o endividamento público e pela proporção entre investimentos de capital e despesas correntes.

Os resultados sugerem que a solvência dos municípios brasileiros pode diminuir quando aumenta a relação entre endividamento e receitas correntes realizadas (nível de endividamento), bem como quando aumenta a proporção entre investimentos de capital e despesas correntes (nível de investimento).

A menor dependência de transferências intergovernamentais (autonomia financeira) e a suficiência das receitas correntes para arcar com as despesas correntes (equilíbrio corrente) não apresentaram relação estatisticamente significativa com a solvência orçamentária.

Estes resultados foram obtidos tanto na equação em que as variáveis independentes são inseridas em conjunto, quanto quando são analisados os efeitos individuais de cada variável independente sobre a solvência orçamentária.

As limitações do estudo são relacionadas principalmente ao período analisado, o qual foi determinado em função da adoção da contabilidade patrimonial nos municípios brasileiros, assim como à insuficiência de registros nas contas de tributos a receber. Também se constitui em uma limitação do trabalho a abordagem apenas da solvência orçamentária.

Deste modo, sugere-se que trabalhos futuros ampliem o período de análise e quiçá o estrato dos municípios brasileiros que compõem a amostra, além de incluir outras dimensões da condição financeira, como a solvência de caixa, a solvência de longo prazo e a solvência de nível de serviços. Outra possibilidade é executar as análises utilizando indicadores financeiros adaptados para o sistema orçamentário, tendo em vista o estágio de implantação dos procedimentos patrimoniais nas contas de ativo dos municípios, para investigar as diferenças de resultados em relação a este trabalho.

REFERÊNCIAS

- Alijarde, I. B. & López, V. C. (2014). El Análisis Financiero en las Administraciones Locales. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, 30(108), 475-503. <https://doi.org/10.1080/02102412.2001.10779423>
- Alvares, M. A. A. & Branco, M. S. (2018). Captação de recursos via transferências voluntárias: um olhar para os municípios do Consórcio Intermunicipal da Região Oeste Metropolitana de São Paulo (Cioeste). *Revista do Serviço Público*, 69(3), 605-630. <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5326>
- Balaguer-Coll, M.T., Prior, D., & Tortosa-Ausina, E. (2015). On the determinants of local government debt: Does one size fit all? *International Public Management Journal*, 19(4), 513-542. <https://doi.org/10.1080/10967494.2015.1104403>

- Benito, B. & Bastida, F. (2004). The determinants of the municipal debt policy in Spain. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 16(44), 492-525.
- Bisogno, M., Citro, F., & Tommasetti, A. (2014). The financial distress of public sector entities. Evidence from Italian public universities. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 10(2), 202-227. <https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2014.060221>
- Bisogno, M., Cuadrado-Ballesteros, B., Santis, S., & Citro, F. (2019). Budgetary solvency of Italian local governments: an assessment. *International Journal of Public Sector Management*, 32(2), 122-141.
- Bocchino, M. & Padovani, E. (2021). Does municipal fiscal distress hinder inter-municipal cooperation? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(5), 552-574.
- Bolívar, M. P. R., Galera, A. N., Subirés, M. D. L., & Muñoz, L. A. (2018). Analysing the accounting measurement of financial sustainability in local governments through political factors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(8), 2135-2164.
- Brito, J. R. S. & Brito, J. V. C. S. (2019). O paradoxo entre autonomia e dependência: uma análise das decisões dos municípios brasileiros no contexto fiscal federativo. *Interface – Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas*, 16(1), 166-187.
- Brito, J. R. S. & Brito, J. V. C. S. (2020). Estrutura Fiscal dos Municípios Potiguares: Autonomia ou Dependência? *Interface – Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas*, 17(3), 106-128.
- Carneiro, R. & Brasil, F. P. D. (2010). Descentralização e financiamento dos municípios no Brasil contemporâneo. *Revista de Administração FACES Journal*, 9(2), 87-104.
- Chaney, B. A. (2005). Analyzing the financial condition of the city of Corona, California: using a case to teach the GASB 34 Government-wide financial statements. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 17(2), 180-201.
- Cohen, S., Costanzo, A., & Manes-Rossi, F. (2017). Auditors and early signals of financial distress in local governments. *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 234-250.
- Constituição da República Federativa do Brasil. (1988). http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Costa, R. F. R. & Moraes, G. K. O. (2021). Determinantes da Dívida Pública Municipal no Brasil. *Enfoque Reflexão Contábil*, 40(2), 85-97. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v40i2.50505>

- Cuadrado-Ballesteros, B., Mordán, N., & García-Sánchez, I.M. (2014). Is Local Financial Health Associated with Citizens' Quality of Life? *Social Indicators Research*, 119(2), 559-580.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Santis, S., Citro, F., & Bisogno, M. (2019). Does financial health influence the re-election of local governments? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(3), 345-363.
- Dantas, A. F. Jr., Diniz, J. A., & Lima, S. C. (2019). A influência do federalismo fiscal sobre o estresse fiscal dos municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 62-78. DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2019120304>
- Ehalaiye, D., Botica-Redmayne, N., & Laswad, F. (2017). Financial determinants of local government debt in New Zealand. *Pacific Accounting Review*, 29(4), 512-533.
- García-Sánchez, I. M., Cuadrado-Ballesteros, B., & Frias-Aceituno, J. V. (2012b). A New Predictor of Local Financial Distress. *International Journal of Public Administration*, 35(11), 739-748. <https://doi.org/10.1080/01900692.2012.679173>
- García-Sánchez, I. M., Mordan, N., & Prado-Lorenzo, J. M. (2012a). Effect of the Political System on Local Financial Condition: Empirical Evidence for Spain's Largest Municipalities. *Public Budgeting & Finance*, 32(2), 40-68. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2011.00986.x>
- Gil, A. C. (1996). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3 ed. São Paulo: Atlas. 159 p.
- Iacuzzi, S. (2022). An appraisal of financial indicators for local government: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 69-94.
- Jimenez, B. S. (2018). Fiscal Institutional Externalities: The Negative Effects of Local Tax and Expenditure Limits on Municipal Budgetary Solvency. *Public Budgeting and Finance*, 38(3), 3-31.
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. (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. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Casa Civil.
- Leroy, R. S. D., Abrantes, L. A., Almeida, F. M., Ferreira, M. A. M., & Vieira, M. A. (2017). Estrutura Arrecadatória e Desenvolvimento Socioeconômico dos Municípios Mineiros. *Desenvolvimento em Questão*, 15(41), 164-201. DOI: <https://doi.org/10.21527/2237-6453.2017.41.164-201>
- Lima, L. V. A., Araújo, R. J. R., & Lucena, W. G. L. (2020). Farinha pouca, meu pirão primeiro: repartição tributária e o risco moral no federalismo fiscal brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, 12(4), 1-16. DOI: <https://doi.org/10.21118/apgs.v12i4.6155>

- Macedo, J. J. & Corbari, E. C. (2009). Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, 20(51), 44-60. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772009000300004>
- Maher, C. S., Won Oh, J., & Liao, W.J. (2020). Assessing fiscal distress in small county governments. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 691-711.
- Marconato, M., Parré, J. L., & Coelho, M. H. (2021). Dinâmica financeira dos municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 55(2), 378-394. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200041>
- Massardi, W. O. & Abrantes, L. A (2014). Classificação dos municípios mineiros em relação à composição de suas receitas. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 4(1), 144-161.
- Mello, G. R. & Slomski, V. (2009). Fatores que influenciam o endividamento dos Estados brasileiros. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(7), 78-92. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v3i7.34751>
- Mendes, W. A., Ferreira, M. A. M., Abrantes, L. A., & Faria, E. R. (2018). A influência da capacidade econômica e da formação de receitas públicas no desenvolvimento humano. *Revista de Administração Pública*, 52(5), 918-934. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170004>
- Pacheco, M. J. J., Abrantes, L. A., Zuccolotto, R., & Luquini, R. A. (2018). Emendas Constitucionais e Descentralização Fiscal: Evolução e Interferências na Autonomia Financeira dos Municípios. *Desenvolvimento em Questão*, 16(42), 180-208. <https://locus.ufv.br//handle/123456789/7582>
- Ribeiro, C. P. P., Mendes, W. A., Emmendoerfer, M. L., & Abrantes, L. A. (2019). Transferências constitucionais no Brasil: um estudo bibliográfico sobre o FPM – Fundo de Participação dos Municípios. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(39), 44-65.
- Santana, M. S., Faroni, W., Santos, N. A., & Cassuce, F. C. C. (2019). Endividamento Público em Municípios do Estado de Minas Gerais: Uma Análise de Dados em Painel. *Revista Universo Contábil*, 15(2), 24-43. DOI: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2019210>
- Santos, Y. D., Barbosa, J. A. A. G. S., Diniz, J. A., & Lima, S. C. (2018). Endividamento Público e Desenvolvimento Humanos nos Grandes Municípios Brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(76), 356-375. <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/75420>
- Secretaria do Tesouro Nacional - STN (2015). Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Anexo à Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. *Secretaria do Tesouro Nacional*. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32305.

- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi. (2022). <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf#>
- Shi, Y. (2019). A Response to Fiscal Stress: Public Sector Employment Reduction across States during a Budget Crisis. *International Journal of Public Administration*, 42(13), 1095-1105. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1575852>
- Silva, M. C., Nascimento, J. C. H. B., & Silva, J. D. G. (2021). Fatores Determinantes da Política de Execução Orçamentária no Brasil (1980-2018). *Contabilidade Vista & Revista*, 32(1), 104-131.
- Soares, M. M. & Melo, B. G. (2016). Condicionantes políticos e técnicos das transferências voluntárias da União aos municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 50(4), 539-561. <https://doi.org/10.1590/0034-7612138727>
- Sousa, K. M., Leite Filho, P. A. M., & Pinhanez, M. M. S. F. (2019). Condição financeira e os fatores socioeconômicos dos municípios brasileiros. *Pensar Contábil*, 21(75), 16-27.
- StataCorp. (2021). Stata: Release 17. Statistical Software. College Station, TX: StataCorp LLC.
- Suzart, J. A. S. (2012). A hipótese do grau de endividamento e o setor público: uma análise do nível de endividamento dos governos estaduais. *Contabilidade Vista & Revista*, 23(4), 73-101.
- Suzart, J. A. S., Zuccolotto, R., & Rocha, D. G. (2018). Federalismo fiscal e as transferências intergovernamentais: um estudo exploratório com os municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 127-145.
- Trussel, J. M. & Patrick, P. A. (2009). A Predictive model of fiscal distress in local governments. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 21(4), 578-616.
- Vera, J. O. (2018). Explanatory factors and limitations of Spanish local debt. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 31(2), 360-377.
- Vieira, M. A., Abrantes, L. A., Almeida, F. M., Silva, T. A., & Ferreira, M. A. M. (2017b). Condicionantes da arrecadação tributária: uma análise para os municípios de Minas Gerais. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(2), 147-162.
- Vieira, M. A., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Lopes, J. V. S. (2017a). Implicações do esforço de arrecadação no desempenho socioeconômico dos municípios de Minas Gerais. *Gestão & Regionalidade*, 33(99), 21-38. DOI: <https://doi.org/10.13037/gr.vol33n99.3981>
- Wang, X. & Liou, K. T (2009). Assessing the change in financial condition: an analysis of panel data from U. S. States. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 21(2), 165-197.

- Wang, X., Dennis, L., & Tu, Y. S. (2007). Measuring Financial Condition: A Study of U.S. States. *Public Budgeting & Finance*, 27(2), 1-21. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2007.00872.x>
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009a). Evaluating Service Quality and Minimizing the Effects of the Socioeconomic Environment: An Application to Spanish Municipalities. *The American Review of Public Administration*, 39(4), 425-449. <https://doi.org/10.1080/03003930.2015.1096268>
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009b). Developing an alert system for local governments in financial crisis. *Public Money & Management*, 29(3), 175-182. <https://doi.org/10.1080/09540960902891731>
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., Díaz, A. M. P., & López, G. M. (2014). The duration of financial stress: A factor impacting on the implementation of NPM-delivery forms in local government. *Academia Revista Latinoamericana de Administracion*, 27(3), 366-385.
- Zafra-Gomez, J. S., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009c). Evaluating financial performance in local government: Maximizing the benchmarking value. *International Review of Administrative Sciences*, 75(1), 151–167.

CAPÍTULO 4

DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS

RESUMO

O presente artigo tecnológico objetiva propor um modelo de demonstração contábil que informe sinteticamente a obtenção e a utilização dos recursos públicos pelos municípios brasileiros. O trabalho tem natureza qualitativa e para a consecução de seu objetivo foi realizada uma pesquisa nas prestações de contas anuais dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE que elaboram suas demonstrações conforme norma própria, ou seja, não adotam o padrão IPSAS, no intuito de identificar boas práticas de divulgação da informação contábil quanto a obtenção e utilização de recursos públicos. A pesquisa em tais demonstrações revelou que a divulgação das despesas quase sempre é feita por natureza e que há vários tipos de classificação, porém a mais recorrente é aquela em que as despesas são evidenciadas em grupos de despesas operacionais, despesas de transferências e despesas financeiras. O modelo de demonstração de obtenção e uso de recursos públicos proposto neste trabalho foi concebido adotando-se os requisitos (i) da utilização de um vocabulário acessível ao público externo à contabilidade e (ii) da divulgação das receitas e despesas em grupos que expressem nitidamente como os recursos foram obtidos e utilizados.

Palavras-chave: municípios, demonstração, obtenção de recursos públicos, utilização de recursos públicos, vocabulário acessível.

1. INTRODUÇÃO

O principal objetivo das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público é comunicar, de maneira inteligível, ao cidadão e aos representantes legislativos, as ações executadas pelo governo (Oulasvirta, 2021). Contudo, é comum que as demonstrações contábeis do setor público sejam consideradas muito técnicas, não

atendendo a todas as necessidades de informação dos cidadãos (Biondi & Bracci, 2018).

As demonstrações contábeis adotadas no Brasil são elaboradas seguindo preceitos legais (Lei nº 4.320/1964, Decreto-lei nº 200/1967, Decreto nº 93.872/1986, Lei nº 10.180/2001 e Lei Complementar nº 101/2000) e normativos contidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e, no caso da União, no Manual Siafi (editados pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN/ME) (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2022).

O arcabouço conceitual do MCASP está alinhado com as normas brasileiras e internacionais de contabilidade do setor público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), respectivamente. Portanto, as demonstrações contábeis adotadas no Brasil (Balanço Patrimonial – BP, Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP, Balanço Orçamentário – BO, Balanço Financeiro – BF, Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL) utilizam o denominado padrão IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

A convergência do Brasil às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público promoveu um grande avanço na elaboração e na divulgação das informações contábeis, além de possibilitar a comparação das demonstrações contábeis brasileiras com aquelas de países que também adotam o padrão IPSAS.

Não obstante as vantagens da utilização de um padrão internacionalmente respeitado, as demonstrações contábeis precisam ser compreendidas não apenas por aqueles que detêm o conhecimento contábil, mas também pelo cidadão, de modo a ampliar a transparência dos entes públicos e consequentemente o controle social. Ressalte-se que o termo cidadão se refere ao perfil do cidadão médio, ou seja, uma

pessoa que carece ou tem conhecimento e/ou *expertise* contábil limitado (Karatzimas, 2015).

Neste sentido, Fahmid et al. (2019) enfatizam que os relatórios contábeis devam ser simplificados para os usuários de localidades de pequeno porte. Para esses autores, os relatórios baseados nas IPSAS muitas vezes estão além da capacidade intelectual do público em geral, especialmente em países em desenvolvimento.

No Brasil, apesar do elevado padrão das demonstrações contábeis, não é possível visualizar em um único demonstrativo as fontes de recursos que o município utiliza (arrecadação própria, transferências da União e do Estado, empréstimos, doações etc.) e o destino desses recursos (despesas de custeio, transferências para indivíduos e entidades, pagamento da dívida pública etc.), descritos em uma linguagem acessível ao público em geral.

Para suprir esta lacuna, o presente trabalho objetiva propor um modelo de demonstração que informe sinteticamente a obtenção e a utilização dos recursos públicos pelos municípios brasileiros.

Para a consecução do objetivo foi realizada uma pesquisa nas prestações de contas anuais dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE que elaboram suas demonstrações segundo norma própria, ou seja, não adotam o padrão IPSAS, no intuito de identificar boas práticas de divulgação da informação contábil quanto a obtenção e utilização de recursos públicos.

O modelo de demonstração de obtenção e uso de recursos públicos que resultou da pesquisa foi concebido para os municípios, mas poderá ser ajustado para

os Estados da federação, ou até mesmo para a União. Caso o modelo proposto seja adotado pelos portais de transparência dos municípios, ou pelas organizações de controle social, o alcance da informação contábil será ampliado em razão da maior acessibilidade que sua estrutura simplificada oferece.

2. DIVULGAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS BRASILEIRAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Para refletir sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público no Brasil relacionadas às fontes e utilização de recursos públicos é discutida brevemente a estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP, do Balanço Orçamentário – BO e da Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC.

2.1 DEMONSTRAÇÕES DE RECEITAS E DESPESAS NO BRASIL

A DVP apura o resultado patrimonial do período pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas, equivalentes às receitas no setor privado, e as variações patrimoniais quantitativas diminutivas, equivalentes às despesas no setor privado (STN, 2018).

A DVP evidencia as transações que ampliam ou reduzem o patrimônio e, por consequência, demonstra o resultado patrimonial. Nesse sentido, a DVP indica como se formou uma parte substancial da variação do patrimônio líquido das entidades do setor público.

As variações patrimoniais aumentativas são assim compostas: tributos, receitas advindas da exploração de atividades comerciais, receitas financeiras,

transferências recebidas, valorizações e ganhos com ativos e desincorporação de passivos e por outras variações patrimoniais aumentativas.

ENTE DA FEDERAÇÃO			Exercício: 20XX
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
	Notas	Exercício atual	Exercício anterior
Variações Patrimoniais Aumentativas			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Transferências e Delegações Recebidas			
Valorizações e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas			
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários e Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências e delegações concedidas			
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos			
Tributárias			
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas			
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)			
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I – II)			

Figura 1: Demonstração das Variações Patrimoniais

Fonte: STN (2018).

As variações patrimoniais diminutivas evidenciam, entre outras, a remuneração com pessoal e encargos, o consumo de bens e serviços, as despesas financeiras e as transferências concedidas, ou seja, transações que reduzem o patrimônio.

A DVP é elaborada com base no regime de competência, logo, não tem como objetivo demonstrar os recursos que estão à disposição no exercício, nem tampouco quais recursos foram desembolsados. Por exemplo, as entradas e saídas de recursos decorrentes de empréstimos/financiamento não têm relação com a DVP, exceto pela incorrência de despesas financeiras. O objetivo da DVP é demonstrar como a obtenção de receitas, independentemente de seu recebimento, bem como o consumo

de recursos, independentemente de seu pagamento, compõem o resultado patrimonial.

Apesar de a DVP ser precisa do ponto de vista da formação do resultado, faz-se necessária uma outra demonstração para atender o propósito de informar a obtenção e o uso dos recursos públicos.

O Balanço Orçamentário – BO, por sua vez, compara as receitas previstas e as despesas fixadas na lei orçamentária anual com as receitas arrecadadas e as despesas em todos os seus estágios (empenhadas, liquidadas e pagas), respectivamente, obtendo, em consequência, o resultado orçamentário.

No Balanço Orçamentário as receitas são classificadas por categoria econômica e por origem e as despesas por categoria econômica e por grupo de natureza da despesa (STN, 2018). Quanto às receitas, são demonstradas a previsão e a arrecadação, enquanto as despesas são evidenciadas em todas as suas fases de execução.

As receitas, sob a concepção orçamentária, correspondem aos recursos que o ente público dispõe para executar as suas despesas e podem ser obtidas por meio da arrecadação de tributos, da venda de bens e serviços, das transferências recebidas, dos empréstimos contraídos, do recebimento de empréstimos concedidos e da alienação de bens. Adicionalmente, a identificação das operações de crédito e do seu refinanciamento informam ao usuário a proporção de recursos obtidos no exercício e que deverão ser devolvidos no futuro.

ENTE DA FEDERAÇÃO				
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL				
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo d = (c – b)
Receitas Correntes (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)				
Operações de Crédito/Refinanciamento (IV)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)				
Déficit (VI)				
TOTAL (VII) = (V + VI)				
Saldos de Exercícios Anteriores				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores				
Superávit Financeiro				
Reabertura de Créditos Adicionais				

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j) = (f - g)
Despesas Correntes (VIII)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital (IX)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência (X)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)						
Amortização da Dívida/Refinanciamento (XII)						
Amortização da Dívida Interna						
Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XIII) = (XI + XII)						
Superávit (XIV)						
TOTAL (XV) = (XIII + XIV)						
Reserva do RPPS						

Figura 2: Quadro principal do Balanço Orçamentário

Fonte: STN (2018)

Destaca-se que a subclassificação das despesas correntes em “pessoal e encargos sociais”, “juros e encargos e encargos da dívida” e “outras despesas correntes” limita sobremaneira a informação. Caso o subgrupo “outras despesas correntes” fosse detalhado, o usuário teria conhecimento do valor das transferências, das despesas de consumo, dos benefícios assistenciais aos servidores, das sentenças judiciais etc.

Desse modo, embora o BO forneça informações adicionais à DVP, a nomenclatura utilizada restringe o seu acesso a uma pequena amplitude de usuários, além de não disponibilizar as informações sobre a destinação dos recursos públicos com o detalhamento necessário.

Por último, no conjunto das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público que tratam das entradas e saídas de recursos têm-se a mais intuitiva das demonstrações atualmente publicadas, qual seja a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC. A DFC divulga como a entidade obteve recursos para financiar suas atividades e como esses recursos foram utilizados (STN, 2018).

Apesar de se aproximar da demonstração que este trabalho objetiva propor, a DFC ainda não é suficientemente acessível para pessoas que não detêm o conhecimento contábil.

A classificação das entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa por fluxos permite identificar a movimentação dos recursos financeiros no âmbito das operações ordinárias, de investimentos e de financiamentos e representa um grande progresso de comunicação.

ENTE DA FEDERAÇÃO			
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
	Notas	Exercício atual	Exercício: 20X0 Exercício anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Ingressos			
Receita Tributária			
Receita de Contribuições			
Receita Patrimonial			
Receita Agropecuária			
Receita Industrial			
Receita de Serviços			
Remuneração das Disponibilidades			
Outras receitas Derivadas e Originárias			
Transferências Recebidas			
Desembolsos			
Pessoal e demais despesas			
Juros e encargos da dívida			
Transferências concedidas			
Outros desembolsos operacionais			
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
Ingressos			
Alienação de bens			
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos			
Outros ingressos de investimento			
Desembolsos			
Aquisição de ativo não circulante			
Concessão de empréstimos e financiamentos			
Outros desembolsos de investimentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
Ingressos			
Operações de crédito			
Integralização do capital social de empresas dependentes			
Outros ingressos de financiamento			
Desembolsos			
Amortização/Refinanciamento da dívida			
Outros desembolsos de financiamento			
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)			
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I + II + III)			
Caixa e Equivalentes de caixa inicial			
Caixa e Equivalentes de caixa final			

Figura 3: Quadro principal da Demonstração dos Fluxos de Caixa
Fonte: STN (2018).

Essa classificação permite aos profissionais habilitados a obtenção de informações como, por exemplo, a autossuficiência, ou não, do ente público em relação a seus recursos próprios ou de transferências constitucionais, os investimentos realizados no período, a obtenção de empréstimos e financiamentos para suprir suas necessidades financeiras e de investimentos etc.

Para os leigos em contabilidade, a dificuldade de compreensão da DFC resulta principalmente do vocabulário utilizado, que naturalmente traduz as especificações contábeis. Por exemplo, a classificação dos ingressos das atividades operacionais por origem (receita patrimonial, receita industrial, receita agropecuária, outras receitas derivadas e originárias etc.) e o uso de termos como “alienação de bens”, “aquisição de ativo não circulante” restringe a avaliação do conteúdo dessa demonstração a um público singular.

Outro aspecto é que apesar de os desembolsos operacionais serem segregados em (i) pessoal e demais despesas, (ii) juros e encargos da dívida, (iii) transferências concedidas (iv) outros desembolsos operacionais, há espaço para melhoria da informação.

Por exemplo, em outra demonstração “as demais despesas”, bem como “outros desembolsos operacionais”, poderiam ser mais detalhados, de modo a expressar melhor os gastos com o funcionamento do ente público. Além disso, apesar de os juros e encargos da dívida serem tratados tradicionalmente como despesas operacionais, há uma tendência, conforme será visto no capítulo 4, de segregar o impacto provocado pelas operações financeiras das transações operacionais.

Portanto, apesar de a DFC se constituir em um avanço na informação contábil e cumprir o seu propósito de explicar a variação do caixa e de seus equivalentes entre

dois exercícios sociais, a sua estrutura é concebida para segregar os ingressos e desembolsos em fluxos cujo entendimento nem sempre é abrangente.

Uma nova demonstração, que divulgue a obtenção e o uso de recursos públicos em dois grandes blocos, com subdivisões utilizando vocabulário mais simples, auxiliará na transparência da informação no setor público.

3. OBTENÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA

Este artigo apresenta uma pesquisa de natureza qualitativa realizada por meio da análise de conteúdo.

O objetivo da análise de conteúdo neste trabalho é identificar as contribuições de outras nações para evidenciar sinteticamente em demonstrativo contábil aplicável ao setor público as fontes de recursos financeiros e as suas aplicações.

A análise de conteúdo foi aplicada nas estruturas de prestações de contas anuais dos governos centrais de países membros da OCDE que elaboram suas demonstrações contábeis segundo norma própria, ou seja, não adotam o padrão IPSAS.

Justifica-se a escolha desses países pela impossibilidade de se alcançar todas as publicações das demais jurisdições que não aplicam o padrão IPSAS e pela expectativa de que a OCDE aglutina um grupo de países proeminentes em administração pública e em transparência contábil.

Embora a proposta do artigo seja direcionada para os municípios brasileiros, a pesquisa foi realizada entre os governos centrais pela inviabilidade de se alcançar os governos locais/municípios, em função do volume e consequente dispersão dos

dados, e da perspectiva de que não há variações significativas de contabilização e divulgação entre as diversas esferas governamentais dentro dos países.

Na condução da análise de conteúdo foram cumpridas três etapas: (a) leitura das prestações de contas dos países para identificar os demonstrativos pertinentes à execução da receita e da despesa; (b) seleção das informações textuais representativas das características do conteúdo; e (c) interpretação das informações e identificação dos aspectos considerados semelhantes e diferentes.

As demonstrações contábeis foram obtidas em diversas fontes, como Ministérios das Finanças, Bancos Centrais, Institutos Nacionais de Estatística e outros, e se referem, em sua maioria, aos dados referentes ao exercício de 2021. A Figura 4 traz informações sucintas sobre os países que compõem este estudo.

Item	País	Entidade econômica	Regime contábil
1	Deutschland (Alemanha)	Governo central	Regime de caixa
2	Belgique (Bélgica)	Consolidação do governo central, comunidades constitucionais e regiões, governos locais e seguridade social	Regime de competência
3	Canada (Canadá)	Consolidação por departamentos, agências, outras entidades do governo federal e corporações da Coroa	Regime de competência
4	Danmark (Dinamarca)	Consolidação da Coroa dinamarquesa, Membros da Casa Real, Parlamento dinamarquês, Gabinete do primeiro-ministro, ministérios diversos etc.	Regime de competência
5	United States of America (Estados Unidos da América)	Governo central	Regime de competência
6	Suomi (Finlândia)	Consolidação das unidades orçamentárias, fundos estatais extraorçamentários, instituições independentes de direito público, fundações e estabelecimentos comerciais estatais.	Regime de competência
7	Nederland (Holanda)	Governo central	Regime de caixa
8	Hungary (Hungria)	Governo central	Regime de competência parcial
9	Ireland (Irlanda)	Governo central	Regime de caixa
10	Italia (Itália)	Governo central	Regime de competência parcial
11	Grand-Duché de Luxembourg (Luxemburgo)	Consolidação da administração central, governos locais e seguridade social	Regime de caixa

Item	País	Entidade econômica	Regime contábil
12	Norge (Noruega)	Consolidação da Casa real, Parlamento, Suprema Corte, Ministérios, Companhia estatal de petróleo, Empresas comerciais e Fundo de pensão do governo no exterior	Regime de caixa
13	Polska (Polônia)	Governo central	Regime de competência parcial
14	Slovenija (República da Eslovênia)	Governo central	Regime de competência parcial
15	République Française (República da França)	Governo central	Regime de competência

Figura 4: Países da OCDE que adotam normas próprias de contabilidade

Fonte: dados da pesquisa

A Finlândia, até o dia 05/02/2023, não havia disponibilizado o seu relatório anual de prestação de contas referente ao exercício de 2021, razão pela qual foi utilizado neste trabalho o relatório referente ao exercício de 2020.

O artigo 63 da Lei das Finanças Públicas da República da Eslovênia determina que o governo apresentará à Assembleia Nacional um relatório com dados sobre a realização das receitas e despesas de janeiro a junho do ano corrente e uma estimativa de realização até o final do ano, razão pela qual os dados apresentados se referem à execução orçamentária de janeiro a junho de 2021 e a estimativa de realização do orçamento para o período de junho a dezembro de 2021.

As contas financeiras da Eslovênia também são apresentadas na forma de relatórios que abrangem um período de 6 anos. O último relatório disponível, porém, corresponde ao período de 2014-2019.

4. ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES DE RECEITAS E DESPESAS NOS PAÍSES MEMBROS DA OCDE QUE NÃO ADOTAM AS NORMAS IPSAS

O propósito deste capítulo é abordar as diversas estruturas de divulgação das receitas e despesas do setor público utilizadas pelos países membros da OCDE que não adotam as normas IPSAS.

4.1 CANADÁ

O Canadá divulga as receitas e despesas de acordo com vários critérios (por origem de receita, por objeto de despesa, por entidades diversas do governo federal e corporações da Coroa etc.) e por periodicidades diversas (anual, bianual e decenal).

Destacam-se a Tabela 1, que apresenta as receitas e despesas para o exercício e, por dedução, o déficit anual, e a Tabela 2 com o detalhamento das despesas operacionais (outras despesas).

TABELA 1: DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DE RECEITAS E DESPESAS PARA O EXERCÍCIO ENCERRADO EM 31/03/2022
(EM MILHARES DE DÓLARES CANADENSES)

Descrição	Valor
Receitas	
Receitas Tributárias	
Receitas do Imposto sobre a Renda	
Pessoa Física	198,384,706
Empresas	78,815,511
Não-residentes no Canada	10,788,888
Total de Receitas do Imposto sobre a Renda	287,989,105
Outros impostos e taxas	
Impostos sobre vendas e serviços	46,164,888
Impostos sobre energia	
Imposto de consumo – gasolina	4,087,121
Imposto especial de consumo – gasolina de aviação e óleo diesel	1,267,957
Impostos alfandegários de importação	5,236,875
Outros impostos especiais de consumo e taxas	
Impostos especiais de consumo	5,329,606
Taxa de segurança dos viajantes aéreos	412,743
Impostos especiais de consumo e taxas diversas	181,030
Total de outros impostos e taxas	62,680,220
Total das Receitas Tributárias	350,669,325
Contribuições para o seguro-desemprego	23,856,229
Receitas de precificação por poluição	6,341,187
Outras Receitas	

Descrição	Valor
Corporações da Coroa e outras empresas governamentais	
Participação no lucro (prejuízo) anual	11,534,855
Juros e outros	1,268,724
Receitas cambiais líquidas	
Conta do Fundo de Câmbio	709,098
Fundo Monetário Internacional	168,767
Outras	(4,567)
Outras	
Retorno sobre investimentos	398,417
Venda de bens e serviços	11,439,437
Receitas diversas	6,895,731
Total de Outras Receitas	32,410,462
Total das Receitas (I)	413,277,203
Despesas	
Despesas por programas	
Pagamentos por meio de transferências	
Assistência social ao idoso, complemento para garantia de renda e pensão de cônjuge	60,773,542
Principais transferências para outros níveis de governo	
Transferências para a saúde	45,132,955
Transferências para a assistência social	15,473,939
Arranjos fiscais	25,377,744
Quebec abatement (programa de redução de impostos para os habitantes de Quebec)	(6,256,531)
Outras transferências relevantes	8,658,302
Seguro-desemprego e medidas de apoio	38,923,027
Benefícios para crianças	26,226,094
Auxílio de rendimento para trabalhadores em decorrência da Covid-19	15,582,206
Subsídio salarial de emergência do Canadá	22,290,562
Devolução das receitas de precificação por poluição	3,814,363
Outros pagamentos por meio de transferências	88,478,283
Total dos pagamentos por meio de transferências	344,474,486
Outras despesas (despesas operacionais), exceto perdas atuariais líquidas	124,341,851
Total das despesas por programas, exceto perdas atuariais líquidas	468,816,337
Encargos da dívida pública	24,487,023
Total das despesas, exceto perdas atuariais líquidas (II)	493,303,360
Déficit anual antes das perdas atuariais líquidas (III = I – II)	(80,026,157)
Perdas atuariais líquidas	(10,185,977)
Déficit anual	(90,212,134)

Fonte: Canada (2022b, p. 11).

As receitas federais estão divididas em cinco categorias principais: (i) receitas do imposto sobre a renda, (ii) receitas de outros impostos e taxas, (iii) receitas de contribuição para o seguro-desemprego, (iv) receitas de precificação por poluição e (v) outras receitas. As despesas federais são apresentadas em quatro categorias principais: (i) pagamentos por meio de transferências, (ii) outras despesas (despesas operacionais), (iii) encargos da dívida pública e (iv) perdas atuariais líquidas.

A maior parcela dos recursos públicos tem como destino as transferências, sejam diretas para os indivíduos, ou para outras esferas de governo, as quais representam 68,4% das despesas federais em 2021. O grupo das transferências é, portanto, o que recebe o maior nível de detalhamento na demonstração de resultados. As despesas operacionais aparecem em uma única linha, refletindo a mesma relevância, do ponto de vista da informação, dos encargos da dívida pública e das perdas atuariais líquidas.

O déficit anual antes das perdas atuariais líquidas representa a diferença entre as receitas e as despesas do governo, excetuando as perdas atuariais líquidas. Ao destacar as perdas atuariais líquidas (que representam o impacto das mudanças no valor dos ativos e das obrigações do governo para pensões do setor público e outros benefícios futuros de servidores ativos e inativos, registrados em exercícios fiscais anteriores), os resultados das operações do governo durante o ano fiscal são apresentados com mais transparência (Canadá, 2022a).

As outras despesas representam as despesas operacionais consolidadas dos departamentos, agências, outras entidades do governo federal e corporações da Coroa (Canadá, 2022a).

TABELA 2: DETALHAMENTO DAS DESPESAS OPERACIONAIS (OUTRAS DESPESAS)
(EM MILHARES DE DÓLARES CANADENSES)

Despesas operacionais	Valor
Pessoal, exceto perdas atuariais líquidas	63,301,055
Transporte e comunicações	2,668,752
Informação	530,421
Serviços profissionais e especiais	14,648,755
Aluguéis	3,248,123
Reparos e manutenção	3,654,245
Consumo de serviços, materiais e suprimentos	12,128,380
Aquisição de terrenos, edifícios e obras	-
Aquisição de máquinas e equipamentos	-
Outros subsídios e pagamentos	18,623,717
Amortização de bens tangíveis de capital	5,432,539
Perda líquida na alienação de ativos	105,864
Total das despesas operacionais	124,341,851

Fonte: Canada (2022b, p. 29) (excerto da Tabela 3a).

Além da classificação por natureza, as despesas também são classificadas por funções de governo (Canada, 2022b) e por segmentos: ministérios, agências e corporações consolidadas da Coroa e outras entidades (Canada, 2022a), conforme apresentado no anexo A, Tabela 1.

4.2. FRANÇA

Na França, a demonstração do resultado do exercício é composta por três tabelas: demonstração das despesas líquidas, demonstração das receitas líquidas e demonstração do resultado das operações do exercício.

TABELA 3: DEMONSTRAÇÃO DAS DESPESAS LÍQUIDAS
(EM MILHÕES DE EUROS)

(EM MILHÕES DE DÓLARES)				
	2021	2020	Varição	
Despesas Operacionais Líquidas	Despesas com pessoal	151.629	149.645	1.984
	Aquisição de serviços e consumo de estoque	26.366	23.278	3.088
	Despesas com amortizações, provisões e depreciações	60.255	56.115	4.140
	Outras despesas operacionais diretas	8.324	8.930	(605)
	Despesas operacionais diretas totais (I)	246.575	237.968	8.607
	Transferências para execução de serviço público	35.773	31.629	4.143
	Outras despesas operacionais indiretas	392	294	98
	Despesas operacionais indiretas totais (II)	36.165	31.923	4.242
	Total das despesas operacionais (III = I + II)	282.739	269.891	12.848
	Venda de produtos e serviços	2.107	1.997	110
Despesas de Intervenção líquidas	Produção estocada e ativos capitalizados	195	175	20
	Reversões de provisões e depreciações	50.033	54.276	(4.244)
	Outras receitas operacionais	25.417	21.965	3.452
	Total das receitas operacionais (IV)	77.751	78.413	(662)
	TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS LÍQUIDAS (V = III – IV)	204.988	191.478	13.510
	Transferências para famílias	59.938	58.180	1.757
	Transferências para empresas	68.787	57.765	11.022
	Transferências para comunidades locais	63.769	76.026	(12.257)
	Transferências para outras comunidades	28.109	25.165	2.944
	Despesas resultantes da aplicação de garantias	513	211	302
Despesas Financeiras	Despesas de provisões e amortizações com despesas de intervenção	48.634	56.807	(8.173)
	Despesas totais de intervenção (VI)	269.751	274.154	(4.403)
	Contribuições recebidas de terceiros	15.329	10.940	4.390
	Reversões de provisões e amortizações	52.842	39.998	12.843
	Receita Total de Intervenções (VII)	68.171	50.938	17.233
	TOTAL DAS DESPESAS DE INTERVENÇÃO LÍQUIDAS (VIII = VI – VII)	201.580	223.215	(21.635)
Despesas Financeiras	Juros	36.318	37.191	(873)
	Perdas cambiais relacionadas a operações financeiras	196	348	(151)
	Despesas com amortizações e provisões	2.398	4.786	(2.388)
	Outras despesas financeiras	11.154	28.897	(17.743)
	Total das despesas financeiras (IX)	50.066	71.221	(21.155)

	2021	2020	Variação
Despesas Operacionais Líquidas			
Despesas com pessoal	151.629	149.645	1.984
Aquisição de serviços e consumo de estoque	26.366	23.278	3.088
Despesas com amortizações, provisões e depreciações	60.255	56.115	4.140
Outras despesas operacionais diretas	8.324	8.930	(605)
Despesas operacionais diretas totais (I)	246.575	237.968	8.607
Transferências para execução de serviço público	35.773	31.629	4.143
Outras despesas operacionais indiretas	392	294	98
Despesas operacionais indiretas totais (II)	36.165	31.923	4.242
Total das despesas operacionais (III = I + II)	282.739	269.891	12.848
Venda de produtos e serviços	2.107	1.997	110
Produção estocada e ativos capitalizados	195	175	20
Reversões de provisões e depreciações	50.033	54.276	(4.244)
Outras receitas operacionais	25.417	21.965	3.452
Total das receitas operacionais (IV)	77.751	78.413	(662)
TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS LÍQUIDAS (V = III – IV)	204.988	191.478	13.510
Rendimentos de investimentos financeiros	6.094	14.389	(8.295)
Ganhos cambiais relacionados a transações financeiras	188	327	(139)
Reversões de provisões e amortizações	14.136	11.177	2.959
Juros e outros rendimentos similares	3.729	3.631	98
Total das receitas financeiras (X)	24.148	29.524	(5.376)
TOTAL DAS DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS (XI = IX – X)	25.919	41.698	(15.779)
TOTAL DAS DESPESAS LÍQUIDAS (XII = V + VIII + XI)	432.486	456.391	(23.905)

Fonte: République Française (2022, p. 3)

Neste modelo, assim como no Canadá, fica evidente a segregação entre despesas resultantes da atividade ordinária do Estado (despesas operacionais), despesas referentes aos valores transferidos (despesas de intervenção) e despesas financeiras.

As despesas operacionais diretas incluem as despesas executadas pelo Estado para a prestação de serviços públicos. As despesas operacionais indiretas correspondem aos pagamentos efetuados pelo Estado para financiar as despesas de execução de políticas públicas originalmente de sua competência, mas que foram transferidas a terceiros. As receitas operacionais incluem aquelas relacionadas com a venda e a prestação de serviços, produção de bens estocados e outras receitas. As despesas de intervenção correspondem à missão do Estado de regulador econômico e social, enquanto as receitas de intervenção são pagamentos recebidos de terceiros, sem contraprestação, como contribuições para o financiamento das políticas públicas (République Française, 2022).

TABELA 4: DEMONSTRAÇÃO DAS RECEITAS LÍQUIDAS
(EM MILHÕES DE EUROS)

	2021	2020	Variação
Imposto sobre a renda	80.095	75.170	4.925
Impostos sobre as empresas	47.422	52.075	(4.653)
Imposto de consumo doméstico sobre produtos energéticos	17.726	14.213	3.513
Imposto sobre o valor adicionado	95.181	114.487	(19.306)
Taxa de selo, direitos de registros e outras contribuições e impostos indiretos	35.374	30.774	4.599
Outras receitas de natureza fiscal e similares	30.367	18.588	11.779
TOTAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS LÍQUIDAS (XIII)	306.165	305.308	857
Multas, taxas diversas e outras penalidades	10.601	9.042	1.560
TOTAL DE OUTRAS RECEITAS LÍQUIDAS (XIV)	10.601	9.042	1.560
RECURSOS PRÓPRIOS TRANSFERIDOS PARA A UNIÃO EUROPEIA (XV)	(26.368)	(23.689)	(2.679)
RECEITAS LÍQUIDAS TOTAIS (XVI = XIII + XIV + XV)	290.398	290.660	(262)

Fonte: République Française (2022, p. 4).

As receitas tributárias são resultantes do exercício da soberania do Estado. Os recursos próprios transferidos à União Europeia correspondem aos pagamentos efetuados a favor do orçamento da União Europeia e são apresentados como uma dedução às receitas tributárias.

TABELA 5: DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DAS OPERAÇÕES DO EXERCÍCIO
(EM MILHÕES DE EUROS)

	2021	2020	Variação
Total das despesas operacionais líquidas (V)	204.988	191.478	13.510
Total das despesas de intervenção líquidas (VIII)	201.580	223.215	(21.635)
Total das despesas financeiras líquidas (XI)	25.919	41.698	(15.779)
DESPESAS LÍQUIDAS TOTAIS (XII)	432.486	456.391	(23.905)
Total das receitas de impostos líquidas (XIII)	306.165	305.308	857
Total de outras receitas líquidas (XIV)	10.601	9.042	1.560
Recursos próprios do orçamento da União Europeia (XV)	(26.368)	(23.689)	(2.679)
RECEITAS LÍQUIDAS TOTAIS (XVI)	290.398	290.660	262
RESULTADO DAS OPERAÇÕES DO EXERCÍCIO (XVI – XII)	(142.088)	(165.731)	23.642

Fonte: République Française (2022, p. 4).

A demonstração do resultado das operações do exercício evidencia sinteticamente a diferença entre despesas líquidas e receitas líquidas.

A demonstração com informações por segmentos visa apresentar dados sintéticos das despesas e receitas agregados nos grandes eixos das políticas públicas (correspondentes a agrupamentos de atividades homogêneas): governos locais, defesa, dívidas financeiras, desenvolvimento sustentável, educação e cultura, finanças e justiça, segurança e outras missões institucionais (vide Anexo A, Tabela 2).

4.3 POLÔNIA

Na estrutura de apresentação das receitas da Polônia são fornecidos dados comparativos da receita executada com a receita prevista atualizada.

TABELA 6: REALIZAÇÃO DAS RECEITAS DO ORÇAMENTO DO ESTADO EM 2021, POR FONTES DE RECURSOS
(EM MILHARES DE ZLOTY POLONÊS)

Especificação	2020		2021	
	Execução	Orçamento	Orçamento atualizado	Execução
RECEITA TOTAL	419.795.677	404.484.028	482.985.154	494.843.463
1. Receita tributária	370.261.752	369.140.013	424.840.000	432.170.399
1.1 Imposto sobre Valor Adicionado	184.551.929	181.000.000	214.500.000	215.733.975
1.2. Imposto sobre o consumo	71.787.252	71.052.000	75.470.000	75.798.033
1.3. Imposto sobre jogos	2.337.873	2.860.000	3.000.000	3.048.859
1.4 Imposto sobre a renda das empresas	41.293.051	37.100.000	49.500.000	52.373.758
1.5 Imposto sobre a renda de pessoas físicas	63.797.444	69.300.000	71.275.000	73.606.199
1.6. Imposto sobre a extração de minerais	1.672.113	1.500.000	3.400.000	3.686.803
1.7. Imposto sobre instituições financeiras	4.822.113	4.870.000	5.170.000	5.290.721
1.8. imposto sobre vendas no varejo	-	1.458.013	2.525.000	2.632.041
1.9. Outras receitas tributárias	(22,9)			10,2
2. Receita não tributária	47.401.895	32.752.862	55.554.001	60.521.155
2.1. Dividendos e outros recebimentos de lucros	468.833	386.740	1.797.471	1.800.863
2.2. Recebimentos de dividendos do NBP (Banco Nacional da Polônia)	7.437.077	1.329.145	8.876.858	8.876.858
2.3. Taxa alfandegária	4.557.740	4.428.000	5.624.000	6.412.854
2.4. Receita própria das entidades do Estado e outras receitas não tributários	32.001.061	23.463.464	36.110.159	40.285.069
2.5. Pagamentos feitos por unidades do governo local	2.937.184	3.145.513	3.145.513	3.145.511
3. Fundos da União Europeia e outras fontes não reembolsáveis	2.132.030	2.591.153	2.591.153	2.151.909

Fonte: Polska (2022, p. 69) (excertos de Realizacje dochodów budżetu państwa w 2021 r. według źródeł przedstawia poniższa tablica).

As receitas estão segregadas por fontes de recursos: receita tributária, receita não tributária e fundos da União Europeia e outras fontes não reembolsáveis.

A divulgação das despesas na Polônia adota preliminarmente uma abordagem sintética, identificando os gastos em grandes grupos, de modo que seja verificado com facilidade como os recursos públicos foram aplicados.

TABELA 7: EXECUÇÃO DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS EM 2021, POR GRUPOS
(Em milhares de Zloty polonês)

Especificação	2020		2021		
	Execução		Orçamento atualizado	Execução	
	Valor	%		Valor	%
Total	504.776.148	100,0	523.492.865	521.216.817	100,0
1. Subvenções e subsídios	295.768.309	58,6	291.758.560	290.808.668	55,8
2. Benefícios para pessoas físicas	26.413.010	5,2	29.057.637	28.987.571	5,6
3. Despesas correntes das unidades orçamentárias	85.437.525	16,9	93.051.729	92.370.615	17,7
4. Despesas de capital das unidades orçamentárias	33.395.622	6,6	42.214.906	42.041.180	8,1
5. Despesas com serviço da dívida do Tesouro do Estado	29.300.233	5,8	25.975.000	25.957.658	5,0
6. Transferências de recursos para a União Europeia	24.827.510	4,9	32.230.727	32.230.378	6,2
7. Projetos de cofinanciamento com participação de Fundos da União Europeia	9.633.940	1,9	9.204.306	8.820.747	1,7

Fonte: Polska (2022, p. 123)

As informações estão apresentadas em grupos relativos a (i) transferências (subvenções, subsídios, benefícios para pessoas físicas e transferências para a UE), (ii) despesas correntes e de capital das unidades orçamentárias, (iii) despesas com serviço da dívida do Tesouro do Estado (iv) e projetos cofinanciados com a União Europeia.

A Tabela 8 detalha as despesas de maior magnitude: subsídios e subvenções correntes, despesas correntes das unidades orçamentárias e despesas de capital.

TABELA 8: DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DO ESTADO
(EM MILHARES DE ZLOTY POLONÊS)

Especificação	Lei orçamentária para 2021	2021	
		Orçamento (pós alterações)	Execução
Total das despesas, das quais:	523.492.865	523.492.865	521.216.817
1 Subsídios e subvenções correntes, dos quais	287.955.066	291.758.560	290.808.668
1.1 Subsídios gerais	78.128.232	78.032.291	78.032.288

Especificação	Lei orçamentária para 2021	2021 Orçamento (pós alterações)	Execução
1.2 Transferências para fundos específicos, dos quais:	75.124.762	56.532.762	56.525.968
Fundo de seguridade social	54 490 124	34.990.124	34.990.124
Fundo de Pensões e Invalidez (para agricultores)	18 569 122	18.369.122	18.367.033
1.3 Transferências para unidades do governo local para a execução de atribuições da administração do governo central e atribuições determinadas por lei	61.674.872	63.278.067	62.933.825
1.4 Transferências para unidades do governo local para execução de atribuições próprias	3.258.596	5.588.109	5.490.703
1.5 Transferências definidas pelo governo central para universidades	22.256.104	22.896.390	22.893.256
2. Transferências para famílias	28.621.946	29.057.637	28.987.571
3. Despesas correntes das unidades orçamentárias, das quais	96.583.959	93.051.729	92.370.615
3.1 Remuneração de pessoal e encargos decorrentes da remuneração de pessoal	61.310.435	61.747.696	61.580.582
3.2 Compra de bens e serviços	21.973.104	23.336.870	23.077.055
4. Despesas de capital, das quais	40.384.979	42.214.906	42.041.180
4.1 Aquisição de bens imobilizados para as unidades orçamentárias	18.876.510	21.253.567	21.217.938
4.2 Transferências para unidades do governo local para a realização de investimentos da administração do governo central e outros investimentos determinados por lei	77.324	118.119	116.119
4.3 Transferências para unidades do governo local para realização de investimentos próprios	20.150	508.476	496.004
5. Despesas com serviço da dívida do Tesouro do Estado	26.000.000	25.975.000	25.957.658
6. Transferência de recursos para a União Europeia	32.064.252	32.230.727	32.230.378
7. Projetos de cofinanciamento com participação de Fundos da União Europeia	11.882.663	9.204.306	8.820.747

Fonte: excerto da tabela State Budget Expenditure (disponível em <https://www.gov.pl/web/finance/revenue-expenditure-execution>).

A Polônia também divulga suas despesas (fixação versus execução) classificadas por seções do orçamento (semelhantes à classificação da despesa por funções no Brasil), e por entidades, assim como o faz o Canadá.

TABELA 9: DESPESAS E RECEITAS DE 2021
(EM MILHÕES DE COROAS NORUEGUESAS)

	Despesas/Receitas, exceto petróleo (a)	Fluxo de caixa do Petróleo (b)	Total, exceto transferências ao/de SPU (c) = (a) + (b)	Transferências ao/de SPU (d)	Total geral (e) = (c) + (d)
DESPESAS					
Despesas operacionais	198.897	-	198.897	-	198.897
Investimentos	48.132	24.732	72.864	-	72.864
Transferências	1.312.415	-	1.312.415	287.513	1.599.928
Despesas totais, exceto operações de empréstimo (I)	1.559.444	24.732	1.584.176	287.513	1.871.689
Operações de empréstimos – despesas (II)	221.288	-	221.288	-	221.288
Despesas totais com operações de empréstimo (III) = (I + II)	1.780.733	24.732	1.805.465	287.513	2.092.977
RECEITAS					
Venda de bens e serviços	22.066	181.937	204.003	-	204.003
Rendimentos relativos a novas construções, instalações etc.	3.674	25.634	29.308	-	29.308
Impostos, taxas e outras transferências	1.164.735	104.674	1.269.409	390.066	1.659.475
Receitas totais, exceto operações de empréstimo (IV)	1.190.476	312.245	1.502.720	390.066	1.892.786
Operações de empréstimos – receitas (V)	137.931	-	137.931	-	137.931
Receitas totais, antes das operações de empréstimo do governo (VI) = (IV + V)	1.328.406	312.245	1.640.651	390.066	2.030.717
Valor líquido das receitas e despesas: superávit/déficit antes das operações de empréstimo (VII) = (IV – I)	(368.969)	287.513	(81.456)	102.553	21.097
Transações de empréstimos líquidas (despesas - receitas) (VIII) = (II – V)	83.358	-	83.358	-	83.358
Necessidade bruta de financiamento: operações de empréstimo do governo (IX) = (VIII – VII)					62.261
Receitas totais, com operações de empréstimo (X) = (VI + IX)					2.092.977

Fonte: Noruega (2022, p. 8) (excerto da Tabela 1.1)

4.4 NORUEGA

A demonstração de despesas e receitas da Noruega destaca os fluxos relacionados às operações petrolíferas e ao seu fundo soberano no exterior (*Statens Pensjonsfond Utland* – SPU) para evidenciar o total das receitas e despesas do período

As despesas são discriminadas por despesas operacionais, investimentos e transferências e, as receitas, em receitas tributárias, receitas de vendas e outros rendimentos. As informações relativas às operações de empréstimos são destacadas das demais.

A Tabela 10 utiliza os valores totais de receitas e despesas (coluna “e”) da Tabela 9 e expande o grau de evidenciação; mantém, porém, a síntese da informação.

TABELA 10: VISÃO GERAL DOS PRINCIPAIS GRUPOS DE DESPESAS E RECEITAS PARA 2020–2021
(EM MILHÕES DE COROAS NORUEGUESAS)

	2020	2021
Despesas, exceto operações de empréstimo		
1. Despesas operacionais, discriminadas por:	184.128	198.897
Despesas com salários	95.151	104.720
Consumo de bens e serviços	89.526	96.998
Despesas das operações comerciais do governo	(549)	(2.821)
2. Novos edifícios, instalações etc.	76.012	72.864
3. Transferências para outras entidades	1.292.388	1.312.415
4. Transferência para o fundo soberano do governo no exterior	106.825	287.513
Despesas totais, exceto operações de empréstimo (I)	1.659.353	1.871.689
Receitas, exceto operações de empréstimo		
Impostos e taxas	1.054.154	1.099.480
Receitas das operações comerciais do governo	3.378	4.940
Receitas de juros e dividendos (exceto receitas das operações comerciais do governo e da Equinor)	32.749	36.254
Outras receitas	64.121	49.802
Receitas do petróleo	134.425	312.245
Fundo soberano do governo no exterior	417.426	390.066
Receitas totais, exceto operações de empréstimo (II)	1.706.254	1.892.786
Superávit, antes das operações de empréstimo (III) = (II) - (I)	46.901	21.097
Operações de empréstimo – despesas		
Empréstimos aos bancos do Estado	113.467	129.554
Amortização da dívida	13.995	74.005
Outros empréstimos concedidos, subscrição de ações etc.	79.793	17.729
Despesas incorridas com operações de empréstimos (IV)	207.255	221.288
Despesas totais, incluindo operações de empréstimo (V) = (I + IV)	1.866.608	2.092.977

	2020	2021
Operações de empréstimo – receitas		
Reembolsos etc.	141.342	137.931
Fundos de empréstimo do governo	19.012	62.261
Receitas obtidas com operações de empréstimo (VI)	160.354	200.191
Total das receitas, incluindo operações de empréstimo (VII) = (II + VI)	1.866.608	2.092.977

Fonte: Norue (2022, p. 72) (excerto da Tabela 1.5 do anexo 1)

Na Tabela 10 as receitas e despesas seguem a tendência de se destacar o valor destinado às transferências e às despesas necessárias à atividade ordinária do Estado, além de se detalhar, no caso das despesas operacionais, os seus principais componentes.

A diferença entre as receitas e despesas é exibida excluindo-se o efeito do financiamento das operações do Estado, e assim demonstra um resultado (superávit) independente do efeito da obtenção e pagamento de empréstimos. Em 2021 os reembolsos de empréstimos acrescidos do superávit primário foram inferiores às despesas com operações de empréstimos em kr\$ 62.261 milhões, o que representou a necessidade de financiamento por meio de fundos de empréstimo do governo.

A Noruega divulga adicionalmente as despesas classificadas por entidades (semelhante ao Canadá e à Polônia), as receitas detalhadas e as despesas classificadas por área programática/entidades (vide Tabela 3, Anexo A).

4.5 ESLOVÊNIA

A República da Eslovênia apresenta a Demonstração de Receitas e Despesas, em detalhes (Tabela 4, Anexo A), bem como a demonstração de realização das despesas por entidades orçamentárias (Tabela 5, Anexo A), tal qual o fazem o Canadá, a Polônia e a Noruega. Em ambas as tabelas são apresentados dados para o orçamento atualizado, a execução do orçamento no período de janeiro a junho de 2021 e a estimativa de realização do orçamento em 2021.

A execução das despesas para o ano integral pode ser visualizada no site <https://proracun.gov.si/Public/BudgetVisualization>, porém em formatos diferentes. Por exemplo, para cada ano são apresentadas as despesas por áreas de consumo, o que se assemelha à classificação brasileira das despesas por função (vide Tabela 6, Anexo A).

TABELA 11: COMO ARRECADAMOS DINHEIRO?

(Em unidades de Euro)

Receita	Receita estimada	Receita arrecadada
Imposto sobre o valor adicionado	5.037.841.166,00	338.021.741,73
Fundos recebidos da União Europeia	1.778,105.024,61	115.477.526,69
Imposto de Renda (pessoa física)	1.718.813.825,00	199.601.339,5
Imposto de Renda (pessoa jurídica)	1.515.863.482,00	155.740.782,68
Impostos especiais de consumo	1.452.297.460,00	132.693.487,88
Outras receitas	1.134.423.047,00	128.701.270,29
Receitas não tributárias (dividendos, impostos, multas)	542.121.147,00	79.500.367,4
Receitas de capital	198.027.943,00	21.643.760,62
Total	11.599.388.070,00	1.171.380.277,00

Fonte: Slovenija (2023a). Posição em 15/02/2023

TABELA 12: COMO GASTAMOS DINHEIRO?

(Em unidades de Euro)

Despesas	Despesa planejada	Total gasto	Percentual gasto
Remunerações de empregados	4.179.531.933,40	544.969.459,62	38,48
Outras despesas	3.138.811.683,28	94.252.587,88	6,66
Investimentos	2.452.338.006,57	66.550.962,48	4,70
Assistência a famílias e aos desempregados e seguridade social	1.864.175.480,25	199.793.680,47	14,11
Despesas com bens e serviços	1.411.478.142,82	133.409.303,16	9,42
Instituto de pensão e seguro de invalidez da Eslovênia	1.270.599.116,00	74.370.650,11	5,25
Pagamentos de fundos à UE	654.087.491,00	101.306.899,92	7,15
Juros	645.503.780,40	57.260.166,04	4,04
Institutos de saúde	573.138.489,93	24.783.712,58	1,75
Subsídios	501.581.694,53	119.483.574,17	8,44
Total	16.691.245.818,18	1.416.180.996,43	100,00

Fonte: Slovenija (2023a). Posição em 15/02/2023

Para informações do orçamento atualizadas diariamente, a solução é apresentada em duas tabelas, denominadas *Kako denar zbiramo?* (Como arrecadamos dinheiro?) e *Kako denar porabimo?* (Como gastamos dinheiro?).

As informações apresentadas nas Tabelas 11 e 12, apesar da aparente simplicidade, têm o mérito da tempestividade e da síntese, o que permite ao usuário identificar com facilidade e diariamente onde os recursos são obtidos e aplicados. A trivial apresentação dos gastos em percentual auxilia a identificar a magnitude dos valores.

4.6 BÉLGICA

O relatório *Comptes Nationaux 2021: comptes des administrations publiques* apresenta a tabela de receitas, despesas e capacidade (+) ou necessidade (-) de financiamento para o governo geral (consolidado) e também para todas as unidades que estão sendo consolidadas (Belgique, 2022a). No entanto, no sítio da internet do *National Bank of Belgium online statistics* (NBB.Stat) esta tabela é apresentada com maior nível de detalhamento no item Benefícios de assistência social.

TABELA 13: RECEITA, DESPESA E CAPACIDADE (+) OU NECESSIDADE (-) DE FINANCIAMENTO DO GOVERNO GERAL
(EM MILHÕES DE EUROS)

	2020	2021
Receitas		
Receitas fiscais e parafiscais	197.235,0	216.329,0
Impostos diretos	72.177,0	79.288,1
Pessoas físicas	55.608,8	58.508,4
Empresas	15.239,2	19.540,6
Outros setores	1.329,0	1.239,1
Impostos indiretos	59.597,3	67.443,4
Contribuições aos fundos de previdência social	62.173,1	65.518,5
Impostos sobre capitais	3.287,6	4.079,0
Receitas não fiscais e parafiscais	32.350,8	34.483,9
Contribuições para a assistência social	10.724,6	11.009,7
Juros recebidos	1.238,1	1.270,5
Outros rendimentos sobre a propriedade	1.890,6	2.302,2
Transferências correntes de outros setores e subsídios recebidos	4.058,8	4.227,1
Vendas de bens e serviços produzidos	14.148,1	14.942,9
Transferências de capital de outros setores	290,6	731,5

	2020	2021
Total das Receitas (I)	229.585,8	250.812,9
Despesas		
Despesas correntes, exceto juros	245.333,5	250.766,0
Remuneração de funcionários	60.456,0	62.690,3
Despesas de consumo e impostos pagos	19.846,4	21.384,6
Benefícios de assistência social	128.506,7	132.079,5
Assistência médica	31.828,4	35.339,8
Benefícios por doença e invalidez	10.059,9	10.736,3
Benefícios por desemprego	12.771,3	9.043,0
Pensões por reforma antecipada e por encerramento de carreira	1.435,2	1.195,9
Pensões	51.902,6	53.870,8
Abonos a famílias	7.079,7	7.304,9
Outros	13.429,6	14.588,8
Benefícios sociais em espécie	91.600,5	90.850,5
Benefícios sociais em espécie fornecidos por produtores mercantis	36.906,2	41.229,0
Subvenções	22.813,4	21.493,6
Transferências correntes para o exterior	6.156,8	7.027,1
Transferências correntes para famílias	5.741,2	4.989,5
Transferências correntes para empresas	1.813,0	1.101,4
Despesas de juros	8.941,9	8.499,6
Despesas de capital	16.569,3	19.478,8
Formação bruta de capital fixo	12.464,4	13.699,9
Outras aquisições líquidas de ativos não financeiros	177,6	182,3
Transferências de capital para outros setores	3.927,3	5.596,6
Total das Despesas (II)	270.844,7	278.744,4
Capacidade (+) ou necessidade (-) de financiamento (III = I – II)	(41.259,0)	(27.931,5)

Fonte: Bélgica (2022b) (excerto da tabela *Non-financial account of the government – overview*).

Na Bélgica, embora haja três grandes subgrupos no conjunto das despesas (despesas correntes, despesas de juros e despesas de capital), é necessária uma análise mais vagarosa para identificar como os recursos são consumidos, uma vez que itens como benefícios de assistência social e subvenções estão contidos no subgrupo das despesas correntes, em conjunto com as despesas necessárias ao funcionamento do Estado.

As despesas do governo geral, organizadas por função de governo e transações de despesas, podem ser visualizadas na Tabela 7 do Anexo A.

4.7 DINAMARCA

A divulgação das receitas e despesas para todas as unidades orçamentárias que compõem a estrutura governamental central da Dinamarca é feita individualmente (com a descrição das receitas e despesas orçadas e executadas) no relatório Contas do Estado para o exercício de 2021: especificação orçamentária e contabilística (Danmark, 2022a).

A evidenciação sintética das despesas e receitas do Estado está contida no Resumo sobre as Contas do Estado para 2021: uma rápida visão geral das finanças do estado.

TABELA 14: DESPESAS
(EM BILHÕES DE COROAS DINAMARQUESAS)

	2020	2021
DESPESA TOTAL	946,5	983,30
Despesas operacionais	115,4	126,9
Despesas salariais	46,8	50,5
Outras despesas operacionais	68,6	76,4
Despesas de transferência	741,9	747,5
Pensões sociais	185,1	193,4
Pensões do serviço público	28,6	28,6
Outros subsídios para pessoas físicas	93,1	88,9
Subsídios para instituições independentes (ensino e pesquisa)	45,8	46,5
Subvenções em bloco (regiões e municípios)	196,0	210,5
Reembolsos aos municípios e regiões	30,5	40,5
Subsídios para negócios	55,6	38,9
Outras transferências	107,1	100,3
Outras despesas	89,3	108,9

Fonte: Danmark (2022b, p. 9).

As despesas do governo são categorizadas em três grandes grupos: despesas operacionais, despesas de transferências e outras despesas, e evidenciam que a maior parte dos recursos públicos são destinados às transferências, assim como ocorre no Canadá, Polônia e Bélgica.

TABELA 15: RECEITAS
(EM BILHÕES DE COROAS DINAMARQUESAS)

	2020	2021
RECEITA TOTAL	932,0	1.016,4
Tributos	818,6	897,0
Impostos pessoais e contribuição para o mercado de trabalho	617,6	651,8
Impostos sobre as empresas	71,0	100,4

Impostos transferidos (para municípios, União Europeia etc.)	(278,3)	(275,8)
IVA, taxas alfandegárias e outras taxas	326,5	347,8
Outros impostos	81,8	72,8
Transferências e receitas operacionais	65,5	73,0
Receita operacional	15,1	16,1
Transferência de municípios etc.	31,7	34,1
Outras transferências (da União Europeia etc.)	18,7	22,8
Outras receitas	47,9	46,4

Fonte: Danmark (2022b, p. 9).

As receitas do governo são classificadas por tributos, transferências e receitas operacionais, e outras receitas. A parcela de impostos transferidos para os municípios e para a União Europeia é divulgada como uma conta redutora da seção de tributos, assim como o é na França.

4.8 ITÁLIA

A Itália divulga suas informações de receitas e despesas de variadas formas e em relatórios diversos (Italia, 2022abc). Em sua abordagem mais concisa as despesas dos ministérios são classificadas em três agregados: despesas operacionais, encargos financeiros e transferências concedidas.

TABELA 16: REGISTRO DAS DESPESAS PARA O ANO DE 2021– RESUMO DAS DESPESAS POR NATUREZA
(Em milhares de euros)

Natureza da despesa	Valor	% do total de despesas operacionais	% do total de despesas gerais
Pessoal	78.222.681	78,21	11,87
Remuneração	58.193.989	58,18	8,83
Encargos sociais	16.851.735	16,85	2,56
Despesas diversas de pessoal	3.176.957	3,18	0,48
Consumo de bens e serviços	14.227.042	14,22	2,16
Uso de bens de terceiros	919.414	0,92	0,14
Taxas diversas de administração	288.662	0,29	0,04
Impostos do exercício	4.945.568	4,94	0,75
Despesas extraordinárias	107.893	0,11	0,02
Depreciação e amortizações	1.310.263	1,31	0,20
TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS	100.021.522	100,00	15,18
ENCARGOS FINANCEIROS	68.514.964		10,40
Transferências no exercício (para outras administrações)	401.947.250		61,00

Natureza da despesa	Valor	% do total de despesas operacionais	% do total de despesas gerais
Transferências para investimentos	87.843.034		13,33
Transferências para amortização de empréstimos	581.054		0,09
TOTAL DAS TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	490.371.338		74,42
TOTAL GERAL	658.907.824		100,00

Fonte: Italia (2022a, p. 173).

As despesas operacionais expressam o valor utilizado pelos centros de custos para o desempenho das suas funções e atividades.

As transferências concedidas representam os recursos financeiros transferidos para famílias e empresas (intervenções diretas de política social ou apoio ao setor produtivo), para o exterior (intervenções de cooperação para o desenvolvimento ou como participação da Itália na EU) e financiamento de parte significativa das funções públicas que não são desempenhadas diretamente pelos ministérios, mas o são por outras administrações estatais nacionais e territoriais (regiões, províncias, municípios e cidades metropolitanas, órgãos do setor da saúde etc.), por meio de transferências do orçamento do Estado (Italia, 2022c).

Entre os vários formatos de divulgação das despesas, a Itália as demonstra por missão (semelhante às despesas por funções, no Brasil), identificando os valores empenhados e pagos (Italia, 2022b), e por entidades (Italia, 2022a). Quanto às receitas, destaca-se a peculiaridade de subclassificá-las em recorrentes e não recorrentes, conforme demonstrado na Tabela 8 (Anexo A).

4.9 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

A demonstração das operações e mutações no patrimônio líquido dos Estados Unidos da América segrega as receitas em receitas ordinárias (entradas decorrentes do poder de tributar ou recebidas por meio de doações) e receitas vinculadas

(pertencentes a fundos cujas receitas são vinculadas a atividades, benefícios ou propósitos específicos) (USA, 2022).

**TABELA 17: DEMONSTRAÇÃO DAS OPERAÇÕES E MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
PARA O EXERCÍCIO FINDO EM 30 DE SETEMBRO DE 2021
(EM BILHÕES DE DÓLARES)**

	Receitas ordinárias	Receitas vinculadas	Eliminações	Total
Receitas				
Imposto sobre a renda pessoa física e retenções fiscais	2,002.0	1,274.3	-	3,276.3
Imposto sobre a renda das empresas	456.2	-	-	456.2
Impostos especiais de consumo	28.6	52.0	-	80.6
Imposto de desemprego	6.1	44.2	-	50.3
Tarifas alfandegárias	80.0	0.1	-	80.1
Impostos sobre heranças e doações	27.1	-	-	27.1
Outros impostos e receitas	163.4	27.3	-	190.7
Receitas auferidas diversas	94.4	0.2	-	94.6
Receita Intragovernamental	-	106.1	(106.1)	-
Receitas totais	2,857.8	1,504.2	(106.1)	4,255.9
Custo líquido das operações do governo				
Custo líquido	5,165.3	2,185.5	-	7,350.8
Custo intragovernamental	106.1	-	(106.1)	-
Total do custo operacional líquido	5,271.4	2,185.5	(106.1)	7,350.8
Transferências intragovernamentais	(693.7)	693.7	-	-
Custo operacional líquido menos receita líquida das transferências	(3,107.3)	12.4	-	(3,094.9)
Saldo inicial do patrimônio líquido	(30,265.8)	3,474.4	-	(26,791.4)
Ajustes de exercícios anteriores				
Mudanças em premissas contábeis	0.7	-	-	0.7
Resultado do exercício	(3,107.3)	12.4	-	(3,094.9)
Transações e saldos não correspondidos	(0.2)	-	-	(0.2)
Saldo final do patrimônio líquido	(33,372.6)	3,486.8	-	(29,885.8)

Fonte: USA (2022, p. 61).

Compõem a Tabela 17 as receitas, o custo líquido das operações do governo, as transferências intragovernamentais e ainda ajustes que afetam o patrimônio líquido, como mudanças nas premissas contábeis e correção de erros de exercícios anteriores. As transferências intragovernamentais são transferências entre o Fundo Geral e os fundos de valores vinculados, exigidas por lei (USA, 2022).

O custo líquido das operações do governo – custo bruto (incluindo ganhos/perdas de mudanças nas premissas contábeis) menos receita ganha – provém da Demonstração de custo Líquido.

TABELA 18: DEMONSTRAÇÃO DE CUSTO LÍQUIDO PARA O EXERCÍCIO FINDO EM 30 DE SETEMBRO DE 2021
(EM BILHÕES DE DÓLARES)

	Custo bruto (a)	Receita ganha (b)	Subtotal (c) = (a) – (b)	Ganhos/ perdas por mudanças em premissas (d)	Custo líquido (e) = (c) + (d)
Departamento de Saúde e Serviços Humanos	1,644.9	137.7	1,507.2	0.7	1,507.9
Administração da Seguridade Social	1,194.1	0.3	1,193.8	-	1,193.8
Departamento de Defesa	851.8	44.0	807.8	82.8	890.6
Departamento do Tesouro	854.6	23.8	830.8	-	830.8
Departamento de Assuntos de Veteranos	351.0	3.9	347.1	346.3	693.4
Departamento de Trabalho	396.8	-	396.8	-	396.8
Juros sobre títulos do Tesouro em poder do público	392.0	-	392.0	-	392.0
Administração de pequenas empresas	350.5	3.1	347.4	-	347.4
Departamento de Agricultura	239.4	8.8	230.6	-	230.6
Departamento de Educação	243.0	34.4	208.6	-	208.6
Gabinete de Gestão de Pessoal	134.0	26.3	107.7	84.9	192.6
Departamento de Transporte	102.9	1.0	101.9	-	101.9
Departamento de Segurança Interna	101.0	12.9	88.1	1.6	89.7
Contas de assistência de seguridade	92.9	14.4	78.5	-	78.5
Departamento de Justiça	41.4	2.6	38.8	-	38.8
Departamento de Estado	40.2	3.5	36.7	1.9	38.6
Departamento de Energia	43.2	6.2	37.0	-	37.0

	Custo bruto (a)	Receita ganha (b)	Subtotal (c) = (a) – (b)	Ganhos/ perdas por mudanças em premissas (d)	Custo líquido (e) = (c) + (d)
Departamento de Habitação e Desenvolvimento Urbano	35.3	1.9	33.4	-	33.4
Administração Nacional Aeronáutica e Espacial	22.1	0.3	21.8	-	21.8
Departamento do interior	23.8	2.3	21.5	-	21.5
Conselho de Aposentadoria Ferroviária	17.3	-	17.3	-	17.3
Agência dos EUA para o Desenvolvimento Internacional	16.0	-	16.0	-	16.0
Departamento de Comércio	15.5	3.6	11.9	0.1	12.0
Comissão Federal de Comunicações	11.7	0.4	11.3	-	11.3
Agência de Proteção Ambiental	8.9	0.4	8.5	-	8.5
Fundação Nacional de Ciências	7.4	-	7.4	-	7.4
Serviço Postal dos EUA	77.9	75.7	2.2	-	2.2
Instituto Smithsonian	1.5	0.8	0.7	-	0.7
Corporação Desafio do Milênio	0.7	-	0.7	-	0.7
Comissão Reguladora Nuclear dos EUA	0.9	0.7	0.2	-	0.2
Administração Nacional da Cooperativa de Crédito	0.2	0.1	0.1	-	0.1
Comissão de Valores Mobiliários	2.4	2.5	(0.1)	-	(0.1)
Export-Import Bank dos EUA	0.5	0.7	(0.2)	-	(0.2)
Corporação Financeira de Desenvolvimento Internacional dos EUA	-	0.2	(0.2)	-	(0.2)
Corporação de Seguros do Sistema de Crédito Agrícola	-	0.4	(0.4)	-	(0.4)
Administração de Serviços Gerais	(0.1)	0.9	(1.0)	-	(1.0)
Autoridade do Vale do Tennessee	8.8	10.4	(1.6)	-	(1.6)
Corporação Federal Asseguradora de Depósitos	1.7	7.1	(5.4)	-	(5.4)
Fundo Nacional de Investimento em	0.1	6.6	(6.5)	-	(6.5)
Aposentadoria Ferroviária					
Corporação de Garantia de Benefícios de Pensões	(56.5)	22.6	(79.1)	-	(79.1)
Demais entidades	24.9	1.8	23.1	0.1	23.2
Total	7,294.7	462,3	6,832.4	518.4	7,350.8

Fonte: USA (2022, p. 59)

O foco do orçamento dos EUA é por entidade, portanto, os custos e as receitas (apresentadas pelo regime de competência) são categorizadas na demonstração de custo líquido por entidade, relacionando o custo líquido das entidades com o custo líquido total do governo. A receita ganha, valor deduzido do custo bruto, é resultante do fornecimento de bens e serviços pelo governo a um determinado preço (USA, 2022).

4.10 ALEMANHA

A Alemanha evidenciou as informações de despesas, por natureza, no Relatório Financeiro de 2023, para os exercícios de 2017 a 2021 (execução da despesa), 2022 (previsão), 2023 (diretrizes) e 2024-2026 (planejamento financeiro). Para efeito de comparação são apresentados os dados referentes aos exercícios de 2020 e 2021:

TABELA 19: DESPESA POR CATEGORIA ECONÔMICA E NATUREZA
(EM MILHÕES DE EUROS)

	2020	2021
DESPESAS TOTAIS	441.798	556.617
I - DESPESAS CORRENTES	390.245	507.012
DESPESAS DE PESSOAL	35.409	36.498
Pessoal ativo	26.249	27.237
Pessoal inativo	9.160	9.261
DESPESAS ORDINÁRIAS	36.370	38.670
Manutenção de bens imóveis	1.801	1.083
Aquisições militares, instalações etc.	16.833	17.068
Outras despesas de materiais	17.736	20.518
DESPESAS DE JUROS	6.413	3.855
Para as administrações	0	0
Para outras áreas	6.413	3.855
- para instituições de segurança social	0	0
- outros	6.413	3.855
- para pedidos de indenização	42	42
- para outro mercado de crédito doméstico	6.371	3.813
- para países estrangeiros	0	0
TRANSFERÊNCIAS E CONCESSÕES	312.053	427.989
Para as administrações	75.607	117.438
- nacional	41.262	31.717
- comunidades	18	25
- fundos especiais	34.326	85.696
- associações de propósitos específicos	0	0
Para outras áreas	236.446	310.551
- Companhias	49.569	83.683

	2020	2021
- Pensões e subsídios a pessoas físicas	30.735	32.557
- Para a Seguridade Social	134.613	172.478
- Para instituições privadas sem fins lucrativos	10.736	9.907
- Para países estrangeiros	10.782	11.926
- Para outros	11	0
II - DESPESAS DE CAPITAL	51.553	49.606
INVESTIMENTOS EM BENS TANGÍVEIS	11.592	6.461
Imóveis	8.192	3.920
Bens móveis	2.816	2.453
Terrenos	585	88
TRANSFERÊNCIAS DE PROPRIEDADE	31.857	37.612
Dotações e subvenções para investimentos	30.652	33.788
Para as administrações	8.148	5.145
- nacional	2.905	3.371
- comunidades e associações comunitárias	221	274
- fundos especiais	5.022	1.500
- associações de propósito específico	0	0
Para outras áreas	22.504	28.643
- Seguridade Social	0	0
- Outros (nacionais)	13.065	18.927
- Outros (no exterior)	9.440	9.716
Outras transferências de propriedade	1.205	3.824
Para as administrações	0	0
- nacional	0	0
- comunidades	0	0
Para outras áreas	1.205	3.824
- Empresas (nacionais)	5	2.430
- Outros (nacionais)	166	172
- No exterior	1.034	1.222
EMPRÉSTIMOS E AQUISIÇÕES DE PARTICIPAÇÕES DE CAPITAL	8.103	5.533
Concessão de empréstimos (incluindo garantias)	7.140	1.642
Para as administrações	0	0
Para outras áreas	7.140	1.642
Aquisição de participações de capital	473	3.170
- nacional	473	3.170
- no exterior	0	0
Garantias	490	721
REEMBOLSO DE EMPRÉSTIMOS À ADMINISTRAÇÕES	0	0

Fonte: Deutschland (2022, p. 231) (excertos da tabela *Ausgaben des Bundes nach volkswirtschaftlichen Arten in den Haushaltsjahren 2017 bis 2021*)

O maior montante de despesas no exercício de 2021 está concentrado nos grupos de transferências e concessões (84,4% das despesas correntes) e transferências de propriedade (75,8% das despesas de capital). Nota-se que esses são os grupos com o maior nível de detalhe na Tabela 19, permitindo a identificação dos principais destinatários dos recursos públicos.

TABELA 20: RECEITA POR CATEGORIA ECONÔMICA E ORIGEM
(EM MILHÕES DE EUROS)

	2020	2021
RECEITAS TOTAIS	311.085	341.017

	2020	2021
RECEITAS CORRENTES	308.939	338.924
IMPOSTOS	283.254	313.545
Impostos comunitários e alocação de impostos comerciais	235.978	277.795
Outros impostos	85.183	79.721
Transferências suplementares para outros países	(8.751)	(10.071)
Recursos próprios transferidos da República Federal da Alemanha para a EU	(25.616)	(28.683)
Taxa do imposto sobre o valor adicionado transferida para a EU	(2.473)	(4.416)
Ajuda de consolidação aos países	(1.067)	(800)
OUTROS TRIBUTOS	1	-
RECEITAS DE ATIVIDADES ECONÔMICAS	7.263	5.342
Aluguel e arrendamento	76	74
Outros rendimentos da atividade econômica	7.187	5.268
RENDIMENTOS DE JUROS	364	346
Da administração	17	16
- nacional	16	16
- comunidades e associações comunitárias	1	-
- fundos especiais	-	-
- associações de propósito específico	-	-
De outras áreas	347	330
- seguridade social	-	-
- outros	347	330
TRANSFERÊNCIAS E CONCESSÕES	6.595	7.695
Da administração	3.137	2.808
- dos Estados	3.137	2.806
- comunidades e associações comunitárias	-	-
- fundos especiais	-	1
- associações de propósito específico	-	-
De outras áreas	3.458	4.887
- seguridade social	29	72
- outros (nacional)	1.395	603
- do exterior	2.034	4.212
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	11.461	11.996
RECEITAS DE CAPITAL	2.146	2.093
VENDA DE ATIVOS TANGÍVEIS	131	116
TRANSFERÊNCIAS DE PROPRIEDADE	674	672
Dotações e subvenções para investimentos	674	672
Da administração	-	-
De outras áreas	674	672
Outras transferências de propriedade	-	-
Da administração	-	-
De outras áreas	-	-
Empresas (nacional)	-	-
DEVOLUÇÕES DE EMPRÉSTIMOS, INVESTIMENTOS, REEMBOLSO DE CAPITAL E GARANTIAS	1.342	1.304
Recebimento de empréstimos concedidos	988	908
- por administrações	316	283
- de outras áreas	672	626
Venda de participações e reembolsos de capital	3	38
Garantias	351	359
EMPRÉSTIMOS DAS ADMINISTRAÇÕES	-	-
EXCESSO/PERDA GLOBAL DE RECEITA	-	-
*Para informação: participação da Confederação nos lucros do Bundesbank	2.500	-

Fonte: Deutschland (2022, p. 241) (excertos da tabela Einnahmen des Bundes nach volkswirtschaftlichen Arten in den Haushaltsjahren 2017 bis 2021).

Assim como na França e na Dinamarca, na Alemanha a evidenciação das transferências de recursos para a UE é feita por meio de uma dedução na categoria de receitas correntes.

A Alemanha também divulgou no Relatório Financeiro de 2023 um conjunto de tabelas com as despesas e receitas dos estados federados consolidados de 2018 a 2022 e as despesas e receitas dos municípios consolidados de 2012 a 2021. A Tabela 21 sintetiza as informações para os municípios.

TABELA 21: RECEITAS E DESPESAS TOTAIS DOS MUNICÍPIOS
(Em bilhões de Euros)

	2020	2021
RECEITAS FISCAIS DOS MUNICÍPIOS		
Participação municipal no imposto de renda e no imposto municipal sobre vendas		
Participação municipal no imposto de renda	38,1	40,0
Participação municipal no imposto sobre vendas	8,3	8,2
Imposto comercial (líquido) e impostos locais sobre a propriedade		
Imposto comercial (deduzido da parcela transferida)	37,6	50,7
Avaliação de imposto comercial	3,7	4,8
Impostos sobre a propriedade	13,2	13,4
Receitas de taxas e contribuições dos municípios		
Tarifas	19,1	19,8
Postagens	1,5	1,6
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	-	-
Dotações dos estados para os municípios		
Para atribuições totais, ou seja:		
Atividades de custeio	112,9	107,3
Alocações de investimento	10,8	11,1
DESPESAS DOS MUNICÍPIOS		
Investimentos em ativos fixos tangíveis	34,8	34,6
Dos quais, obras de infraestrutura	26,3	26,4
Despesas dos municípios com assistência social		
Despesa total dos municípios com assistência social	62,0	64,4
Despesas operacionais dos municípios		
Despesas de pessoal	68,6	71,5
Despesas de consumo intermediário	55,6	59,0
Despesa de juros	2,0	1,8
OUTRA INFORMAÇÕES		
Endividamento dos municípios		
Financiamento de investimentos	89,1	89,3
Empréstimos	33,7	31,5

Fonte: Deutschland (2022)

4.11 FINLÂNDIA

A demonstração das receitas e despesas do Estado apresenta três resultados parciais, decorrentes da confrontação entre receitas e despesas operacionais (resultado I), receitas e despesas financeiras e receitas e despesas eventuais (resultado II) e receitas e despesas de transferências (resultado III), em um modelo que se assemelha àquele da França.

TABELA 22: DEMONSTRAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS DO ESTADO
(EM UNIDADES DE EUROS)

	31/12/2020	31/12/2019
RECEITAS OPERACIONAIS	1.384.230.812,10	1.423.916.228,35
Receitas de prestação de serviços	850.531.870,97	921.822.126,99
Aluguéis e subsídios de usuários	42.029.786,40	43.054.782,64
Outras receitas operacionais	491.669.154,73	459.039.318,72
DESPESAS OPERACIONAIS	(11.039.616.652,54)	(10.441.254.354,49)
Materiais, suprimentos e mercadorias		
Compras durante o ano	574.378.491,97	571.992.776,70
Aumento (-) ou redução (+) de estoque	(5.528.656,57)	(13.720.947,77)
Despesas de pessoal	4.753.362.504,59	4.632.626.181,03
Aluguéis	701.819.588,83	716.425.407,76
Contratação de serviços	3.096.847.371,20	2.810.531.982,06
Outras despesas	925.334.337,54	755.828.595,88
Aumento (-) ou redução (+) de outros estoques	96.471,27	1.162.656,75
Produção para uso próprio (-)	(196.627.154,56)	(176.281.625,36)
Depreciação	1.189.933.698,27	1.142.689.327,44
RESULTADO I	(9.655.385.840,44)	(9.017.338.126,14)
RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS	472.094.563,74	604.203.687,82
Receitas financeiras	1.363.546.997,44	1.820.318.491,05
Despesas financeiras	(891.452.433,70)	(1.216.114.803,23)
RECEITAS E DESPESAS EVENTUAIS	170.836.385,23	243.864.792,88
Receitas eventuais	197.018.495,94	249.848.087,34
Despesas eventuais	(26.182.110,71)	(5.983.294,46)
RESULTADO II	(9.012.454.891,47)	(8.169.269.645,44)
RECEITAS E DESPESAS DE TRANSFERÊNCIAS		
Receitas	3.387.128.611,82	3.324.900.542,93
Da administração local	145.498.257,53	141.705.071,45
De fundos da seguridade social	118.642.901,40	25.431.792,60
Das atividades empresariais	794.741,86	862.160,15
De instituições financeiras e seguradoras	33.300.000,00	-
De organizações sem fins lucrativos	14.576.041,58	14.031.192,24
Das famílias	8.086.913,89	13.280.888,43
De instituições da União Europeia e outros órgãos	1.123.025.063,58	1.112.722.958,34
Do estrangeiro	5.235.568,76	4.594.967,55
Da administração estadual	1.937.969.123,22	2.012.269.712,17
Outras receitas da economia migratória	-	1.800,00
Despesas	(49.180.216.505,44)	(42.105.333.168,84)
Para a administração local	14.951.683.375,03	11.667.450.701,51
Para fundos de seguridade social	14.994.805.252,57	13.797.248.963,89
Para empresas	4.161.169.957,81	3.341.676.146,81

	31/12/2020	31/12/2019
Para instituições financeiras e seguradoras	13.482.399,64	13.903.281,23
Para organizações sem fins lucrativos	2.603.773.904,26	2.323.074.994,72
Para famílias	5.264.679.173,10	5.145.805.142,57
Para instituições da União Europeia e outros órgãos	2.331.834.022,11	2.180.127.945,91
Para o estrangeiro	790.245.700,09	579.074.205,18
Para a administração estadual	3.896.262.584,80	2.889.665.478,75
Outras despesas da economia migratória	172.280.136,03	167.306.308,27
RESULTADO III	(54.805.542.785,09)	(46.949.702.271,35)
RECEITAS DE IMPOSTOS E TAXAS	42.058.381.079,77	45.359.764.891,94
Impostos e outros valores tributários	41.893.521.386,84	45.190.465.516,82
Outras taxas impostas pelo governo	164.859.692,93	169.299.375,12
RESULTADO FINANCEIRO DO PERÍODO	(12.747.161.705,32)	(1.589.937.379,41)

Fonte: Suomi (2021, p. 58)

Diferentemente de todas as outras demonstrações apresentadas neste trabalho, as receitas de impostos e taxas são demonstradas ao fim da tabela para compor o resultado financeiro do período.

4.12 IRLANDA

A demonstração de recebimentos e pagamentos da Irlanda apresenta três resultados principais: superávit/déficit corrente, superávit/déficit de capital e superávit/déficit do Tesouro. O foco desta demonstração é a classificação dos pagamentos em despesas autorizadas no orçamento e despesas autorizadas em regulamentos extraorçamentários.

TABELA 23: DEMONSTRAÇÃO DE RECEBIMENTOS E PAGAMENTOS PARA O ANO ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2021
(EM MILHARES DE EUROS)

	2021	2020
Recebimentos correntes (I)		
Receitas tributárias	68.409.973	57.164.922
Receitas não tributárias	2.529.191	4.649.973
	70.939.164	61.814.895
(-) Pagamentos correntes (II)		
Despesas correntes autorizadas no orçamento	61.691.291	58.237.257
Despesas correntes autorizadas em regulamentos extraorçamentários	-	-
Serviço da Dívida Nacional	3.745.039	4.675.682
Transferência para/(de) conta de resgate de serviços da dívida	-	(34)
Pagamentos de salários, subsídios, pensões etc.	49.459	47.940
Pagamentos para a União Europeia	3.506.528	2.569.194
Outras despesas autorizadas em regulamentos extraorçamentários	313.452	290.376

	2021	2020
Superávit/(Déficit) corrente (III) = (I) – (II)	69.305.769	65.820.415
Recebimentos de capital (IV)	1.633.395	(4.005.520)
Reembolso de empréstimos (Gaeltacht)	2	-
Outros reembolsos de empréstimos	10.382.091	1.680.000
Recebimentos da União Europeia	645.056	25.170
Investimento em organismos internacionais (alienação de ações)	-	2.389
Outros recebimentos	273.818	1.505.273
	11.300.967	3.212.832
(-) Pagamentos de capital (V)		
Despesas de capital autorizadas em regulamentos extraorçamentários	9.887.721	9.612.082
Despesas de capital autorizadas em outros instrumentos legais	-	-
Empréstimos obtidos	10.394.216	1.894.935
Investimento em organismos Internacionais (aquisição de ações)	23.403	16.937
Outros pagamentos	1.254	380
	20.306.594	11.524.334
Déficit de Capital (VI) = (IV) – (V)	(9.005.627)	(8.311.502)
Superávit/Déficit do Tesouro (VII) = (III) + (VI)	(7.372.232)	(12.317.022)

Fonte: Ireland (2022, p. 9).

As receitas correntes tributárias são detalhadas em uma tabela adicional, assim como também o são as receitas correntes não tributárias em conjunto com as receitas de capital.

As despesas também são detalhadas em tabelas adicionais: as despesas autorizadas no orçamento são detalhadas por unidades orçamentárias, enquanto as despesas autorizadas em regulamentos extraorçamentários são detalhadas conforme o objeto ou o ato que as autorizou, como por exemplo, reembolso das despesas eleitorais dos candidatos, amparado pela Lei Eleitoral de 1997, Fundo Asiático de Desenvolvimento etc.

4.13 LUXEMBURGO

Em Luxemburgo, a execução do orçamento é apresentada à Câmara dos Deputados para votação. A Lei nº 648, de 23 de dezembro de 2022, apresenta a Conta geral das receitas e despesas realizadas no exercício de 2021. As despesas correntes e de capital são discriminadas por cada unidade orçamentária, enquanto as receitas

correntes são detalhadas no Ministério das Finanças e no Tesouro (Grand-Duché de Luxembourg, 2022a).

As informações sintéticas sobre as receitas e despesas são divulgadas por meio do Instituto Nacional de Estatística e Estudos Econômicos do Grão-Ducado do Luxemburgo.

TABELA 24: RECEITAS E DESPESAS DO GOVERNO GERAL EM 2021 – TOTAL DAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS (CONSOLIDADO)
(EM MILHÕES DE EUROS)

Descrição	2020	2021
Despesas	30.273,1	31.006,2
Despesas de consumo	2.788,3	3.038,1
Aquisição de ativos fixos	3.010,8	2.934,5
Remuneração dos empregados	6.938,7	7.362,2
Encargos sociais e impostos territoriais e prediais	1,0	1,1
Subsídios	733,8	718,5
Remuneração pelo uso de ativos de terceiros (juros, aluguéis etc.)	148,5	117,9
Impostos correntes sobre renda, patrimônio etc. cobrados das unidades institucionais	4,4	2,6
Prestações sociais (que não são transferências sociais em espécie)	11.111,8	10.916,0
Prestações sociais em espécie	2.267,7	2.306,7
Outras transferências correntes	2.377,1	2.528,5
Transferências de capital	783,2	986,2
Aquisições de outros ativos não financeiros deduzidas das alienações (terrenos, ativos intangíveis etc.)	107,7	94,0
Receitas	28.052,5	31.580,5
Receitas de bens produzidos para fins mercantis	632,2	648,4
Produção para uso final próprio	303,6	334,3
Taxas e royalties	868,6	961,1
Impostos sobre produção e importação	7.022,6	8.427,0
Subsídios à produção recebidos	11,5	13,2
Rendimentos sobre a propriedade	597,7	867,2
Impostos correntes sobre renda, patrimônio etc.	10.211,8	11.454,8
Contribuições sociais	8.115,0	8.592,4
Outras transferências correntes	162,6	118,1
Outras transferências de capital	127,0	163,9
Capacidade/necessidade de financiamento	(2.220,6)	574,3

Fonte: Grand-Duché de Luxembourg (2022b) (Tabela E3200).

Tanto na divulgação das receitas quanto das despesas não há classificações, o que dificulta a identificação de como os recursos públicos foram obtidos e consumidos, embora seja divulgada uma tabela auxiliar que demonstra os impostos e contribuições sociais do governo geral (Tabela 9, Anexo A).

As despesas do governo geral, organizadas por função de governo e transações de despesas, têm a mesma estrutura de apresentação daquela do governo da Bélgica, contidas na Tabela 7 (Anexo A).

4.14 HUNGRIA

A Hungria divulga as receitas do governo central distinguindo as receitas de impostos e contribuições das receitas do Fundo da União Europeia e de outras receitas.

TABELA 25: RECEITAS DO GOVERNO CENTRAL EM 2021
(EM BILHÕES DE FLORINS HÚNGAROS)

	Dotação orçamentária (atualizada)	Valor realizado	Realizado – dotação atualizada
RECEITAS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DO SUBSETOR CENTRAL	17,145	18,037	893
Tributos de empresas	1,718	1,892	174
Imposto sobre a renda	447	558	111
Imposto especial sobre instituições financeiras	61	62	0
Imposto de publicidade	0	9	9
Imposto diferenciado dos pequenos contribuintes	237	196	(42)
Imposto de pequenas empresas	97	111	14
Imposto sobre serviços públicos	53	54	1
Eco-taxa	5	5	0
Royalties de mineração	44	60	16
Imposto sobre jogos de azar	35	29	(6)
Outros impostos e pagamentos	15	12	(3)
Outras tributos do governo central	456	488	32
Imposto de renda sobre fornecedores de energia	61	77	17
Imposto sobre a frota automobilística	38	39	2
Imposto sobre operações de varejo	65	79	14
Contribuição de reabilitação	104	113	10
Impostos sobre o consumo	6,689	7,054	365
Imposto sobre o Valor Adicionado	5,036	5,397	362
Imposto especial sobre o consumo	1,249	1,243	(5)
Imposto de registro de veículos automotores	20	17	(3)
Imposto de telecomunicações	53	59	6
Taxa de transação financeira	219	233	14
Taxa de seguro	106	104	(2)
Contribuição para o desenvolvimento do turismo	8	0	(7)
Tributos de pessoas físicas	3,007	3,211	204
Imposto sobre a renda	2,718	2,889	171
Outros impostos	202	227	25
Imposto sobre veículos automotores	87	95	8
Receitas de impostos e contribuições de fundos extraorçamentários	453	471	18
Receitas de impostos e contribuições dos fundos de previdência social	5,277	5,409	132
Contribuição sociais	5,118	5,247	129

	Dotação orçamentária (atualizada)	Valor realizado	Realizado – dotação atualizada
Outras contribuições e impostos	159	163	3
RECEITAS DE FUNDOS DA EU	2,050	1,576	(474)
OUTRAS RECEITAS	467	641	173
Outras receitas do orçamento central	327	507	181
Outras receitas dos fundos de seguridade social	39	29	(9)
Outras receitas de fundos extraorçamentários	102	104	2
RECEITAS TOTAIS	19,662	20,254	592

Fonte: Hungary (2022, p. 14).

A divulgação das despesas é feita praticamente em um único bloco, destacadas apenas as despesas de juros.

TABELA 26: DESPESAS DO GOVERNO CENTRAL EM 2021
(EM BILHÕES DE FLORINS HÚNGAROS)

	Dotação orçamentária (atualizada)	Valor realizado	Realizado – dotação atualizada)
DESPESAS PRINCIPAIS	21,011	23,754	2,743
Subsídios especiais e normativos e apoio à mídia pública	562	740	179
Subsídio tarifário da política social	138	86	(52)
Subsídios habitacionais	370	376	7
Fundo nacional de família e política social	672	675	3
Despesas operacionais líquidas do governo central	6,738	8,294	1,556
Despesas relacionadas com fundos da UE	2,515	2,243	(272)
Apoio aos governos locais	909	1,014	105
Contribuição para o orçamento da UE	615	610	(5)
Reservas centrais	436	0	(436)
Outras despesas	730	1,754	1,024
Despesas de fundos extraorçamentários	591	689	97
Subsídios passivos	109	94	(14)
Subsídios ativos	165	149	(16)
Outras despesas	318	446	128
Despesas de fundos de seguridade social	6,736	7,273	537
Pensões	3,907	4,116	209
Benefícios por incapacidade e reabilitação	284	305	22
Benefícios em dinheiro	496	530	33
Cuidados médicos e preventivos	1,567	1,880	313
Despesas líquidas com medicamentos	333	319	(14)
Outras despesas	149	123	(26)
DESPESAS DE JUROS (LÍQUIDAS)	937	1,274	337
TOTAL DAS DESPESAS	21,948	25,029	3,080
SUPERÁVIT/DÉFICIT	(2,288)	(4,774)	(2,487)

Fonte: Hungary (2022, p. 19).

O resultado do exercício (superávit/déficit) é divulgado na última linha da Tabela 26 e resulta da diferença entre o total das despesas e total das receitas presentes na Tabela 25.

4.15 HOLANDA

As receitas de impostos e contribuições de 2021 da Holanda foram divulgadas com base nos preceitos da Economic and Monetary Union – EMU e com base no regime de caixa (transações ajustadas à base EMU). A EMU é uma entidade europeia para o monitoramento do equilíbrio econômico de seus países membros que estabelece que as receitas e as despesas sejam reconhecidas pelo regime de competência (Nederland, 2022).

TABELA 27: RECEITAS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES EM 2021, COM BASE NA ECONOMIC AND MONETARY UNION – EMU
(EM MILHÕES DE EUROS)

	Orçado para 2021	Realizado em 2021	Diferença
Impostos sobre aquisições e serviços	93.374	100.663	7.288
Taxas de importação	3.475	3.812	337
Imposto sobre vendas	58.440	65.008	6.568
Imposto sobre automóveis de passageiros e motocicletas	1.471	1.503	32
Imposto de consumo	12.173	11.471	(701)
- Imposto sobre o consumo de petróleo leve	4.600	4.042	(558)
- Imposto especial de consumo sobre óleos minerais que não sejam óleos leves	3.862	3.607	(255)
- Imposto sobre tabaco	2.646	2.707	60
- Imposto sobre álcool	320	373	53
- Imposto sobre cerveja	407	391	(16)
- Imposto sobre vinho	338	352	14
Impostos sobre negócios jurídicos	6.459	7.024	566
- Imposto de transferência	3.426	3.819	393
- Imposto de seguro	3.032	3.205	173
Imposto sobre outros veículos automotores	4.365	4.323	(42)
Impostos com base no meio ambiente	4.355	4.518	163
- Imposto sobre resíduos	191	251	60
- Imposto de energia	3.769	3.877	108
- Taxa de água	314	320	7
- Impostos sobre combustível	1	1	0
- Taxa de voo	80	69	(11)
- Impostos de CO2	0	0	0
Imposto sobre o consumo de bebidas não alcoólicas e outros produtos	274	268	(6)
Imposto sobre veículos pesados	204	199	(6)
Taxa do senhorio (imposto sobre a habitação social)	1.468	1.837	369
Imposto bancário	690	699	9
Impostos sobre renda, lucro e patrimônio	90.234	111.101	20.867
Imposto sobre a renda	5.349	7.593	2.244
Imposto sobre salários	58.613	64.873	6.261
Imposto sobre dividendos	4.067	4.969	902
Imposto sobre jogos de azar	525	335	(190)
Taxa de corporação	19.737	30.811	11.074
- Setor de gás	220	13	(207)
- Setor não gasoso	19.517	30.798	11.281
Retenção de imposto sobre juros e royalties	0	24	24

	Orçado para 2021	Realizado em 2021	Diferença
Imposto sobre doações e herança	1.944	2.496	553
Outras receitas fiscais	280	172	(108)
- Receitas de impostos e contribuições do Caribe holandês	155	161	6
Total de impostos	183.888	211.936	28.048
Contribuições de seguro nacional	37.057	38.653	1.596
Contribuições de seguro do empregado	72.099	71.776	(323)
- Contribuições de seguro de saúde	45.174	45.967	793
Total de impostos e contribuições na base EMU	293.044	322.366	29.322

Fonte: Nederland (2022, p. 13).

As receitas, assim como as despesas, também são divulgadas detalhadas por entidades (Coroa, Relações do Reino, Relações internacionais, educação, cultura e ciências, finanças, defesa etc.). Neste caso, a contabilização é feita pelo regime de caixa (Nederland, 2022).

A Holanda não divulga uma demonstração do governo com as despesas classificadas por natureza, porém ressalta o controle do teto dos gastos. O teto das despesas é dividido em três subtetos: teto do Orçamento Nacional, teto da Seguridade Social e teto da Saúde. A maioria das despesas líquidas se enquadram sob um dos três tetos. No entanto, também existem despesas que são excepcionalizadas em relação aos três subtetos.

TABELA 28: DESPESA LÍQUIDA, POR TIPO DE FINANCIAMENTO E TETO
(EM MILHÕES DE EUROS)

	Orçado para 2021	Realizado em 2021	Diferença
Despesas líquidas financiadas pelo orçamento			
Teto do orçamento nacional	155.096	173.585	18.488
Teto da seguridade social	30.104	33.297	3.193
Teto da saúde	2.094	1.981	(113)
Despesas líquidas que não se enquadram no teto de despesas	38.894	20.809	(18.085)
Total de despesas líquidas financiadas pelo orçamento	226.188	229.671	3.483
Despesas líquidas financiadas por contribuições			
Teto da seguridade social	66.281	63.768	(2.513)
Teto da saúde	73.230	74.304	1.074
Total de despesas líquidas financiadas por contribuições	139.511	138.072	(1.439)
Despesas líquidas totais	365.699	367.743	2.044
Teto do orçamento nacional	155.096	173.585	18.488
Teto da seguridade social	96.385	97.065	680
Teto da saúde	75.324	76.285	960
Despesas líquidas totais abaixo do teto de despesas	326.805	346.934	20.129

	Orçado para 2021	Realizado em 2021	Diferença
Despesas líquidas que não se enquadram no teto de despesas	38.894	20.809	(18.085)
Despesas líquidas totais	365.699	367.743	2.044

Fonte: Nederland (2022, p. 16).

Na parte superior da Tabela 28 as despesas estão divididas em despesas financiadas pelo orçamento e despesas financiadas por contribuições. As despesas financiadas pelo orçamento são pagas com tributos e são a soma de todas as despesas líquidas (despesas deduzidas das receitas não fiscais das unidades orçamentárias). As despesas com cuidados de saúde e seguridade social são financiadas principalmente por contribuições (Nederland, 2022).

5. PROPOSTA DE DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS

5.1 LIÇÕES OBTIDAS NOS PAÍSES DA OCDE

A análise das demonstrações de receitas e despesas dos países membros da OCDE que não adotam o padrão IPSAS revelou ênfase na comparação entre as informações do orçamento aprovado e do orçamento executado, em alguns países, como é o caso da Polônia, Noruega, Eslovênia, Itália, Dinamarca, Luxemburgo, Hungria e Holanda.

Não há variações significativas no modo de demonstrar as receitas públicas. Quanto às despesas, alguns países as evidenciam em demonstrações estruturadas por função de governo e por entidades, mas a maioria classifica as despesas em natureza, exceto os EUA e a Holanda que não adotam esta última classificação, conforme pode ser visto na Figura 5.

Quanto à estrutura dos relatórios contábeis destacam-se as seguintes boas práticas:

- a) Classificação das despesas por grupos homogêneos, segregando as despesas resultantes da atividade ordinária do Estado (despesas operacionais) das despesas de transferências e das despesas financeiras;
- b) Divulgação de demonstrações sintéticas: Polônia (despesas), Eslovênia (receitas e despesas) e Itália (despesas), com o uso de linguagem acessível e títulos atrativos;

Países	Classificação das receitas	Classificação das despesas		
		Natureza	Função/atividades homogêneas	Entidades
Canadá	Receitas tributárias, receitas de contribuição para o seguro-desemprego, receitas de precificação por poluição e outras receitas.	Despesas operacionais, transferências, encargos da dívida pública e perdas atuariais líquidas.	Sim	Sim
França	Receitas tributárias, receitas de venda de serviços, outras receitas, doações para o financiamento das políticas públicas e receitas financeiras.	Despesas operacionais, despesas de intervenção no domínio econômico e social e despesas financeiras.	Sim	Não há divulgação.
Polônia	Receitas tributárias, receitas não tributárias e fundos da UE e outras fontes não reembolsáveis.	Despesas correntes e de capital, transferências, serviço da dívida e projetos cofinanciados com a UE.	Sim	Sim
Noruega	Receitas tributárias, receitas de vendas e outros rendimentos.	Despesas operacionais, investimentos e transferências.	Sim	Sim
Eslovênia	Receitas tributárias, receitas não tributárias, receitas de capital, doações recebidas, receitas de transferências e fundos recebidos da UE e de outros países.	Despesas correntes, transferências correntes, despesas de investimento, transferências de investimento e pagamentos de fundos ao orçamento da EU.	Sim	Sim
Bélgica	Receitas fiscais e parafiscais e receitas não fiscais e parafiscais.	Despesas correntes, despesas de juros e despesas de capital.	Sim	Não há divulgação.
Dinamarca	Receitas tributárias, transferências e receitas operacionais, e outras receitas.	Despesas operacionais, despesas de transferências e outras despesas.	Não há divulgação	Não há divulgação.
EUA	Receitas tributárias, receitas diversas e receita intragovernamental.	Não há divulgação.	Não há divulgação	Sim
Itália	Receitas tributárias, receitas extra tributárias, alienação, cobrança de dívidas e lançamento de empréstimos.	Despesas operacionais, encargos financeiros e transferências concedidas	Sim	Sim
Alemanha	Receitas tributárias, receitas de atividades econômicas, rendimentos de juros, transferências e concessões, venda de ativos tangíveis, transferências de propriedade, devoluções de empréstimos/garantias, venda de participações e empréstimos.	Despesas de pessoal, despesas ordinárias, despesas de juros, transferências e concessões, investimentos em bens tangíveis, transferências de propriedade, empréstimos e aquisições de participações de capital e reembolso de empréstimos à administrações	Sim	Sim

Países	Classificação das receitas	Classificação das despesas		
		Natureza	Função/atividades homogêneas	Entidades
Finlândia	Receitas tributárias, receitas operacionais, receitas financeiras, receitas eventuais e receitas de transferências.	Despesas operacionais, despesas financeiras, despesas eventuais e despesas de transferências	Não há divulgação.	Sim.
Irlanda	Receitas tributárias, receitas não tributárias, reembolso de empréstimos, recebimentos da União Europeia, alienação de ações e outros recebimentos.	Não há classificação em grupos de natureza de despesa.	Não há divulgação	Sim
Luxemburgo	Receitas tributárias, contribuições sociais e outros.	Não há classificação em grupos de natureza de despesa.	Sim	Não há divulgação.
Hungria	Receitas de impostos e contribuições, receitas do Fundo da EU e outras receitas.	Não há classificação em grupos de natureza de despesa, destacando-se apenas as despesas de juros.	Não há divulgação	Não há divulgação.
Holanda	Receitas tributárias e contribuições de seguro nacional e de seguro do empregado.	Não há divulgação.	Sim.	Sim.

Figura 5: Classificação das receitas e despesas

Fonte: dados da pesquisa

- c) Na Noruega: segregação do resultado de financiamento das operações ordinárias do Estado, demonstrando o resultado independente do efeito da obtenção e pagamento de empréstimos;
- d) Na Alemanha: divulgação em blocos das principais informações de receitas e despesas dos estados e municípios, quais sejam, receitas fiscais dos municípios, transferências recebidas, investimentos em ativos tangíveis, despesas com assistência social, despesas operacionais e, como outras informações, endividamento dos municípios.

5.2 MODELO PROPOSTO PARA A DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS

As boas práticas percebidas nos países da OCDE, conjugadas com a identificação das lacunas de informações acessíveis ao cidadão comum nas demonstrações contábeis nacionais, resultaram no modelo de demonstração de obtenção e uso de recursos públicos a seguir descrito.

Os dados utilizados para compor a Tabela 28 foram obtidos no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro [Siconfi]. Para fins de ilustração, foram utilizadas as informações do município de São Paulo referentes ao exercício de 2021.

A Tabela 28 foi elaborada com os dados que se encontram disponíveis em outros demonstrativos, ou seja, ela é resultante da reorganização de dados e não representa esforço adicional de geração de novas informações para a sua elaboração, conforme pode ser visto no Apêndice G, Tabela 1.

TABELA 28: DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS

(Em unidades de reais)

Obtenção de recursos	Valores obtidos	% de obtenção
Impostos, taxas e contribuições de melhoria	43.771.345.858,79	57,1
Contribuição do empregado para a seguridade social, do contribuinte para o serviço de iluminação pública e outras	5.149.675.966,26	6,7
Transferências recebidas		
Da União	4.256.342.987,03	5,6
Do Estado	10.823.208.682,32	14,1
Do Fundo de Educação Básica e outras	5.852.259.811,5	7,6
De outras fontes	71.335.438,05	0,1
Empréstimos e financiamentos obtidos	122.178.048,70	0,2
Venda de bens do município	98.215.702,11	0,1
Rendimentos obtidos com aplicações financeiras e similares	1.224.688.189,89	1,6
Outros valores recebidos	5.281.445.204,39	6,9
TOTAL DA OBTENÇÃO DE RECURSOS (I)	76.650.695.889,04	100,00
Uso de recursos	Valores pagos	% pago
Remuneração e encargos sociais de funcionários	27.668.269.283,94	41,6
Material de consumo	1.119.957.108,25	1,7
Terceirização de serviços, dos quais		
Serviços contratados de pessoas jurídicas	9.519.989.256,59	14,3
Serviços contratados de pessoas físicas	192.009.182,02	0,3
Outros serviços terceirizados	17.160.710.793,88	25,8
Impostos e contribuições	666.874.424,45	1,0
Outras despesas de funcionamento do município	896.714.462,13	1,3
TOTAL DE DESPESAS DE FUNCIONAMENTO DO MUNICÍPIO (II)	57.224.524.511,26	86,1
Construção de obras	769.539.678,31	1,2
Compra de bens móveis e de equipamentos	41.288.671,39	0,1
Compra de imóveis	261.542.900,79	0,4
Compra de participação em empresas	-	-
TOTAL DE AQUISIÇÕES DE BENS DE LONGO PRAZO (III)	1.072.371.250,49	1,6
Distribuição gratuita de material, bem ou serviço	255.778.999,50	0,4
Premiações culturais, artísticas e outras	13.736.289,14	0,0
Auxílios financeiros concedidos diretamente a pessoas	593.254.134,02	0,9
Outros benefícios e transferências a pessoas	-	-
TOTAL DE BENEFÍCIOS E TRANSFERÊNCIAS A INDIVÍDUOS (IV)	862.769.422,66	1,3
Contribuições e subvenções	3.440.519.169,54	5,2
Outros benefícios e transferências a instituições	14.197.775,42	0,0
TOTAL DE BENEFÍCIOS E TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES (V)	3.454.716.944,96	5,2
Pagamento do valor principal da dívida pública	2.993.945.453,08	4,5
Pagamento dos juros e encargos da dívida pública	880.998.093,01	1,3
TOTAL DA DÍVIDA PÚBLICA (VI)	3.874.943.546,09	5,8
TOTAL DOS RECURSOS UTILIZADOS (VII) = (II+III+IV+V+VI)	66.489.325.675,46	100,00
RESULTADO DO ANO (VIII) = (I - VII)	10.161.370.213,58	

Fonte: Siconfi/Consultar declarações/Município de São Paulo/Exercício 2021/RREO 6º bimestre/Anexo 1; Siconfi/Consultar declarações/Município de São Paulo/Exercício 2021/Balanco Anual/DCA-Anexo I-AB

Caso esta demonstração fosse elaborada com os dados da União ou dos Estados sua composição seria diferente, em função dos efeitos da repartição tributária entre os entes e da concentração de transferência de renda por meio da União.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As demonstrações aplicadas ao setor público no Brasil não são concebidas para evidenciar, em um vocabulário compreensível às pessoas não versadas em contabilidade, informações relativas à obtenção e à utilização de recursos públicos, não obstante atenderem aos requisitos para as quais foram instituídas.

Nos países membros da OCDE que não adotam o padrão IPSAS para elaborar suas demonstrações contábeis, a pesquisa revelou que a divulgação das despesas quase sempre é feita por natureza e que há vários tipos de classificação, mas a mais recorrente é aquela em que as despesas são evidenciadas em grupos de despesas operacionais, despesas de transferências e despesas financeiras.

Com base na percepção adquirida na pesquisa dos países mencionados, é proposto neste trabalho um modelo de demonstração de obtenção e uso de recursos públicos, com o intuito de aumentar a transparência dos municípios brasileiros. Adotaram-se como requisitos a utilização de um vocabulário acessível ao público externo à contabilidade e a divulgação das receitas e despesas em grupos que expressem nitidamente a origem dos recursos (tributação, transferências, empréstimos) e a sua utilização (funcionamento do município, transferências e doações e pagamento da dívida).

Em virtude da impossibilidade da realização de pesquisa em governos locais dos países pesquisados, pelo grande volume e consequente dispersão dos dados,

esta pesquisa apresenta como principal limitação a análise de demonstrações contábeis apenas de governos centrais.

REFERÊNCIAS

- Belgique. (2022a). National Bank of Belgium Online Statistics. *Comptes Nationaux 2021: comptes des administrations publiques*. <https://www.nbb.be/doc/dq/f/dq3/histo/nfdb2210.pdf>.
- Belgique. (2022b). National Bank of Belgium Online Statistics. Non-financial account of the government – overview. <https://stat.nbb.be/?lang=en&SubSessionId=c835e241-7a2b-4abb-8b04-5dbeefd4e2cc&themetreeid=-200>.
- Belgique. (2022c). National Bank of Belgium Online Statistics. Government spending by functions and transactions. <https://stat.nbb.be/?lang=en&SubSessionId=c835e241-7a2b-4abb-8b04-5dbeefd4e2cc&themetreeid=-200>.
- Biondi, L. & Bracci, E. (2018). “Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: a fad and fashion perspective”. *Sustainability*, 10(9), 1-16. <https://doi.org/10.3390/su10093112>
- Canada. (2022a) Minister of Public Services and Procurement. Public Accounts of Canada 2022 – Volume I. <https://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/cpc-pac/2022/pdf/2022-vol1-eng.pdf>.
- Canada. (2022b). Minister of Public Services and Procurement. Public Accounts of Canada 2022 – Volume II. <https://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/cpc-pac/2022/pdf/2022-vol2-eng.pdf>.
- Danmark. (2022a). Økonomistyrelsen. - Statsregnskab for finansåret 2021: Budget-og regnskabsspecifikation. https://www-oes--cs-dk.translate.goog/bevillingslove/?_x_tr_sl=da&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc.
- Danmark. (2022b). Økonomistyrelsen. Kort om Statens Regnskab for 2021: et hurtigt overblik over statens finanser. <https://oes.dk/media/42381/kort-om-statens-regnskab-2021.pdf>.
- Deutschland. (2022). Bundesministerium der finazen. *Finanzbericht 2023*. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/finanzbericht-2023.pdf?__blob=publicationFile&v=4.
- Fahmid, M. F, Harun, H., Graham, P., Carter, D., Suhab, S., An, Y., Zheng, Z., & Fahmid, M. M. (2019). New development: IPSAS adoption, from G20 countries to

village governments in developing countries. *Public Money & Management*, 40(2), 160-163. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1617540>

Grand-Duché de Luxembourg. (2022a). Conseil d'État. Loi N° 648 du 23 décembre 2022 portant règlement du compte général de l'exercice 2021. https://igf.gouvernement.lu/content/dam/gouv_igf/fr/dossiers/compte-general-de-l%27etat/loi-vot%C3%A9/2019-2025/compte-gnral-de-letat-2021.pdf.

Grand-Duché de Luxembourg. (2022b). Statec – Institut national de la statistique et des études économiques du Grand-Duché de Luxembourg. Table E3200. <https://statistiques.public.lu/fr/themes/economie-finances.html#comptes-nationaux>.

Grand-Duché de Luxembourg. (2022c). Statec – Institut national de la statistique et des études économiques du Grand-Duché de Luxembourg. Table E3300 <https://statistiques.public.lu/fr/themes/economie-finances.html#comptes-nationaux>.

Hungary. (2022). Magyar Nemzeti Bank. Public Finance Reportbv. <https://www.mnb.hu/letoltes/mnb-public-finance-report-2022-october.pdf>.

Ireland. (2022). Department of Finance. Finance Accounts. <https://www.gov.ie/en/publication/6a885-finance-accounts-2021/>.

Italia. (2022a). Ministero dell'Economia e delle Finanze. Rendiconto generale della amministrazione dello Stato per l'esercizio finanziario 2021 – Relazione illustrativa. https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-l/attivita_istituzionali/formazione_e_gestione_del_bilancio/rendiconto/conto_del_bilancio_e_conto_del_patrimonio/conto_del_bilancio/2021/relazione_illustrativa/Relazione-Lunga-al-rendiconto-2021.pdf.

Italia. (2022b). Ministero dell'Economia e delle Finanze. Rendiconto generale della amministrazione dello Stato per l'esercizio finanziario 2021 – Relazione sintetica. https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-l/attivita_istituzionali/formazione_e_gestione_del_bilancio/rendiconto/conto_del_bilancio_e_conto_del_patrimonio/conto_del_bilancio/2021/relazione_illustrativa/Relazione-sintetica-Rendiconto-2021.pdf.

Italia. (2022c). Ministero dell'Economia e delle Finanze. Rendiconto economico dello Stato per l'anno 2021. https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-l/e-GOVERNME1/Contabilit/Pubblicazioni/RendicontoEconomico/2021/Rendiconto_economico_2021.pdf.

Karatzimas, S. C. S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 449-460.

Nederland. (2022). Ministerie van Financiën. Financieel Jaarverslag van het Rijk 2021 – Bijlagen bij het Financieel Jaarverslag van het Rijk 2021. https://www.rijksfinancien.nl/sites/default/files/kamerstuk_pdf/kst-36100-1.pdf.

- Norge. (2022). Det Kongelige Finans Departement. Statsrekneskapen 2021. <https://www.regjeringen.no/contentassets/d6c6d3d65c5249bba2513feb79e928ab/nn-no/pdfs/stm202120220003000dddpdfs.pdf>.
- Oulasvirta, L. (2021). A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting. *Public Money & Management*, 41(6), 436-446. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1881235>
- Polska. (2022a). Rada Ministrów. Z WYKONANIA BUDŻETU PAŃSTWA ZA OKRES OD 1 STYCZNIA DO 31 GRUDNIA 2021 R. <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021>.
- Polska (2022b). Ministerstwo Finansów. State Budget Expenditure. <https://www.gov.pl/web/finance/revenue-expenditure-execution>.
- République Française. (2022). Ministère de l'Economie, des Finances et de la Souveraineté Industrielle et Numérique. Compte Général de l'État. <https://www.budget.gouv.fr/reperes/comptes-de-letat/articles/comptes-de-letat-2021#:~:text=Le%20bilan%20de%20l'%C3%89tat,et%20pour%20soutenir%20la%20croissance>.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2018). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8 e. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2022). Balanço Geral da União de 2021. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43204.
- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi. (2022). <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf#>
- Slovenija. (2021). Vlada Republike Slovenije. POROČILO O IZVRŠEVANJU PRORAČUNA REPUBLIKE SLOVENIJE ZA LETO 2021. <https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Proracun-direktorat/Drzavni-proracun/lzvrsevanje-proracuna/Polletna-porocila/Polletno-porocilo-2021.pdf>.
- Suomi. (2021). Valtioneuvosto. Hallituksen vuosikertomus 2020 – Liite 2 Tilinpäätöslaskelmat. https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/163053/VN_2021_33.pdf?sequence=1&isAllowed=y..
- United States of America – USA. (2022). The Department of the Treasury. Financial Report of the United States Government. [https://fiscal.treasury.gov/files/reports-statements/financial-report/2021/fr-02-17-2022-\(final\).pdf](https://fiscal.treasury.gov/files/reports-statements/financial-report/2021/fr-02-17-2022-(final).pdf).

CAPÍTULO 5

CONCLUSÃO GERAL

Este trabalho se propõe a ampliar a comunicação contábil, por meio da (i) proposição de um índice para avaliar a condição financeira dos municípios brasileiros agrupados por variáveis socioeconômicas, denominado ICFM e da (ii) sugestão de um modelo de demonstração que apresente informações mais compreensíveis ao munícipe acerca da obtenção e utilização dos recursos públicos. Além disso, discute-se a solvência orçamentária dos municípios brasileiros e seus fatores determinantes.

O ICFM foi obtido pelo agrupamento de indicadores que representam dimensões da condição financeira consistentes com àquelas que estão consolidadas nas práticas nacionais: expressam métricas relacionadas à autonomia financeira, ao investimento, ao endividamento e à solvência fiscal. Porém, o ICFM incorpora às práticas nacionais a dimensão do equilíbrio financeiro.

Para investigar a solvência orçamentária dos municípios brasileiros, uma das principais dimensões da condição financeira, foi utilizado como referência o trabalho de Bisogno et al. (2019) intitulado Budgetary solvency of Italian local governments: an assessment.

Os resultados sugerem que a solvência dos municípios brasileiros pode diminuir quando aumenta a relação entre endividamento e receitas correntes realizadas (nível de endividamento), bem como quando aumenta a proporção entre investimentos de capital e despesas correntes (nível de investimento).

A menor dependência de transferências intergovernamentais (autonomia financeira) e a suficiência das receitas correntes para arcar com as despesas

correntes (equilíbrio corrente) não apresentaram relação estatisticamente significativa com a solvência orçamentária.

Finalmente, com o intuito de ampliar a transparência quanto à obtenção e utilização de recursos públicos, propõe-se um modelo de demonstração de obtenção e uso de recursos públicos, a partir de percepções adquiridas em pesquisa feita nos países da OCDE que não adotam o padrão IPSAS.

Para a concepção desta nova demonstração foram estabelecidos requisitos como a (i) utilização de um vocabulário acessível ao público externo à contabilidade e a (ii) divulgação das receitas e despesas em grupos que expressem nitidamente a origem dos recursos (tributação, transferências, empréstimos) e a sua utilização (funcionamento do município, transferências e doações e pagamento da dívida).

Como limitações do estudo pertinente ao ICFM cita-se a amostra restrita aos municípios brasileiros com população superior a 50.000 habitantes e o uso de registros contábeis apenas do sistema orçamentário. Estudos futuros, com um maior estrato populacional e usando os registros contábeis patrimoniais, poderão ser desenvolvidos à medida que os municípios aperfeiçoem a qualidade dos dados divulgados e consolidem a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no Siconfi, ampliando este estudo por meio da análise de novos indicadores financeiros.

No estudo que investigou os determinantes da solvência orçamentária nos municípios brasileiros, as limitações são relacionadas principalmente ao período analisado (o qual foi determinado em função da adoção da contabilidade patrimonial nos municípios brasileiros), assim como à insuficiência de registros nas contas de tributos a receber. Também se constitui em uma limitação do trabalho a abordagem apenas da solvência orçamentária.

Deste modo, sugere-se que trabalhos futuros ampliem o período de análise e quiçá o estrato dos municípios brasileiros que compõem a amostra, além de incluir outras dimensões da condição financeira, como a solvência de caixa, a solvência de longo prazo e a solvência de nível de serviços.

A pesquisa que resultou na proposição do modelo de demonstração de obtenção e uso de recursos públicos apresenta como principal limitação a análise de demonstrações contábeis apenas de governos centrais, em virtude da impossibilidade da realização de pesquisa em governos locais dos países pesquisados, pelo grande volume e consequente dispersão dos dados.

APÊNDICE A - ARTIGO CIENTÍFICO

FONTE	MÉTRICA DOS INDICADORES
CLP (2022)	Transferências correntes realizadas/Receita corrente total Investimentos liquidados/Receita corrente líquida Despesa bruta com pessoal/Receita corrente líquida ajustada Dívida consolidada líquida/Receita corrente líquida
CFA (2022)	(Receitas da atividade econômica local – Custos com a estrutura administrativa)/Receita corrente líquida Despesa líquida com pessoal/Receita corrente líquida (Caixa e equivalente de caixa – Restos a pagar inscritos no ano)/ Receita corrente líquida (Investimentos + Inversões financeiras)/Receita total Despesas empenhadas na função saúde/População Despesas empenhadas na função educação/População Despesas empenhadas na função legislativa/População Nota obtida pelo Indicador da Situação Previdenciária
STN (2021)	Dívida consolidada/Receita corrente líquida Despesa bruta com pessoal/Receita corrente líquida Serviço da dívida/Receita corrente líquida Arrecadação própria/Receita total [Investimentos – (transferências de capital + operações de crédito)]/Investimentos Despesa de custeio/Despesa total Despesa de exercícios anteriores/Despesa total Restos a pagar processados/Despesa liquidada Disponibilidade de caixa líquida/Despesa mensal liquidada média Média ponderada da despesa corrente/Receita corrente ajustada (poupança corrente) Obrigações financeiras/Disponibilidade de caixa
Firjan (2021)	(Receitas da atividade econômica local – Custos com a estrutura administrativa)/Receita corrente líquida Despesa líquida com pessoal/Receita corrente líquida (Caixa e equivalente de caixa – Restos a pagar inscritos no ano)/ Receita corrente líquida (Investimentos + Inversões financeiras)/Receita total
TCE – SP (2021)	Receita arrecadada/Receita prevista atualizada Despesa executada/Despesa fixada Despesa executada/Receita realizada Pagamentos realizados dos restos a pagar/(Posição inicial dos restos a pagar – Cancelamento dos restos a pagar no exercício) Despesa com pessoal/Receita corrente líquida Ativo financeiro/Passivo financeiro Dívida fundada/Receita corrente líquida Estoque final dos precatórios/Estoque inicial dos precatórios Recebimento da dívida ativa/Estoque da dívida ativa Disponível/Passivo circulante Operações de crédito/Despesas de capital
Cohen et al. (2017)	Despesas de pessoal/Receitas correntes Encargos financeiros/Receitas correntes Receitas correntes/Obrigações financeiras Obrigações de curto prazo/Receitas correntes Despesas correntes/Receitas correntes Receitas de transferência/População
Bisogno et al. (2014)	Despesas de pessoal/Receitas correntes Despesas de pessoal/Despesas correntes

FONTE	MÉTRICA DOS INDICADORES
	Encargos financeiros/Receitas correntes Pagamento da dívida/Receitas correntes Contas a receber/Receita própria Passivos correntes/Despesas correntes Empréstimos de curto prazo/Receitas correntes
Zafra-Gómez et al. (2009c)	Contas a pagar orçamentárias não financeiras/Contas a receber orçamentárias não financeiras. (Contas a receber orçamentárias correntes menos Contas a pagar não financeiras orçamentárias correntes menos pagamento da amortização anual da dívida)/População. (Pagamento de principal e juros da dívida)/População (Saldo final das operações de crédito menos saldo inicial das operações de crédito)/População Contas a pagar orçamentárias correntes/(Contas a receber orçamentárias correntes menos transferências correntes) Contas a pagar orçamentárias totais/(Contas a receber orçamentárias totais menos transferências) Contas a receber tributárias/Contas a receber orçamentárias correntes líquidas
Wang et al. (2007)	(Caixa + Equivalentes de caixa + Investimentos)/Passivo circulante (Caixa + Equivalentes de caixa + Investimentos + Contas a receber)/Passivo circulante Ativo circulante/Passivo circulante Receita total/Despesa total Superávit (déficit) total/População Patrimônio líquido/Total de ativos Passivos de longo prazo/Total de ativos Passivos de longo prazo/População Total de imposto/População Receita total/População Total de despesas/População
Brown (1993)	Receita total/População Arrecadação própria/Receita total Receitas de transferências/Receita total Despesas correntes/Despesa total Receita total/Despesa total Superávit financeiro/Receita total (Disponibilidades + investimentos)/Obrigações correntes Obrigações totais/Receita total Dívida consolidada/População Serviço da dívida/Receita total

Figura 1: Indicadores financeiros

Fonte: dados da pesquisa

APÊNDICE B - ARTIGO CIENTÍFICO

SELEÇÃO DOS INDICADORES PARA A COMPOSIÇÃO DO ÍNDICE DA CONDIÇÃO FINANCEIRA MUNICIPAL POR MEIO DA AFP

Com o intuito de determinar quais indicadores seriam utilizados para composição do ICFM foi adotada a técnica de Análise dos Fatores Principais (AFP), seguindo parcialmente Bisogno et al. (2014). A AFP permite encontrar interrelações entre as variáveis e consequentemente gerar um novo conjunto de variáveis que são em menor número que aquelas que compõem o conjunto de variáveis originais (Hair et al., 2009).

A AFP foi utilizada com propósito exploratório, para encontrar uma estrutura de agrupamento de variáveis da qual não se tinha uma ideia prévia, resultando na identificação do número de fatores escolhidos e das variáveis que pertencem a cada fator.

Escolheu-se a AFP para selecionar os indicadores financeiros que comporiam o ICFM porque esta técnica permite calcular os escores dos fatores e identificar nos fatores mais representativos, por meio de rotações, as variáveis que poderiam ser usadas como indicadores financeiros do modelo (Mooi et al., 2018).

Previamente à aplicação da AFP no *software Stata* os resultados dos 20 indicadores financeiros (calculados por meio do *software MS Access*) para os 433 municípios passaram pelo processo de normalização, por meio da fórmula $z\text{-score} = (X - \mu) / \sigma$. A normalização é necessária para que a dimensão numérica de cada valor não interfira em sua seleção na análise dos fatores principais. Ao normalizar os dados é possível comparar diferentes variáveis que usam diferentes métricas (milhares, dezenas, unidades etc.).

As etapas seguidas para a identificação das variáveis que compõem o índice usando a AFP são as seguintes (Hair et al., 2009; Mooi et al., 2018):

a) extração dos fatores principais: objetiva extrair a máxima variância possível de todas as variáveis por meio de autovetores, com fatoração sucessiva até que uma parte significativa da variância seja explicada. Operacionalmente, o primeiro fator (F_1) é extraído de forma a maximizar a variância computada em todas as variáveis, ou seja, F_1 é ajustado em um espaço vetorial de forma que a soma de todos os ângulos entre este fator e as variáveis no espaço vetorial seja minimizada; após, um segundo fator (F_2) é extraído, para maximizar a variância restante e assim sucessivamente. A extração dos fatores principais foi conduzida para os anos de 2019, 2020 e 2021 por meio do comando *factor component principal (pcf)* no software *Stata* e gerou 20 fatores em cada um dos anos;

b) determinação do número de fatores a serem utilizados: adotou-se o critério de *Kaiser* e foram selecionados os fatores para cada ano (2019, 2020 e 2021) dentre os 20 fatores que possuíam *eigenvalues* (autovalor) igual ou maior do que um. O autovalor de um fator extraído de um grupo de variáveis exprime quanta variância do total este fator representa. Cada fator adicional extraído aumenta a variância explicada até que se tenha extraído tantos fatores quantas são as variáveis. Nesse caso, os fatores respondem por 100% da variância geral, o que significa que os fatores reproduzem a variância completa. No entanto, como o objetivo é reduzir o número de variáveis por meio da extração de fatores, foram extraídos os fatores que possuem autovalores maior do que um (oito fatores em 2019, 2020 e 2021) e respondem em conjunto por um alto grau de variância total (78,89% em 2019; 77,36% em 2020 e 79,31% em 2021);

c) rotação dos fatores: objetiva melhorar a interpretação dos fatores, identificando em qual fator cada variável deveria pertencer em função de sua carga no fator. Ao girar os eixos dos fatores faz-se com que um conjunto de variáveis tenha maior carga em um fator específico, enquanto outro conjunto tenha maior carga em outro fator. Utilizou-se o procedimento *varimax*, que é o padrão do *software Stata*, para rotacionar os fatores e gerar a matriz de padrões por meio da qual se pode identificar em qual fator cada variável deveria pertencer em função de sua carga no fator;

d) associação das variáveis aos fatores: esta etapa foi feita manualmente e consistiu em identificar nos oito fatores selecionados as variáveis que possuem a maior carga no fator. A carga fatorial da variável representa a correlação entre a variável e o fator. Quanto maior a carga fatorial da variável (preferencialmente maior que 0,5), maior a força de relação com determinado fator;

e) análise da associação das variáveis aos fatores: identificou-se a presença de variáveis que não se encaixavam em nenhum fator por possuírem carga fatorial inferior a 0,5: variáveis IX-DCDT, XII-SFRT e XIX-RAPDL em 2019, variável I-OFDC em 2020 e variáveis XII-SFRT e XIX-RAPDL em 2021. Como essas variáveis têm sugestão de exclusão, todo o processo foi refeito e na nova rodada identificou-se novamente a necessidade de exclusão da variável VI-RCOF no ano de 2020. Os novos resultados evidenciaram a composição de sete fatores em 2019 (variância explicada de 81,8%), sete fatores em 2020 (variância explicada de 79,62%) e oito fatores em 2021 (variância explicada de 84,43%);

f) identificação das variáveis para a composição do ICFM em cada ano: identificação, em cada fator e em cada ano da amostra (2019, 2020 e 2021), da variável com maior carga em cada fator, para obtenção de uma diversidade na

participação de itens, considerando que os fatores são intra homogêneos e inter heterogêneos;

g) composição do ICFM: seleção das variáveis que possuíam maior carga fatorial em cada fator, com ocorrência em pelo menos dois dos anos do triênio 2019-2021, quais sejam: II-APRT, IV-RTRPOP, VII-DCRC, VIII- IRP, IX-DCDT, XIII-DCPOP e XVII-PESDC, as quais foram na sequência agregadas para formar o ICFM.

As Tabelas 1, 2 e 3 apresentam a variância total explicada inicial e após a exclusão de variáveis e a rotação dos fatores e as Tabelas 4, 5 e 6 demonstram a seleção dos indicadores que compõem o ICFM.

TABELA 1: VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA (ANO DE 2019)

Fator	Autovalores iniciais			Soma das rotações das cargas ao quadrado		
	Total	% de variância	% acumulado	Total	% de variância	% acumulado
I	4,45086	0,2225	0,2225	2,42630	0,1427	0,1427
II	2,66478	0,1332	0,3558	2,36155	0,1389	0,2816
III	2,30465	0,1152	0,4710	2,30443	0,1356	0,4172
IV	1,68701	0,0844	0,5554	2,29271	0,1349	0,5521
V	1,37047	0,0685	0,6239	1,84348	0,1084	0,6605
VI	1,19199	0,0596	0,6835	1,64036	0,0965	0,7570
VII	1,07397	0,0537	0,7372	1,04153	0,0613	0,8183
VIII	1,03406	0,0517	0,7889			
IX	0,91388	0,0457	0,8346			
X	0,88720	0,0444	0,8789			
XI	0,79254	0,0396	0,9186			
XII	0,63788	0,0319	0,9505			
XIII	0,46167	0,0231	0,9735			
XIV	0,26832	0,0134	0,9870			
XV	0,10010	0,0050	0,9920			
XVI	0,06187	0,0031	0,9951			
XVII	0,04356	0,0022	0,9972			
XVIII	0,03250	0,0016	0,9989			
XIX	0,02136	0,0011	0,9999			
XX	0,00131	0,0001	1,0000			

Fonte: dados da pesquisa

TABELA 2: VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA (ANO DE 2020)

Fator	Autovalores iniciais			Soma das rotações das cargas ao quadrado		
	Total	% de variância	% acumulado	Total	% de variância	% acumulado
I	3,97685	0,1988	0,1988	2,79861	0,1555	0,1555
II	2,63560	0,1318	0,3306	2,56137	0,1423	0,2978
III	2,30406	0,1152	0,4458	2,48324	0,1380	0,4357
IV	2,04621	0,1023	0,5481	2,30423	0,1280	0,5637
V	1,28295	0,0641	0,6123	1,62718	0,0904	0,6541
VI	1,18366	0,0592	0,6715	1,46787	0,0815	0,7357
VII	1,04280	0,0521	0,7236	1,08947	0,0605	0,7962
VIII	1,00033	0,0500	0,7736			

IX	0,91478	0,0457	0,8194
X	0,82286	0,0411	0,8605
XI	0,73040	0,0365	0,8970
XII	0,71381	0,0357	0,9327
XIII	0,61920	0,0310	0,9637
XIV	0,37154	0,0186	0,9823
XV	0,21425	0,0107	0,9930
XVI	0,05577	0,0028	0,9958
XVII	0,05156	0,0026	0,9983
XVIII	0,02126	0,0011	0,9994
XIX	0,00941	0,0005	0,9999
XX	0,00269	0,0001	1,0000

Fonte: dados da pesquisa

TABELA 3: VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA (ANO DE 2021)

Fator	Autovalores iniciais			Soma das rotações das cargas ao quadrado		
	Total	% de variância	% acumulado	Total	% de variância	% acumulado
I	4,39881	0,2199	0,2199	2,73887	0,1522	0,1522
II	2,84854	0,1424	0,3624	2,54413	0,1413	0,2935
III	2,29870	0,1149	0,4773	2,24418	0,1247	0,4182
IV	1,56242	0,0781	0,5554	2,19532	0,1220	0,5401
V	1,39698	0,0698	0,6253	1,72825	0,0960	0,6362
VI	1,18322	0,0592	0,6844	1,52935	0,0850	0,7211
VII	1,11724	0,0559	0,7403	1,12547	0,0625	0,7836
VIII	1,05530	0,0528	0,7931	1,09234	0,0607	0,8443
IX	0,92466	0,0462	0,8393			
X	0,85725	0,0429	0,8822			
XI	0,69657	0,0348	0,9170			
XII	0,56068	0,0280	0,9450			
XIII	0,54681	0,0273	0,9724			
XIV	0,30902	0,0155	0,9878			
XV	0,09689	0,0048	0,9927			
XVI	0,07265	0,0036	0,9963			
XVII	0,02936	0,0015	0,9978			
XVIII	0,02127	0,0011	0,9988			
XIX	0,02045	0,0010	0,9998			
XX	0,00317	0,0002	1,0000			

Fonte: dados da pesquisa

TABELA 4: MATRIZ DE COMPONENTES – ANO DE 2019

Indicadores	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5	Fator 6	Fator 7
I-OFDC	-0,1391	0,0850	-0,0914	0,1108	0,1651	0,0639	-0,6181
II-APRT	0,1254	0,0609	0,9729	0,0611	0,0138	0,0722	-0,0116
III-RTRT	-0,1186	-0,0732	-0,9682	-0,0685	0,0035	-0,1565	0,0091
IV-RTRPOP	0,1759	-0,0349	-0,1629	0,9328	-0,1367	-0,0400	-0,0174
V-RTPOP	0,1975	0,0377	0,4121	0,8593	-0,1223	0,0137	-0,0212
VI-RCOF	-0,0354	-0,0136	-0,0062	0,0005	0,0359	-0,0718	0,6176
VII-DCRC	-0,9408	0,0303	-0,1286	-0,2198	0,0427	0,0524	-0,0026
VIII-IRP	-0,0185	-0,0365	0,0269	0,1038	-0,0240	-0,8987	0,0460
X-PCL	0,6301	-0,1068	0,1228	0,7022	-0,0906	-0,0855	-0,0013
XI-RTDT	0,9343	-0,1521	0,1121	0,1713	-0,0026	0,1065	-0,0144
XIII-DCPOP	-0,0648	0,9395	0,0937	0,0947	-0,0615	-0,0606	0,0137
XIV-DCRCL	-0,1247	0,9011	-0,1340	-0,1299	-0,0287	-0,0705	0,0330
XV-SDRCL	-0,0177	0,7584	0,1593	-0,0209	0,0929	0,1306	-0,0378
XVI-DPRCL	-0,2771	0,0170	0,0735	-0,1639	0,9134	0,0321	-0,0526

Indicadores	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5	Fator 6	Fator 7
XVII-PESDC	0,1721	-0,0091	-0,0623	-0,0971	0,9496	-0,0580	0,0207
XVIII-OCDC	0,0080	-0,0394	0,2807	0,0484	-0,0601	0,8320	-0,0014
XX-DEADT	-0,1554	0,1839	-0,1751	0,1310	0,1329	0,2195	0,5185

Fonte: dados da pesquisa

Nota: I-OFDC = Obrigações Financeiras/Disponibilidade de Caixa; II-APRT = Arrecadação Própria/Receita Total; III-RTRT = Receita de Transferência/Receita Total; IV-RTRPOP = Receita de transferência/População; V-RTPOP = Receita Total/População; VI-RCOF = Receitas Correntes/Obrigações Financeiras; VII-DCRC = Despesas Correntes/Receitas Correntes; VIII-IRP = Investimentos com Recursos Próprios/Investimentos Totais; X-PCL = Receitas Correntes/Despesas Correntes não Financeiras, deduzidas da amortização da dívida; XI-RTDT = Receitas Totais/Despesas Totais; XIII-DCPOP = Dívida Consolidada/População; XIV-DCRCL = Dívida Consolidada/Receita Corrente Líquida; XV-SDRCL = Serviço da Dívida/Receita Corrente Líquida; XVI-DPRCL = Despesa Bruta com Pessoal/Receita Corrente Líquida; XVII-PESDC = Despesa Bruta com Pessoal/Despesas Correntes; XVIII-OCDC = Operações de Crédito/Despesas de Capital; XX-DEADT = Despesas de Exercícios Anteriores/Despesas Totais.

TABELA 5: MATRIZ DE COMPONENTES – ANO DE 2020

Indicadores	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5	Fator 6	Fator 7
II-APRT	0,0390	0,9387	0,1460	0,0834	0,1347	-0,0744	-0,0178
III-RTRT	-0,0368	-0,9276	-0,1703	-0,0832	-0,0435	0,1863	0,0045
IV-RTRPOP	0,0009	-0,1153	-0,0482	0,9577	-0,1375	0,0274	0,0005
V-RTPOP	0,0091	0,3857	0,0719	0,8933	-0,0823	-0,0493	0,0043
VII-DCRC	-0,7004	-0,2809	0,0862	-0,2093	0,4267	-0,1029	0,0172
VIII-IRP	0,0637	-0,0432	-0,0049	0,0526	-0,0233	0,8916	0,0640
IX-DCDT	-0,0584	0,0068	-0,2879	-0,0356	0,7222	0,0358	0,0673
X-PCL	0,4935	0,2867	-0,1389	0,6471	-0,3295	0,1414	-0,0134
XI-RTDT	0,9570	-0,0117	-0,0294	0,0452	0,0292	-0,1343	0,0011
XII-SFRT	0,0277	0,5956	-0,2194	0,0746	-0,1476	0,0336	0,0009
XIII-DCPOP	-0,0214	0,0376	0,9359	0,1085	-0,0303	0,0005	0,0516
XIV-DCRCL	-0,0181	-0,1724	0,8946	-0,1406	-0,0146	0,0487	0,0609
XV-SDRCL	-0,0270	0,1808	0,7166	-0,0202	-0,0696	-0,0718	-0,0672
XVI-DPRCL	0,1291	0,0616	0,0638	-0,2511	0,6840	0,0726	-0,0073
XVII-PESDC	0,9480	-0,0659	0,0199	-0,0617	0,1916	-0,0758	0,0108
XVIII-OCDC	0,4343	0,2073	0,0302	0,0447	-0,1566	-0,7399	0,0926
XIX-RAPDL	-0,1670	-0,1385	0,2390	-0,0095	0,4400	-0,1074	-0,5310
XX-DEADT	-0,0633	-0,0756	0,1202	-0,0048	0,1320	-0,0313	0,8823

Fonte: dados da pesquisa

Nota: II-APRT = Arrecadação Própria/Receita Total; III-RTRT = Receita de Transferência/Receita Total; IV-RTRPOP = Receita de transferência/População; V-RTPOP = Receita Total/População; VII-DCRC = Despesas Correntes/Receitas Correntes; VIII-IRP = Investimentos com Recursos Próprios/Investimentos Totais; IX-DCDT = Despesas Correntes/Despesas Totais; X-PCL = Receitas Correntes/Despesas Correntes não Financeiras, deduzidas da amortização da dívida; XI-RTDT = Receitas Totais/Despesas Totais; XII-SFRT = Superávit Financeiro/Receitas Totais; XIII-DCPOP = Dívida Consolidada/População; XIV-DCRCL = Dívida Consolidada/Receita Corrente Líquida; XV-SDRCL = Serviço da Dívida/Receita Corrente Líquida; XVI-DPRCL = Despesa Bruta com Pessoal/Receita Corrente Líquida; XVII-PESDC = Despesa Bruta com Pessoal/Despesas Correntes; XVIII-OCDC = Operações de Crédito/Despesas de Capital; XIX-RAPDL = Restos a Pagar Processados/Despesa Liquidada; XX-DEADT = Despesas de Exercícios Anteriores/Despesas Totais.

TABELA 6: MATRIZ DE COMPONENTES – ANO DE 2021

Indicadores	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5	Fator 6	Fator 7	Fator 8
I-OFDC	0,0074	0,2800	-0,1415	-0,1945	0,1593	0,1780	0,5208	0,0115
II-APRT	0,0277	0,0774	0,0345	0,9869	-0,0581	-0,0294	0,0019	0,0097

III-RTRT	-0,0509	-0,1116	-0,0072	-0,9725	0,0687	0,1204	0,0682	-0,0213
IV-RTRPOP	0,9420	-0,0379	0,1638	-0,1775	-0,1375	0,0080	-0,0337	0,0018
V-RTPOP	0,9215	0,0242	0,1317	0,2776	-0,1551	-0,0322	-0,0655	0,0041
VI-RCOF	-0,0226	-0,0497	0,0364	-0,0023	0,0167	-0,0430	-0,2666	0,7700
VII-DCRC	-0,2358	-0,0309	-0,9327	-0,0347	0,0804	-0,0529	0,1250	0,0069
VIII-IRP	0,1039	0,0222	-0,1186	0,0461	-0,0107	0,8802	-0,1113	0,0561
IX-DCDT	-0,1869	-0,4457	0,0522	0,0968	0,0104	-0,1303	0,6987	-0,0152
X-PCL	0,8463	-0,0932	0,4721	0,0424	-0,0730	0,0689	-0,0445	-0,0141
XI-RTDT	0,2888	-0,1344	0,9104	0,0140	-0,0248	-0,1329	0,0615	-0,0191
XIII-DCPOP	0,0875	0,9122	-0,0380	0,1375	-0,1013	0,0064	0,0847	-0,0003
XIV-DCRCL	-0,1260	0,9177	-0,0711	-0,0465	-0,0101	0,0373	0,0868	-0,0035
XV-SDRCL	-0,0758	0,7327	0,0245	0,1691	0,1044	-0,1021	-	-0,0017
						0,2930		
XVI-DPRCL	-0,1944	-0,0156	-0,4499	0,0245	0,8468	-0,0181	0,0960	0,0191
XVII-PESDC	-0,1496	-0,0074	0,1390	-0,1484	0,9486	0,0277	0,0388	0,0136
XVIII-OCDC	0,0880	0,0432	-0,0758	0,2028	-0,0253	-0,8048	-0,1651	0,0658
XX-DEADT	0,0201	0,0514	-0,0654	0,0329	0,0083	0,0419	0,3356	0,6999

Fonte: dados da pesquisa

Nota: I-OFDC = Obrigações Financeiras/Disponibilidade de Caixa; II-APRT = Arrecadação Própria/Receita Total; III-RTRT = Receita de Transferência/Receita Total; IV-RTRPOP = Receita de transferência/População; V-RTPOP = Receita Total/População; VI-RCOF = Receitas Correntes/Obrigações Financeiras; VII-DCRC = Despesas Correntes/Receitas Correntes; VIII-IRP = Investimentos com Recursos Próprios/Investimentos Totais; IX-DCDT = Despesas Correntes/Despesas Totais; X-PCL = Receitas Correntes/Despesas Correntes não Financeiras, deduzidas da amortização da dívida; XI-RTDT = Receitas Totais/Despesas Totais; XIII-DCPOP = Dívida Consolidada/População; XIV-DCRCL = Dívida Consolidada/Receita Corrente Líquida; XV-SDRCL = Serviço da Dívida/Receita Corrente Líquida; XVI-DPRCL = Despesa Bruta com Pessoal/Receita Corrente Líquida; XVII-PESDC = Despesa Bruta com Pessoal/Despesas Correntes; XVIII-OCDC = Operações de Crédito/Despesas de Capital; XX-DEADT = Despesas de Exercícios Anteriores/Despesas Totais.

APÊNDICE C - ARTIGO CIENTÍFICO

DISCRIMINAÇÃO ENTRE OS *CLUSTERS* E ASSOCIAÇÃO DOS *CLUSTERS* COM O ICFM

TABELA 7: COMPARAÇÃO DA POPULAÇÃO OCUPADA POR *CLUSTER* (BONFERRONI)

Row Mean Col Mean	1	2	3
2	6,76 1,000		
3	-14,49 0,001	-21,25 0,484	
4	-9,76 0,115	-16,52 1,000	4,73 0,036

TABELA 8: COMPARAÇÃO DO SALÁRIO MÉDIO POR *CLUSTER* (BONFERRONI)

Row Mean Col Mean	1	2	3
2	0,78 0,870		
3	-1,0494 0,000	-1,8294 0,002	
4	-0,616552 0,003	-1,39655 0,041	0,432844 0,000

TABELA 9: COMPARAÇÃO DA POPULAÇÃO ATÉ 14 ANOS POR *CLUSTER* (BONFERRONI)

Row Mean Col Mean	1	2	3
2	2,0e+06 0,000		
3	-326962 0,000	-2,3e+06 0,000	
4	-243786 0,000	-2,2e+06 0,000	83,176 0,000

TABELA 10: COMPARAÇÃO DA POPULAÇÃO DE 60 ANOS POR *CLUSTER* (BONFERRONI)

Row Mean Col Mean	1	2	3
2	1,7e+06 0,000		
3	-249444 0,000	-2,0e+06 0,000	
4	-188618 0,000	-1,9e+06 0,000	60,825 0,000

TABELA 11: ASSOCIAÇÃO DOS *CLUSTERS* COM O ICFM

ICFM-Classificação	Cluster A	Cluster B	Cluster C	Cluster D	Total
Entre os piores	13	1	0	0	14
Pior que a maioria	167	17	0	0	184

ICFM-Classificação	Cluster A	Cluster B	Cluster C	Cluster D	Total
Mediano	139	23	9	0	171
Melhor que a maioria	44	15	1	1	61
Entre os melhores	1	2	0	0	3
Total	364	58	10	1	433

Pearson $\chi^2(12) = 35,3826$ Pr = 0,000

APÊNDICE D - ARTIGO CIENTÍFICO

RESULTADO DA CLASSIFICAÇÃO DOS MUNICÍPIOS POR *CLUSTER*

TABELA 12: *CLUSTER A*

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Abreu e Lima	2021	PE	0,00	1,00	1,00	0,50	0,50	1,00	0,25	4,25	Melhor que a maioria
Açailândia	2021	MA	0,25	0,00	0,25	1,00	0,25	1,00	0,00	2,75	Pior que a maioria
Acaraú	2021	CE	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,50	1,50	Pior que a maioria
Açu	2021	RN	0,00	0,50	0,00	0,50	0,00	1,00	0,25	2,25	Pior que a maioria
Alagoinhas	2021	BA	0,00	0,25	1,00	0,25	0,50	0,25	0,50	2,75	Pior que a maioria
Alegrete	2021	RS	0,50	0,25	0,50	0,50	0,25	0,50	0,00	2,50	Pior que a maioria
Almirante Tamandaré	2021	PR	0,50	1,00	0,50	0,00	1,00	0,25	0,50	3,75	Mediano
Alvorada	2021	RS	0,50	1,00	1,00	0,25	1,00	1,00	0,00	4,75	Melhor que a maioria
Amparo	2021	SP	0,25	0,00	0,25	1,00	0,00	1,00	1,00	3,50	Mediano
Andradina	2021	SP	0,25	0,25	0,50	0,25	0,25	0,00	0,25	1,75	Pior que a maioria
Angra dos Reis	2021	RJ	0,25	0,00	1,00	1,00	0,25	0,25	0,50	3,25	Mediano
Apucarana	2021	PR	0,25	0,50	0,25	1,00	0,50	0,25	1,00	3,75	Mediano
Aquiraz	2021	CE	0,25	0,25	0,00	1,00	0,00	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
Aracati	2021	CE	0,00	0,25	0,00	0,25	1,00	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
Araçatuba	2021	SP	0,50	0,50	0,50	1,00	0,50	0,25	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Araci	2021	BA	0,00	0,00	1,00	1,00	0,25	0,00	0,00	2,25	Pior que a maioria
Aracruz	2021	ES	0,50	0,00	1,00	0,50	0,00	1,00	0,50	3,50	Mediano
Araguari	2021	MG	0,25	0,00	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	3,25	Mediano
Arapiraca	2021	AL	0,00	0,25	0,25	0,25	0,00	1,00	0,50	2,25	Pior que a maioria
Arapongas	2021	PR	1,00	1,00	0,25	0,25	0,00	1,00	0,25	3,75	Mediano
Araranguá	2021	SC	0,50	1,00	1,00	0,00	0,50	0,50	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Araucária	2021	PR	0,25	0,00	1,00	0,00	0,25	0,25	0,00	1,75	Pior que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Araxá	2021	MG	0,25	0,00	0,50	0,00	0,00	1,00	1,00	2,75	Pior que a maioria
Arcoverde	2021	PE	0,25	1,00	0,00	0,50	0,00	1,00	1,00	3,75	Mediano
Ariquemes	2021	RO	0,25	0,50	1,00	0,00	0,00	0,50	0,00	2,25	Pior que a maioria
Artur Nogueira	2021	SP	0,50	0,50	0,25	0,50	0,50	0,00	0,25	2,50	Pior que a maioria
Arujá	2021	SP	0,50	0,25	0,25	0,50	0,00	1,00	1,00	3,50	Mediano
Atibaia	2021	SP	1,00	0,25	0,25	0,50	1,00	0,25	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Balneário Camboriú	2021	SC	1,00	0,50	0,25	0,25	1,00	0,00	0,25	3,25	Mediano
Barbacena	2021	MG	0,25	0,50	0,50	0,00	0,00	1,00	0,25	2,50	Pior que a maioria
Barcarena	2021	PA	0,50	0,25	1,00	1,00	1,00	1,00	0,25	5,00	Melhor que a maioria
Barra	2021	BA	0,00	0,25	0,25	0,25	0,00	1,00	0,25	2,00	Pior que a maioria
Barra do Garças	2021	MT	0,25	0,00	0,50	0,00	0,00	1,00	1,00	2,75	Pior que a maioria
Barra do Piraí	2021	RJ	0,25	0,25	0,50	0,00	0,50	0,25	1,00	2,75	Pior que a maioria
Barreiras	2021	BA	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00	0,00	1,00	4,00	Mediano
Barretos	2021	SP	1,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	1,00	3,00	Mediano
Barueri	2021	SP	1,00	0,00	1,00	1,00	1,00	0,50	1,00	5,50	Melhor que a maioria
Batatais	2021	SP	0,00	0,25	0,50	0,25	0,25	0,25	0,25	1,75	Pior que a maioria
Bebedouro	2021	SP	0,50	0,25	0,00	0,00	0,25	0,00	0,50	1,50	Pior que a maioria
Beberibe	2021	CE	0,00	0,50	0,00	0,50	0,25	0,50	0,00	1,75	Pior que a maioria
Bento Gonçalves	2021	RS	0,50	0,00	0,25	0,50	0,50	0,50	0,00	2,25	Pior que a maioria
Bertioga	2021	SP	1,00	0,00	1,00	0,00	0,50	0,00	0,50	3,00	Mediano
Biguaçu	2021	SC	0,50	0,50	0,25	0,00	0,00	0,50	0,50	2,25	Pior que a maioria
Birigui	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,00	0,50	0,25	0,25	3,25	Mediano
Boa Viagem	2021	CE	0,00	1,00	0,00	1,00	1,00	0,50	0,00	3,50	Mediano
Boituva	2021	SP	0,25	0,00	0,50	0,25	0,00	1,00	0,50	2,50	Pior que a maioria
Bom Despacho	2021	MG	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	1,00	0,25	2,50	Pior que a maioria
Bom Jesus da Lapa	2021	BA	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	0,00	0,25	2,25	Pior que a maioria
Botucatu	2021	SP	0,50	0,50	0,25	0,50	0,00	1,00	1,00	3,75	Mediano
Bragança Paulista	2021	SP	0,50	0,50	0,50	0,50	0,25	1,00	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Brejo da Madre de Deus	2021	PE	0,00	0,50	0,00	0,50	0,00	1,00	0,00	2,00	Pior que a maioria
Breu Branco	2021	PA	0,00	1,00	0,00	0,25	0,00	0,50	0,25	2,00	Pior que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Brusque	2021	SC	0,50	0,50	0,25	0,50	0,50	0,25	0,25	2,75	Pior que a maioria
Cabedelo	2021	PB	0,50	0,00	1,00	1,00	0,50	1,00	0,00	4,00	Mediano
Cabo de Santo Agostinho	2021	PE	0,25	0,00	0,25	1,00	0,50	1,00	0,25	3,25	Mediano
Cabreúva	2021	SP	0,00	0,00	1,00	1,00	0,50	1,00	0,50	4,00	Mediano
Caçador	2021	SC	0,50	0,50	0,25	0,00	1,00	0,25	0,25	2,75	Pior que a maioria
Caçapava	2021	SP	0,00	0,25	0,50	0,50	0,25	0,25	0,50	2,25	Pior que a maioria
Cachoeira do Sul	2021	RS	0,50	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	2,00	Pior que a maioria
Cachoeirinha	2021	RS	1,00	0,50	1,00	0,00	1,00	0,00	0,00	3,50	Mediano
Cachoeiro de Itapemirim	2021	ES	0,50	1,00	0,25	0,00	0,00	0,50	0,50	2,75	Pior que a maioria
Cacoal	2021	RO	0,50	1,00	0,25	0,00	0,50	0,50	0,25	3,00	Mediano
Caieiras	2021	SP	0,50	0,50	0,50	0,25	0,00	1,00	0,50	3,25	Mediano
Cajamar	2021	SP	1,00	0,00	1,00	0,25	1,00	0,00	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Caldas Novas	2021	GO	1,00	0,50	0,50	1,00	0,25	0,00	0,00	3,25	Mediano
Camaçari	2021	BA	1,00	0,00	0,25	0,50	1,00	0,00	0,50	3,25	Mediano
Camaquã	2021	RS	0,50	0,50	0,50	0,50	0,25	0,50	0,00	2,75	Pior que a maioria
Camaragibe	2021	PE	0,25	1,00	0,50	1,00	0,25	1,00	0,00	4,00	Mediano
Cambé	2021	PR	0,50	1,00	0,25	0,00	0,00	0,50	0,00	2,25	Pior que a maioria
Camboriú	2021	SC	0,50	1,00	1,00	0,50	0,50	1,00	0,00	4,50	Melhor que a maioria
Camocim	2021	CE	0,00	0,50	0,00	0,50	0,25	0,25	1,00	2,50	Pior que a maioria
Campo Belo	2021	MG	0,00	0,25	0,00	0,25	0,50	1,00	1,00	3,00	Mediano
Campo Bom	2021	RS	1,00	0,00	1,00	1,00	0,50	0,50	0,25	4,25	Melhor que a maioria
Campo Formoso	2021	BA	0,00	0,25	0,50	1,00	0,50	0,25	0,25	2,75	Pior que a maioria
Campo Mourão	2021	PR	0,50	0,00	1,00	0,00	0,25	0,50	0,25	2,50	Pior que a maioria
Candeias	2021	BA	0,25	0,00	1,00	0,50	1,00	0,00	0,00	2,75	Pior que a maioria
Canguçu	2021	RS	0,25	0,50	1,00	0,00	0,00	1,00	0,00	2,75	Pior que a maioria
Canoinhas	2021	SC	0,25	0,25	0,00	0,00	0,50	0,50	0,25	1,75	Pior que a maioria
Capanema	2021	PA	0,00	1,00	0,00	1,00	0,25	0,50	0,00	2,75	Pior que a maioria
Capivari	2021	SP	0,50	0,00	1,00	0,00	0,50	0,25	0,25	2,50	Pior que a maioria
Caraguatatuba	2021	SP	0,25	0,00	1,00	0,25	1,00	1,00	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Carazinho	2021	RS	0,50	0,00	0,50	1,00	0,00	0,50	0,50	3,00	Mediano

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Carpina	2021	PE	0,00	1,00	0,00	1,00	0,25	1,00	0,00	3,25	Mediano
Cascavel	2021	CE	0,00	0,25	0,00	0,50	0,50	0,25	0,25	1,75	Pior que a maioria
Castro	2021	PR	0,00	0,00	0,50	0,25	0,50	0,50	0,00	1,75	Pior que a maioria
Catanduva	2021	SP	1,00	0,50	0,25	0,50	0,25	0,25	1,00	3,75	Mediano
Catu	2021	BA	0,25	0,50	0,00	0,50	0,50	0,25	0,25	2,25	Pior que a maioria
Caxias	2021	MA	0,00	0,25	0,50	0,25	0,25	1,00	0,00	2,25	Pior que a maioria
Chapecó	2021	SC	1,00	0,00	0,50	0,25	0,50	0,25	0,25	2,75	Pior que a maioria
Cianorte	2021	PR	0,50	0,50	0,25	0,00	0,25	1,00	0,25	2,75	Pior que a maioria
Coari	2021	AM	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,50	1,50	Pior que a maioria
Colatina	2021	ES	0,25	0,00	0,50	0,25	0,25	0,25	1,00	2,50	Pior que a maioria
Colombo	2021	PR	0,50	1,00	1,00	0,00	0,00	1,00	0,00	3,50	Mediano
Conceição do Coité	2021	BA	0,00	1,00	0,50	1,00	1,00	0,00	0,00	3,50	Mediano
Concórdia	2021	SC	0,50	0,00	1,00	0,25	0,25	1,00	0,50	3,50	Mediano
Congonhas	2021	MG	0,00	0,00	1,00	0,25	0,00	0,25	0,25	1,75	Pior que a maioria
Corumbá	2021	MS	0,25	0,00	0,25	0,00	0,25	0,00	0,00	0,75	Entre os piores
Coruripe	2021	AL	0,00	0,00	0,50	0,00	0,00	1,00	0,50	2,00	Pior que a maioria
Cotia	2021	SP	1,00	0,50	0,00	0,50	0,50	0,00	1,00	3,50	Mediano
Crateús	2021	CE	0,00	0,25	0,00	1,00	0,50	1,00	1,00	3,75	Mediano
Crato	2021	CE	0,00	0,50	0,25	0,25	0,50	1,00	0,50	3,00	Mediano
Criciúma	2021	SC	0,50	0,25	0,00	0,25	1,00	0,00	1,00	3,00	Mediano
Cruz das Almas	2021	BA	0,00	1,00	0,00	0,50	0,25	0,25	0,00	2,00	Pior que a maioria
Cruzeiro	2021	SP	0,25	0,50	0,00	0,00	0,25	0,00	1,00	2,00	Pior que a maioria
Cruzeiro do Sul	2021	AC	0,00	0,50	0,00	0,00	0,00	0,50	0,00	1,00	Entre os piores
Cubatão	2021	SP	0,50	0,00	1,00	0,25	1,00	0,00	0,25	3,00	Mediano
Dias d'Ávila	2021	BA	0,00	0,50	0,50	0,50	0,50	0,25	0,00	2,25	Pior que a maioria
Divinópolis	2021	MG	0,50	0,50	0,25	0,50	0,50	0,50	0,25	3,00	Mediano
Dourados	2021	MS	0,50	0,00	1,00	0,25	0,00	0,25	0,00	2,00	Pior que a maioria
Embu-Guaçu	2021	SP	0,25	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,25	2,50	Pior que a maioria
Erechim	2021	RS	1,00	0,50	1,00	1,00	0,50	1,00	0,25	5,25	Melhor que a maioria
Escada	2021	PE	0,00	1,00	0,00	1,00	0,50	0,50	0,00	3,00	Mediano

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Estância	2021	SE	0,00	0,25	0,00	0,50	0,00	0,25	0,25	1,25	Entre os piores
Esteio	2021	RS	0,00	0,00	0,25	0,50	0,00	0,50	1,00	2,25	Pior que a maioria
Euclides da Cunha	2021	BA	0,00	0,25	0,50	0,50	0,50	0,50	0,25	2,50	Pior que a maioria
Eunápolis	2021	BA	0,25	0,50	0,00	1,00	0,25	0,00	0,00	2,00	Pior que a maioria
Eusébio	2021	CE	0,50	0,00	0,50	0,00	0,25	0,50	1,00	2,75	Pior que a maioria
Farroupilha	2021	RS	0,25	0,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	3,25	Mediano
Fernandópolis	2021	SP	1,00	0,50	0,50	0,50	0,25	0,25	0,25	3,25	Mediano
Ferraz de Vasconcelos	2021	SP	0,25	1,00	0,50	0,50	1,00	0,00	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Florianópolis	2021	PI	0,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,50	0,50	3,00	Mediano
Formiga	2021	MG	0,25	0,25	0,00	0,00	0,00	1,00	0,50	2,00	Pior que a maioria
Foz do Iguaçu	2021	PR	1,00	0,25	0,00	0,25	0,25	0,25	0,25	2,25	Pior que a maioria
Francisco Morato	2021	SP	0,25	1,00	0,25	0,25	0,00	1,00	0,25	3,00	Mediano
Franco da Rocha	2021	SP	0,25	0,50	0,50	0,50	0,00	1,00	1,00	3,75	Mediano
Frutal	2021	MG	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	2,00	Pior que a maioria
Garanhuns	2021	PE	0,25	1,00	0,25	1,00	0,00	1,00	0,00	3,50	Mediano
Gaspar	2021	SC	0,25	0,25	0,25	0,00	1,00	0,00	1,00	2,75	Pior que a maioria
Goiana	2021	PE	0,00	0,00	1,00	1,00	0,25	1,00	0,00	3,25	Mediano
Governador Valadares	2021	MG	1,00	0,50	0,00	0,25	0,00	0,25	0,50	2,50	Pior que a maioria
Granja	2021	CE	0,00	0,25	0,00	0,25	1,00	0,50	1,00	3,00	Mediano
Gravatá	2021	PE	0,50	1,00	0,50	1,00	1,00	0,25	0,00	4,25	Melhor que a maioria
Guaíba	2021	RS	0,25	0,25	1,00	0,25	0,25	0,25	0,00	2,25	Pior que a maioria
Guanambi	2021	BA	0,00	0,50	0,00	1,00	0,25	0,00	0,00	1,75	Pior que a maioria
Guapimirim	2021	RJ	0,00	0,00	0,50	0,25	0,00	1,00	0,25	2,00	Pior que a maioria
Guarabira	2021	PB	0,25	1,00	0,00	0,25	0,25	0,25	0,00	2,00	Pior que a maioria
Guarapari	2021	ES	0,50	1,00	0,25	1,00	1,00	0,50	0,25	4,50	Melhor que a maioria
Guarapuava	2021	PR	0,50	1,00	0,50	0,00	0,00	0,50	0,25	2,75	Pior que a maioria
Guaratinguetá	2021	SP	0,25	0,50	0,25	1,00	0,25	0,50	1,00	3,75	Mediano
Guaxupé	2021	MG	0,25	0,25	0,25	0,00	0,25	1,00	1,00	3,00	Mediano
Horizonte	2021	CE	0,00	0,00	0,50	0,50	0,50	0,25	0,00	1,75	Pior que a maioria
Hortolândia	2021	SP	0,50	0,25	1,00	0,00	1,00	0,00	0,50	3,25	Mediano

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Humaitá	2021	AM	0,00	0,25	0,25	0,25	0,00	1,00	1,00	2,75	Pior que a maioria
Ibiporã	2021	PR	1,00	0,25	1,00	1,00	0,00	1,00	0,00	4,25	Melhor que a maioria
Ibirité	2021	MG	0,25	1,00	0,50	0,25	0,25	1,00	0,50	3,75	Mediano
Ibiúna	2021	SP	0,25	0,50	0,25	0,25	1,00	0,00	0,50	2,75	Pior que a maioria
Içara	2021	SC	0,50	0,25	0,50	0,25	1,00	0,00	0,25	2,75	Pior que a maioria
Igarassu	2021	PE	0,00	1,00	0,00	1,00	0,50	1,00	0,00	3,50	Mediano
Ijuí	2021	RS	1,00	0,50	0,25	0,00	0,00	1,00	0,50	3,25	Mediano
Indaial	2021	SC	0,50	0,25	0,00	1,00	1,00	0,00	0,50	3,25	Mediano
Indaikatuba	2021	SP	1,00	0,25	0,50	1,00	0,50	1,00	1,00	5,25	Melhor que a maioria
Ipirá	2021	BA	0,00	0,50	0,50	0,50	0,25	0,25	0,00	2,00	Pior que a maioria
Ipojuca	2021	PE	0,50	0,00	1,00	0,00	0,00	0,50	0,25	2,25	Pior que a maioria
Irati	2021	PR	0,50	1,00	0,25	0,25	1,00	0,50	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Irecê	2021	BA	0,00	0,50	0,00	0,50	1,00	0,00	0,25	2,25	Pior que a maioria
Itabaiana	2021	SE	0,00	0,50	0,00	0,00	0,25	1,00	0,00	1,75	Pior que a maioria
Itaberaba	2021	BA	0,00	0,25	0,00	1,00	1,00	0,25	0,25	2,75	Pior que a maioria
Itabira	2021	MG	0,25	0,00	1,00	1,00	0,50	0,25	1,00	4,00	Mediano
Itabirito	2021	MG	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00	0,50	0,50	4,00	Mediano
Itabuna	2021	BA	0,25	0,50	0,00	0,00	0,00	0,25	1,00	2,00	Pior que a maioria
Itacoatiara	2021	AM	0,00	0,25	1,00	0,00	0,50	0,25	0,00	2,00	Pior que a maioria
Itaguaí	2021	RJ	1,00	0,00	1,00	1,00	0,50	0,25	0,00	3,75	Mediano
Itajaí	2021	SC	1,00	0,00	0,25	0,00	0,25	0,25	1,00	2,75	Pior que a maioria
Itajubá	2021	MG	0,00	0,00	0,25	0,25	0,00	0,25	1,00	1,75	Pior que a maioria
Itamaraju	2021	BA	0,00	0,25	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	3,25	Mediano
Itanhaém	2021	SP	1,00	0,25	0,25	0,25	1,00	0,00	0,25	3,00	Mediano
Itapeçerica da Serra	2021	SP	0,50	1,00	0,50	0,00	0,00	0,50	0,50	3,00	Mediano
Itapeturu Mirim	2021	MA	0,00	0,50	0,25	1,00	0,50	1,00	0,00	3,25	Mediano
Itapema	2021	SC	1,00	0,50	0,50	1,00	1,00	0,50	0,25	4,75	Melhor que a maioria
Itapetininga	2021	SP	0,25	0,50	0,00	0,00	0,25	0,25	1,00	2,25	Pior que a maioria
Itapeva	2021	SP	0,25	0,00	0,25	1,00	0,50	0,50	0,50	3,00	Mediano
Itapevi	2021	SP	0,25	0,50	1,00	0,50	1,00	0,50	0,50	4,25	Melhor que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Itapipoca	2021	CE	0,00	0,25	0,00	0,25	1,00	0,25	0,50	2,25	Pior que a maioria
Itapira	2021	SP	0,50	0,00	0,25	0,50	1,00	0,00	0,00	2,25	Pior que a maioria
Itararé	2021	SP	0,00	0,50	0,25	0,50	0,25	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
Itatiba	2021	SP	0,50	0,25	0,50	0,25	0,25	0,25	0,50	2,50	Pior que a maioria
Itu	2021	SP	1,00	0,25	0,50	1,00	1,00	0,25	1,00	5,00	Melhor que a maioria
Ituiutaba	2021	MG	0,50	0,25	0,25	0,00	1,00	0,50	0,50	3,00	Mediano
Itupeva	2021	SP	1,00	0,00	1,00	0,25	0,50	0,00	1,00	3,75	Mediano
Jaboticabal	2021	SP	1,00	0,25	0,00	1,00	0,00	0,00	1,00	3,25	Mediano
Jacareí	2021	SP	1,00	0,25	0,50	0,25	0,50	0,00	1,00	3,50	Mediano
Jacobina	2021	BA	0,25	0,25	0,00	0,50	0,50	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
Jaguaquara	2021	BA	0,00	0,50	0,50	1,00	1,00	0,00	0,00	3,00	Mediano
Janaúba	2021	MG	0,00	0,00	0,50	0,00	0,25	0,25	0,25	1,25	Entre os piores
Jandira	2021	SP	0,50	1,00	1,00	0,00	0,25	1,00	0,50	4,25	Melhor que a maioria
Jaraguá do Sul	2021	SC	1,00	0,25	0,50	0,50	1,00	0,00	0,50	3,75	Mediano
Jaru	2021	RO	0,25	0,25	0,50	0,25	1,00	0,25	0,00	2,50	Pior que a maioria
Jaú	2021	SP	0,25	0,50	0,25	1,00	0,25	1,00	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Jequié	2021	BA	0,25	0,50	0,25	0,25	0,25	0,00	0,00	1,50	Pior que a maioria
Ji-Paraná	2021	RO	0,25	1,00	1,00	0,25	0,25	1,00	0,00	3,75	Mediano
João Monlevade	2021	MG	0,25	0,25	0,50	0,00	0,00	1,00	0,50	2,50	Pior que a maioria
Juazeiro	2021	BA	0,25	0,25	0,25	1,00	0,25	0,00	0,25	2,25	Pior que a maioria
Juazeiro do Norte	2021	CE	0,25	1,00	0,50	1,00	1,00	0,25	0,00	4,00	Mediano
Lages	2021	SC	0,50	0,25	0,00	0,50	0,50	0,50	0,25	2,50	Pior que a maioria
Lagoa da Prata	2021	MG	0,25	0,50	1,00	0,25	0,50	1,00	0,50	4,00	Mediano
Lagoa Santa	2021	MG	0,50	0,25	1,00	0,50	1,00	1,00	1,00	5,25	Melhor que a maioria
Lajeado	2021	RS	0,50	0,00	1,00	0,50	0,25	0,50	1,00	3,75	Mediano
Lauro de Freitas	2021	BA	1,00	1,00	0,00	0,50	0,25	0,00	0,00	2,75	Pior que a maioria
Lavras	2021	MG	0,25	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,25	3,00	Mediano
Lençóis Paulista	2021	SP	0,50	0,00	0,50	1,00	0,50	1,00	0,50	4,00	Mediano
Limeira	2021	SP	1,00	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	2,50	Pior que a maioria
Limoeiro do Norte	2021	CE	0,00	0,25	0,00	1,00	0,25	0,00	1,00	2,50	Pior que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Linhares	2021	ES	0,25	0,00	0,25	0,25	1,00	0,25	1,00	3,00	Mediano
Lins	2021	SP	0,00	0,25	1,00	0,50	0,00	1,00	1,00	3,75	Mediano
Lucas do Rio Verde	2021	MT	0,50	0,00	1,00	0,50	0,50	0,50	1,00	4,00	Mediano
Luís Eduardo Magalhães	2021	BA	0,25	0,00	0,50	0,50	1,00	0,25	0,50	3,00	Mediano
Macaíba	2021	RN	0,25	0,50	0,50	0,00	0,00	1,00	0,00	2,25	Pior que a maioria
Maíra	2021	SC	0,50	0,50	0,50	0,00	1,00	0,25	0,25	3,00	Mediano
Mairiporã	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,00	0,00	0,50	1,00	3,75	Mediano
Manicoré	2021	AM	0,00	0,25	1,00	0,50	0,50	0,25	0,00	2,50	Pior que a maioria
Maranguape	2021	CE	0,00	1,00	0,25	1,00	0,25	1,00	0,00	3,50	Mediano
Marechal Cândido Rondon	2021	PR	0,25	0,00	0,50	1,00	1,00	0,50	0,50	3,75	Mediano
Marechal Deodoro	2021	AL	1,00	0,00	1,00	0,50	0,50	1,00	0,00	4,00	Mediano
Maricá	2021	RJ	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	5,00	Melhor que a maioria
Marília	2021	SP	1,00	0,50	0,25	0,50	0,50	0,00	1,00	3,75	Mediano
Matão	2021	SP	0,25	0,50	1,00	0,50	1,00	0,00	0,50	3,75	Mediano
Mineiros	2021	GO	1,00	0,25	1,00	0,50	0,50	0,25	0,50	4,00	Mediano
Mirassol	2021	SP	1,00	1,00	1,00	0,50	0,00	0,50	0,25	4,25	Melhor que a maioria
Mogi Guaçu	2021	SP	0,25	0,25	0,25	0,25	0,50	0,00	1,00	2,50	Pior que a maioria
Mogi Mirim	2021	SP	0,50	0,00	0,25	0,00	0,50	0,00	0,50	1,75	Pior que a maioria
Monte Alto	2021	SP	0,00	0,25	0,50	0,00	0,00	0,50	0,50	1,75	Pior que a maioria
Monte Mor	2021	SP	0,50	0,00	1,00	0,50	0,50	0,00	0,50	3,00	Mediano
Montenegro	2021	RS	0,50	0,00	0,50	0,50	0,00	0,00	1,00	2,50	Pior que a maioria
Morada Nova	2021	CE	0,25	0,25	0,25	0,50	0,50	0,00	0,25	2,00	Pior que a maioria
Mossoró	2021	RN	0,25	1,00	0,25	0,00	0,50	0,25	0,00	2,25	Pior que a maioria
Muriae	2021	MG	1,00	1,00	0,00	0,25	0,50	0,50	0,00	3,25	Mediano
Navegantes	2021	SC	1,00	0,25	1,00	0,00	0,00	0,50	0,00	2,75	Pior que a maioria
Nilópolis	2021	RJ	0,25	0,50	1,00	0,25	0,50	0,25	0,25	3,00	Mediano
Nossa Senhora do Socorro	2021	SE	0,25	1,00	0,00	1,00	0,50	0,00	0,25	3,00	Mediano
Nova Friburgo	2021	RJ	0,50	0,50	1,00	1,00	0,00	0,50	0,25	3,75	Mediano
Nova Odessa	2021	SP	0,25	0,00	0,25	1,00	0,50	0,50	0,25	2,75	Pior que a maioria
Nova Venécia	2021	ES	0,00	0,00	0,50	0,25	0,25	1,00	0,50	2,50	Pior que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Novo Gama	2021	GO	0,00	1,00	0,00	0,50	0,25	0,50	0,00	2,25	Pior que a maioria
Novo Hamburgo	2021	RS	1,00	0,50	0,25	0,50	1,00	0,00	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Olímpia	2021	SP	0,50	0,00	0,25	0,00	0,50	0,25	1,00	2,50	Pior que a maioria
Ouricuri	2021	PE	0,00	1,00	0,00	1,00	1,00	0,00	0,00	3,00	Mediano
Ourinhos	2021	SP	1,00	0,25	0,25	0,00	0,00	0,25	1,00	2,75	Pior que a maioria
Ouro Preto	2021	MG	0,25	0,00	1,00	0,50	0,25	0,25	1,00	3,25	Mediano
Pacatuba	2021	CE	0,00	0,50	0,25	1,00	1,00	0,25	0,50	3,50	Mediano
Palhoça	2021	SC	1,00	1,00	0,50	0,50	1,00	1,00	0,25	5,25	Melhor que a maioria
Palmas	2021	TO	0,50	0,00	0,50	0,00	1,00	0,25	0,25	2,50	Pior que a maioria
Pará de Minas	2021	MG	0,50	0,25	1,00	0,25	0,00	1,00	0,50	3,50	Mediano
Paracambi	2021	RJ	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,25	1,00	2,25	Pior que a maioria
Paracatu	2021	MG	0,25	0,00	1,00	0,50	0,50	0,50	0,00	2,75	Pior que a maioria
Paragominas	2021	PA	0,25	0,25	0,50	0,50	1,00	1,00	0,00	3,50	Mediano
Paranavaí	2021	PR	1,00	1,00	1,00	0,25	0,25	0,25	0,00	3,75	Mediano
Parauapebas	2021	PA	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00	0,00	1,00	4,00	Mediano
Parintins	2021	AM	0,00	0,25	0,00	0,00	1,00	1,00	0,50	2,75	Pior que a maioria
Parnaíba	2021	PI	0,00	0,50	0,25	1,00	0,00	1,00	0,00	2,75	Pior que a maioria
Parnamirim	2021	RN	0,25	1,00	0,00	0,00	0,25	1,00	0,50	3,00	Mediano
Passo Fundo	2021	RS	1,00	1,00	1,00	0,25	0,00	0,50	0,25	4,00	Mediano
Pato Branco	2021	PR	0,50	0,00	0,50	0,50	0,25	0,25	0,50	2,50	Pior que a maioria
Paulo Afonso	2021	BA	0,00	0,00	0,00	0,50	0,50	0,50	0,25	1,75	Pior que a maioria
Penedo	2021	AL	0,00	0,25	0,25	1,00	0,25	1,00	0,50	3,25	Mediano
Peruíbe	2021	SP	1,00	0,50	0,00	0,25	0,50	0,00	0,50	2,75	Pior que a maioria
Petrópolis	2021	RJ	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,25	1,00	1,75	Pior que a maioria
Picos	2021	PI	0,00	0,50	0,25	0,50	0,25	0,25	0,25	2,00	Pior que a maioria
Piedade	2021	SP	0,00	0,50	0,50	0,00	0,00	0,50	1,00	2,50	Pior que a maioria
Pindamonhangaba	2021	SP	0,25	0,25	0,50	1,00	0,00	1,00	0,25	3,25	Mediano
Pinhais	2021	PR	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,25	6,25	Entre os melhores
Pinheiro	2021	MA	0,00	0,25	0,00	1,00	1,00	0,00	0,50	2,75	Pior que a maioria
Pirassununga	2021	SP	0,50	0,25	0,25	0,25	0,00	1,00	0,50	2,75	Pior que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Piripiri	2021	PI	0,00	0,25	0,50	0,50	1,00	0,00	0,00	2,25	Pior que a maioria
Poá	2021	SP	0,25	0,50	0,25	0,00	0,00	1,00	0,00	2,00	Pior que a maioria
Poços de Caldas	2021	MG	0,50	0,00	0,25	0,50	0,00	0,00	0,50	1,75	Pior que a maioria
Ponta Porã	2021	MS	0,25	0,00	0,25	0,00	1,00	0,00	0,25	1,75	Pior que a maioria
Porto Ferreira	2021	SP	0,50	0,25	0,50	0,25	1,00	0,50	0,25	3,25	Mediano
Porto Nacional	2021	TO	0,25	0,00	0,00	0,00	0,50	0,25	0,00	1,00	Entre os piores
Porto Seguro	2021	BA	0,25	0,25	0,50	1,00	0,00	0,00	0,00	2,00	Pior que a maioria
Presidente Prudente	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,25	0,25	0,25	0,50	3,50	Mediano
Quixadá	2021	CE	0,00	0,50	0,00	0,25	0,00	0,50	0,00	1,25	Entre os piores
Quixeramobim	2021	CE	0,00	0,50	0,00	1,00	1,00	0,00	0,50	3,00	Mediano
Registro	2021	SP	0,25	0,25	0,50	0,00	0,00	0,50	0,25	1,75	Pior que a maioria
Ribeira do Pombal	2021	BA	0,00	0,50	0,00	1,00	1,00	0,00	0,00	2,50	Pior que a maioria
Ribeirão Pires	2021	SP	0,50	1,00	0,50	0,25	0,25	0,25	0,50	3,25	Mediano
Rio Claro	2021	SP	0,50	0,25	0,00	1,00	0,25	0,00	0,50	2,50	Pior que a maioria
Rio do Sul	2021	SC	0,50	0,00	0,25	0,25	1,00	0,25	1,00	3,25	Mediano
Rio Grande	2021	RS	0,50	0,50	0,50	0,00	0,25	0,25	0,00	2,00	Pior que a maioria
Rio Grande da Serra	2021	SP	0,25	1,00	0,50	0,25	0,00	0,25	0,50	2,75	Pior que a maioria
Rio Verde	2021	GO	1,00	0,25	1,00	1,00	0,25	1,00	0,50	5,00	Melhor que a maioria
Rondonópolis	2021	MT	0,25	0,00	0,25	0,25	1,00	0,25	1,00	3,00	Mediano
Sabará	2021	MG	0,25	0,50	1,00	0,00	1,00	0,50	0,25	3,50	Mediano
Salgueiro	2021	PE	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	3,00	Mediano
Santa Bárbara d'Oeste	2021	SP	0,50	1,00	0,00	0,50	0,25	1,00	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Santa Cruz do Capibaribe	2021	PE	0,25	1,00	0,50	1,00	0,25	1,00	0,00	4,00	Mediano
Santa Cruz do Sul	2021	RS	0,25	0,00	0,25	0,50	1,00	0,25	1,00	3,25	Mediano
Santa Isabel	2021	SP	0,25	0,50	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	2,75	Pior que a maioria
Santa Maria	2021	RS	1,00	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	0,00	3,50	Mediano
Santa Rita	2021	PB	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	0,50	0,00	2,50	Pior que a maioria
Santa Rosa	2021	RS	0,50	0,00	0,50	0,50	0,00	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
Santana de Parnaíba	2021	SP	1,00	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,50	5,50	Melhor que a maioria
Sant'Ana do Livramento	2021	RS	1,00	0,25	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	4,75	Melhor que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Santo Amaro	2021	BA	0,00	0,50	0,25	0,50	0,00	0,00	0,00	1,25	Entre os piores
Santo Ângelo	2021	RS	0,50	0,50	0,25	0,50	0,25	0,50	1,00	3,50	Mediano
Santo Estêvão	2021	BA	0,00	0,50	0,00	0,50	0,25	1,00	0,00	2,25	Pior que a maioria
São Bento do Sul	2021	SC	1,00	0,25	1,00	1,00	0,25	1,00	0,00	4,50	Melhor que a maioria
São Borja	2021	RS	0,25	0,00	0,50	0,00	0,25	0,00	0,25	1,25	Entre os piores
São Caetano do Sul	2021	SP	1,00	0,00	0,00	0,25	0,25	0,00	1,00	2,50	Pior que a maioria
São Carlos	2021	SP	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	0,25	1,00	4,25	Melhor que a maioria
São Cristóvão	2021	SE	0,00	1,00	0,25	0,50	0,50	0,00	0,50	2,75	Pior que a maioria
São Félix do Xingu	2021	PA	0,00	1,00	0,25	0,00	0,50	1,00	0,50	3,25	Mediano
São Francisco	2021	MG	0,25	1,00	1,00	0,00	0,25	1,00	0,00	3,50	Mediano
São Francisco do Sul	2021	SC	0,50	0,00	1,00	0,00	0,00	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
São Gabriel	2021	RS	0,25	0,25	1,00	0,25	1,00	0,00	0,50	3,25	Mediano
São João da Boa Vista	2021	SP	1,00	0,50	0,00	0,00	0,00	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
São João del Rei	2021	MG	0,25	0,25	0,25	0,50	0,50	1,00	1,00	3,75	Mediano
São Joaquim da Barra	2021	SP	0,25	0,50	1,00	0,25	0,00	0,50	0,50	3,00	Mediano
São José de Ribamar	2021	MA	0,00	0,50	0,25	0,00	0,00	1,00	0,50	2,25	Pior que a maioria
São José do Rio Pardo	2021	SP	0,50	0,25	0,00	0,00	0,00	0,25	0,25	1,25	Entre os piores
São Leopoldo	2021	RS	1,00	0,50	0,50	0,50	1,00	0,00	0,25	3,75	Mediano
São Lourenço da Mata	2021	PE	0,00	1,00	1,00	1,00	0,25	1,00	0,00	4,25	Melhor que a maioria
São Mateus	2021	ES	0,00	0,50	0,25	0,25	0,00	1,00	0,25	2,25	Pior que a maioria
São Pedro da Aldeia	2021	RJ	0,25	0,50	1,00	1,00	0,00	0,25	1,00	4,00	Mediano
Sapiranga	2021	RS	0,25	0,25	1,00	0,25	0,50	0,50	0,00	2,75	Pior que a maioria
Sapucaia do Sul	2021	RS	0,25	0,25	0,50	0,25	0,25	0,50	0,50	2,50	Pior que a maioria
Sarandi	2021	PR	1,00	1,00	1,00	0,00	0,50	0,50	0,00	4,00	Mediano
Senador Canedo	2021	GO	0,50	0,00	1,00	0,25	0,50	0,25	0,00	2,50	Pior que a maioria
Senhor do Bonfim	2021	BA	0,00	1,00	0,50	0,25	0,25	0,25	0,00	2,25	Pior que a maioria
Seropédica	2021	RJ	0,25	0,00	0,50	1,00	0,50	0,50	0,25	3,00	Mediano
Serra Talhada	2021	PE	0,00	0,50	0,00	0,25	0,25	0,50	0,00	1,50	Pior que a maioria
Serrinha	2021	BA	0,00	0,25	0,00	0,25	0,00	0,00	0,00	0,50	Entre os piores
Sertãozinho	2021	SP	1,00	0,25	0,50	0,25	0,25	0,50	0,25	3,00	Mediano

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Sidrolândia	2021	MS	0,00	0,00	0,50	0,00	0,00	0,50	0,00	1,00	Entre os piores
Simões Filho	2021	BA	0,00	0,25	0,00	0,50	1,00	0,00	0,00	1,75	Pior que a maioria
Sinop	2021	MT	1,00	0,25	1,00	0,00	0,50	0,25	0,50	3,50	Mediano
Sobral	2021	CE	0,00	0,00	0,00	0,25	1,00	0,50	1,00	2,75	Pior que a maioria
Sorriso	2021	MT	0,25	0,00	1,00	0,50	1,00	1,00	0,50	4,25	Melhor que a maioria
Sumaré	2021	SP	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,25	4,25	Melhor que a maioria
Suzano	2021	SP	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	4,00	Mediano
Tabatinga	2021	AM	0,00	0,25	0,00	0,00	1,00	0,50	0,00	1,75	Pior que a maioria
Taboão da Serra	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,50	0,00	0,50	0,25	3,50	Mediano
Tangará da Serra	2021	MT	0,50	0,25	1,00	1,00	1,00	1,00	0,00	4,75	Melhor que a maioria
Taquara	2021	RS	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	0,25	0,00	3,75	Mediano
Taquaritinga	2021	SP	0,50	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,25	1,25	Entre os piores
Tatuí	2021	SP	0,50	0,50	0,00	0,25	0,25	0,50	1,00	3,00	Mediano
Tauá	2021	CE	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,50	0,50	2,00	Pior que a maioria
Taubaté	2021	SP	0,50	0,25	0,25	1,00	0,25	0,00	0,25	2,50	Pior que a maioria
Teixeira de Freitas	2021	BA	0,00	0,50	0,25	0,00	1,00	0,25	0,00	2,00	Pior que a maioria
Telêmaco Borba	2021	PR	0,50	0,50	1,00	0,50	0,00	0,50	0,25	3,25	Mediano
Teófilo Otoni	2021	MG	0,00	0,25	0,25	0,00	0,25	0,50	1,00	2,25	Pior que a maioria
Teresópolis	2021	RJ	0,50	0,25	0,25	1,00	0,00	0,25	0,00	2,25	Pior que a maioria
Timóteo	2021	MG	0,00	0,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,50	0,75	Entre os piores
Três Lagoas	2021	MS	0,25	0,00	1,00	1,00	0,50	1,00	0,50	4,25	Melhor que a maioria
Três Pontas	2021	MG	0,25	0,25	0,25	0,25	0,50	0,50	0,25	2,25	Pior que a maioria
Tubarão	2021	SC	0,50	1,00	0,00	0,00	0,25	0,00	1,00	2,75	Pior que a maioria
Tucano	2021	BA	0,00	0,25	0,00	1,00	0,25	0,00	0,00	1,50	Pior que a maioria
Tupã	2021	SP	0,25	0,50	0,00	0,25	1,00	0,50	1,00	3,50	Mediano
Ubatuba	2021	SP	1,00	0,25	0,25	0,25	0,25	0,50	0,50	3,00	Mediano
Umuarama	2021	PR	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	4,00	Mediano
Unaí	2021	MG	0,50	0,25	0,50	0,25	0,00	1,00	0,00	2,50	Pior que a maioria
União da Vitória	2021	PR	1,00	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	0,25	3,75	Mediano
Vacaria	2021	RS	0,00	0,00	1,00	1,00	0,50	1,00	0,50	4,00	Mediano

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Valinhos	2021	SP	1,00	0,50	1,00	1,00	0,25	0,00	1,00	4,75	Melhor que a maioria
Varginha	2021	MG	0,50	0,00	1,00	0,25	1,00	0,25	0,50	3,50	Mediano
Várzea Grande	2021	MT	0,50	1,00	0,50	1,00	1,00	0,00	0,50	4,50	Melhor que a maioria
Venâncio Aires	2021	RS	0,25	0,00	0,50	0,00	0,50	0,50	1,00	2,75	Pior que a maioria
Viana	2021	ES	0,00	0,00	1,00	0,50	1,00	0,50	0,25	3,25	Mediano
Viçosa	2021	MG	0,50	0,50	0,25	0,00	0,00	1,00	0,25	2,50	Pior que a maioria
Videira	2021	SC	1,00	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,25	5,25	Melhor que a maioria
Vilhena	2021	RO	0,50	0,25	1,00	0,00	0,25	0,00	0,00	2,00	Pior que a maioria
Vinhedo	2021	SP	0,50	0,00	0,50	0,00	0,00	0,00	0,50	1,50	Pior que a maioria
Volta Redonda	2021	RJ	0,50	0,00	1,00	1,00	0,00	0,00	1,00	3,50	Mediano
Votorantim	2021	SP	1,00	1,00	0,00	0,50	0,00	1,00	0,25	3,75	Mediano
Votuporanga	2021	SP	1,00	0,50	0,50	1,00	0,50	0,50	1,00	5,00	Melhor que a maioria

Fonte: dados da pesquisa

,

TABELA 13: *CLUSTER B*

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Anápolis	2021	GO	0,50	0,50	0,00	0,00	0,50	0,50	0,25	2,25	Pior que a maioria
Aracaju	2021	SE	1,00	1,00	0,00	0,50	0,50	0,25	0,25	3,50	Mediano
Bauru	2021	SP	1,00	1,00	0,00	1,00	0,50	0,50	0,25	4,25	Melhor que a maioria
Betim	2021	MG	0,25	0,00	1,00	0,25	0,50	0,00	0,50	2,50	Pior que a maioria
Boa Vista	2021	RR	0,25	0,25	0,50	0,50	1,00	0,50	0,25	3,25	Mediano
Campo Grande	2021	MS	1,00	0,25	0,00	0,00	0,25	0,25	0,00	1,75	Pior que a maioria
Campos dos Goytacazes	2021	RJ	0,25	0,00	1,00	0,25	0,00	0,00	0,25	1,75	Pior que a maioria
Canoas	2021	RS	0,25	0,00	0,50	0,00	0,25	0,00	0,25	1,25	Entre os piores
Cariacica	2021	ES	0,25	1,00	0,50	0,25	1,00	0,50	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Caxias do Sul	2021	RS	1,00	0,50	0,00	0,50	0,50	0,00	0,25	2,75	Pior que a maioria
Contagem	2021	MG	0,50	0,50	0,50	0,00	0,25	0,00	0,25	2,00	Pior que a maioria
Cuiabá	2021	MT	1,00	0,25	0,00	1,00	0,50	0,00	1,00	3,75	Mediano
Diadema	2021	SP	1,00	1,00	0,25	1,00	0,50	0,00	0,25	4,00	Mediano
Duque de Caxias	2021	RJ	0,25	0,00	0,50	1,00	0,25	1,00	1,00	4,00	Mediano
Feira de Santana	2021	BA	0,50	1,00	0,00	1,00	1,00	0,50	0,50	4,50	Melhor que a maioria
Florianópolis	2021	SC	1,00	1,00	0,25	0,25	1,00	0,00	0,00	3,50	Mediano
Franca	2021	SP	0,50	1,00	0,00	0,50	0,00	1,00	0,50	3,50	Mediano
Guarujá	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,25	1,00	0,00	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Itaquaquecetuba	2021	SP	0,50	1,00	1,00	1,00	0,50	0,25	0,25	4,50	Melhor que a maioria
Jaboatão dos Guararapes	2021	PE	0,50	1,00	0,00	0,25	0,25	1,00	0,50	3,50	Mediano
João Pessoa	2021	PB	0,50	0,50	0,50	0,25	0,25	0,50	0,00	2,50	Pior que a maioria
Joinville	2021	SC	1,00	0,50	0,25	0,25	0,00	0,25	0,00	2,25	Pior que a maioria
Juiz de Fora	2021	MG	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,25	3,25	Mediano
Jundiaí	2021	SP	1,00	0,00	0,50	0,50	0,00	0,25	0,50	2,75	Pior que a maioria
Londrina	2021	PR	1,00	1,00	0,00	0,25	0,00	0,25	0,25	2,75	Pior que a maioria
Maceió	2021	AL	0,50	1,00	0,25	0,00	0,00	0,50	0,25	2,50	Pior que a maioria
Maringá	2021	PR	1,00	0,50	0,50	0,00	1,00	0,00	0,25	3,25	Mediano
Mauá	2021	SP	0,25	1,00	0,50	1,00	0,50	0,00	0,50	3,75	Mediano
Mogi das Cruzes	2021	SP	1,00	1,00	0,50	0,25	0,50	0,25	1,00	4,50	Melhor que a maioria

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Montes Claros	2021	MG	0,25	0,50	1,00	0,50	1,00	0,50	0,50	4,25	Melhor que a maioria
Natal	2021	RN	1,00	1,00	0,00	1,00	0,00	0,25	1,00	4,25	Melhor que a maioria
Nova Iguaçu	2021	RJ	1,00	1,00	1,00	0,50	1,00	0,25	1,00	5,75	Entre os melhores
Olinda	2021	PE	0,50	1,00	0,00	0,50	0,25	1,00	0,50	3,75	Mediano
Osasco	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,25	1,00	0,00	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Pelotas	2021	RS	1,00	0,50	0,25	0,00	0,25	0,00	0,25	2,25	Pior que a maioria
Piracicaba	2021	SP	1,00	0,25	0,50	0,25	0,00	0,50	1,00	3,50	Mediano
Ponta Grossa	2021	PR	0,50	1,00	1,00	0,25	1,00	0,00	0,00	3,75	Mediano
Porto Velho	2021	RO	0,50	0,50	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	2,25	Pior que a maioria
Praia Grande	2021	SP	1,00	0,50	1,00	0,50	0,25	0,50	0,50	4,25	Melhor que a maioria
Ribeirão das Neves	2021	MG	0,00	1,00	0,25	0,25	1,00	0,25	0,25	3,00	Mediano
Ribeirão Preto	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,00	0,25	0,25	0,25	3,00	Mediano
Rio Branco	2021	AC	0,25	1,00	1,00	0,00	0,00	0,50	0,25	3,00	Mediano
Santarém	2021	PA	0,00	0,50	0,50	0,25	1,00	0,25	0,00	2,50	Pior que a maioria
Santo André	2021	SP	1,00	1,00	0,00	0,25	0,50	0,00	1,00	3,75	Mediano
Santos	2021	SP	1,00	0,25	0,00	0,00	0,25	0,00	0,50	2,00	Pior que a maioria
São Bernardo do Campo	2021	SP	1,00	0,25	0,25	0,00	1,00	0,00	1,00	3,50	Mediano
São José do Rio Preto	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,50	1,00	0,00	1,00	4,75	Melhor que a maioria
São José dos Campos	2021	SP	1,00	0,25	0,25	1,00	0,50	0,25	1,00	4,25	Melhor que a maioria
São José dos Pinhais	2021	PR	0,50	0,50	1,00	0,00	0,25	1,00	0,00	3,25	Mediano
São Vicente	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,00	0,25	0,25	0,50	3,25	Mediano
Serra	2021	ES	0,50	1,00	1,00	1,00	1,00	0,25	0,00	4,75	Melhor que a maioria
Sorocaba	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,25	0,50	0,50	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Teresina	2021	PI	0,50	0,25	0,00	0,25	0,25	0,25	0,25	1,75	Pior que a maioria
Uberaba	2021	MG	1,00	0,25	1,00	0,50	0,50	0,25	1,00	4,50	Melhor que a maioria
Uberlândia	2021	MG	1,00	0,50	0,00	0,50	0,50	0,00	1,00	3,50	Mediano
Vila Velha	2021	ES	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,50	1,00	6,50	Entre os melhores
Vitória	2021	ES	1,00	0,00	1,00	1,00	0,25	0,25	0,00	3,50	Mediano
Vitória da Conquista	2021	BA	0,25	1,00	0,00	0,25	0,50	0,25	0,50	2,75	Pior que a maioria

Fonte: dados da pesquisa

TABELA 14: *CLUSTER C*

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
Belém	2021	PA	1,00	1,00	0,25	0,50	0,25	0,25	0,50	3,75	Mediano
Belo Horizonte	2021	MG	1,00	0,25	0,50	0,50	0,50	0,00	1,00	3,75	Mediano
Campinas	2021	SP	1,00	1,00	0,50	1,00	0,25	0,00	1,00	4,75	Melhor que a maioria
Curitiba	2021	PR	1,00	1,00	0,25	0,25	0,00	0,25	0,50	3,25	Mediano
Fortaleza	2021	CE	0,50	1,00	0,00	0,25	1,00	0,25	0,50	3,50	Mediano
Goiânia	2021	GO	1,00	1,00	0,00	0,25	0,50	0,25	0,50	3,50	Mediano
Guarulhos	2021	SP	1,00	1,00	0,50	0,50	0,50	0,00	0,25	3,75	Mediano
Manaus	2021	AM	0,25	1,00	0,50	0,00	1,00	0,00	0,50	3,25	Mediano
Porto Alegre	2021	RS	1,00	1,00	0,50	0,50	0,25	0,00	0,25	3,50	Mediano
Recife	2021	PE	1,00	1,00	0,25	0,25	0,50	0,00	0,50	3,50	Mediano

Fonte: dados da pesquisa

TABELA 15: *CLUSTER D*

Município	Ano	UF	II APRT	IV RTRPOP	VII DCRC	VIII IRP	IX DCDT	XIII DCPOP	XVII PESDC	ICFM Nota	ICFM Classificação
São Paulo	2021	SP	1,00	1,00	0,25	0,50	0,50	0,00	1,00	4,25	Melhor que a maioria

Fonte: dados da pesquisa

APÊNDICE E – ARTIGO CIENTÍFICO

FÓRMULAS DO ICFM

Receitas orçamentárias

(1) RECEITAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

(2) TRANSFERÊNCIAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

Receitas intraorçamentárias

(3) RECEITAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

(4) TRANSFERÊNCIAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

5) = (1) - (2) + (3) - (4) Total da Receita Realizada Fiscal (a)

(1) TOTAL DAS RECEITAS (V) = (III + IV)/Coluna "Até o Bimestre (c)"

Total das Receitas (b)

Indicador = (a)/(b)

Figura 1: Indicador II - APRT

Métrica: Arrecadação própria/Receita Total.

Fonte: Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/Balanco Orçamentário/Receitas Orçamentárias;
Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/Balanco Orçamentário/Receitas Intraorçamentárias.

Receitas orçamentárias

(1) TRANSFERÊNCIAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

(2) TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL/Coluna "Até o Bimestre (c)"

Receitas intraorçamentárias

(3) TRANSFERÊNCIAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

(4) TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL/Coluna "Até o Bimestre (c)"

(5) = (1) + (2) + (3) + (4) Total das Receitas de Transferência (a)

População (b)

Indicador = (a)/(b)

Figura 2: Indicador IV - RTRPOP

Métrica: Receita de Transferência/População.

Fonte: Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/Balanco Orçamentário/Receitas Orçamentárias;
Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/Balanco Orçamentário/Receitas Intraorçamentárias.

(1) 3.0.00.00.00 – Despesas Correntes (coluna "Despesas Liquidadas")

Total das Despesas Correntes (a)

Receitas orçamentárias

(1) RECEITAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

Receitas intraorçamentárias

(2) RECEITAS CORRENTES/Coluna "Até o Bimestre (c)"

3) = (1) + (2) Total das Receitas Correntes (b)

Indicador = (a)/(b)

Figura 3: Indicador VII - DCRC

Métrica: Despesas Correntes/Receitas Correntes.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Despesas Orçamentárias (Anexo I-D);
Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/Balanco Orçamentário/Receitas Orçamentárias;
Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/Balanco Orçamentário/Receitas Intraorçamentárias.

Despesas orçamentárias

(1) INVESTIMENTOS/Coluna "Despesas Liquidadas até o Bimestre (h)"

(2) INVERSÕES FINANCEIRAS/Coluna "Despesas Liquidadas até o Bimestre (h)"

Despesas intraorçamentárias

(3) INVESTIMENTOS/Coluna "Despesas Liquidadas até o Bimestre (h)"

(4) INVERSÕES FINANCEIRAS/Coluna "Despesas Liquidadas até o Bimestre (h)"

(5) = (1) + (2) + (3) + (4) Total dos investimentos (a)**Receitas orçamentárias**

(6) TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL/Coluna "Até o Bimestre (c)"

(7) OPERAÇÕES DE CRÉDITO/Coluna "Até o Bimestre (c)"

Receitas intraorçamentárias

(8) TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL/Coluna "Até o Bimestre (c)"

(9) OPERAÇÕES DE CRÉDITO/Coluna "Até o Bimestre (c)"

10 = (6) + (7) + (8) + (9) Transferências de capital mais Operações de crédito (b)**Indicador = (a - b)/(a)**

Figura 4: Indicador VIII - IRP

Métrica: [Investimentos – (transferências de capital + operações de crédito)]/Investimentos.

Fonte: Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/ Balanço Orçamentário/Despesas Orçamentárias;
 Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/ Balanço Orçamentário/Despesas Intraorçamentárias;
 Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/ Balanço Orçamentário/Receitas Orçamentárias;
 Siconfi/Finbra/RREO/Anexo 01/ Balanço Orçamentário/Receitas Intraorçamentárias.

(1) 3.0.00.00.00 – Despesas Correntes (coluna "Despesas Liquidadas")

Total das Despesas Correntes (a)

Total Geral da Despesa (coluna "Despesas Liquidadas")

Total das Despesas (b)**Indicador = (a)/(b)**

Figura 5: Indicador IX - DCDT

Métrica: Despesas Correntes/Despesas Totais.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Despesas Orçamentárias (Anexo I-D).

(1) DÍVIDA CONSOLIDADA - DC (I) (Coluna "Até o 3º Quadrimestre")

Total da Dívida Consolidada (a)**População (b)****Indicador = (a)/(b)**

Figura 6: Indicador XIII - DCPOP

Métrica: Dívida Consolidada/População.

Fonte: Siconfi/Finbra/RGF/3º Quadrimestre/Municípios/Executivo/Anexo 02 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida/Dívida Consolidada Líquida.

(1) DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)/(Coluna "Total (últimos 12 meses) (a)")

Total da Despesa com Pessoal (a)

(1) 3.0.00.00.00 – Despesas Correntes (coluna "Despesas Liquidadas")

Total das Despesas Correntes (a)**Indicador = (a)/(b)**

Figura 7: Indicador XVII - PESDC

Métrica: Despesa Bruta com Pessoal/Despesas Correntes.

Fonte: Siconfi/Finbra/RGF/Anexo 01/Demonstrativo da Despesa com Pessoal/Despesa com Pessoal;
 Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Despesas Orçamentárias (Anexo I-D).

APÊNDICE F – ARTIGO CIENTÍFICO

FÓRMULAS DOS INDICADORES FINANCEIROS

(1) 2.1.0.0.0.00.00 - Passivo Circulante
(2) 2.1.2.5.0.00.00 - Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo - Interno
(3) 2.1.2.6.0.00.00 - Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo - Externo
(4) 2.1.2.8.0.00.00 - (-) Encargos Financeiros a Apropriar - Interno
(5) 2.1.2.9.0.00.00 - (-) Encargos Financeiros a Apropriar - Externo
(6) 2.1.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis
(7) 2.2.0.0.0.00.00 - Passivo não-Circulante
(8) 2.2.2.5.0.00.00 - Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo - Interno
(9) 2.2.2.6.0.00.00 - Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo - Externo
(10) 2.2.2.8.0.00.00 - (-) Encargos Financeiros a Apropriar - Interno
(11) 2.2.2.9.0.00.00 - (-) Encargos Financeiros a Apropriar - Externo
(12) 2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo
(13) 2.2.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis
Contas a pagar orçamentárias não financeiras (a) = (1) - (2) - (3) + (4) + (5) - (6) + (7) - (8) - (9) + (10) + (11) - (12) - (13)
(1) 1.1.2.0.0.00.00 - Créditos a Curto Prazo
(2) 1.1.3.0.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Curto Prazo
(3) 1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos/Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros
(4) 1.1.3.2.0.00.00 - Tributos a Recuperar/Compensar
(5) 1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
(6) 1.2.1.1.0.00.00 - Créditos a Longo Prazo
(7) 1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo
(8) 1.2.1.2.1.01.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros
(9) 1.2.1.2.1.02.00 - Tributos a Recuperar/Compensar
(10) 1.2.1.2.1.06.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
Contas a receber orçamentárias não financeiras (b) = (1) + (2) - (3) - (4) - (5) + (6) + (7) - (8) - (9) - (10)
Indicador = (a)/(b)

Figura 1: Indicador I - Indicador de resultados orçamentárias não financeiros

Métrica: contas a pagar orçamentárias não financeiras divididas por contas a receber orçamentárias não financeiras.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Balanco Patrimonial DCA (Anexo I - AB)

(1) 1.1.2.0.0.00.00 - Créditos a Curto Prazo
(2) 1.1.2.4.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(3) 1.1.3.0.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Curto Prazo
(4) 1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos
(5) 1.1.3.2.0.00.00 - Tributos a Recuperar/Compensar
(6) 1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
(7) 1.2.1.1.0.00.00 - Créditos a Longo Prazo
(8) 1.2.1.1.1.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(9) 1.2.1.1.2.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(10) 1.2.1.1.3.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(11) 1.2.1.1.4.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(12) 1.2.1.1.5.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(13) 1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo
(14) 1.2.1.2.1.01.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros
(15) 1.2.1.2.1.02.00 - Tributos a Recuperar/Compensar
(16) 1.2.1.2.1.06.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
(1) - (2) + (3) - (4) - (5) - (6) + (7) - (8) - (9) - (10) - (11) - (12) + (13) - (14) - (15) - (16) = Contas a receber orçamentárias correntes não financeiras (a)
(1) 2.1.0.0.0.00.00 - Passivo Circulante
(2) 2.1.2.0.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo
(3) 2.1.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis
(4) 2.2.0.0.0.00.00 - Passivo não-Circulante
(5) 2.2.2.0.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo
(6) 2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo
(7) 2.2.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis
(1) - (2) - (3) + (4) - (5) - (6) - (7) = Contas a pagar orçamentárias correntes não financeiras (b)
(1) 3.2.00.00.00 ou 3.2.00.00.00.00 – Juros e Encargos da Dívida (coluna "Despesas Pagas")
(2) 4.6.00.00.00 ou 4.6.00.00.00.00 – Amortização da Dívida (coluna "Despesas Pagas")
(1) + (2) = Pagamento da amortização anual (c)
(a) - (b) - (c) = Poupança líquida (d)
População do município (e)
Indicador = (d)/(e)

Figura 2: Indicador II - Indicador de poupança líquida

Métrica: diferença entre as contas a receber (decorrentes de receitas orçamentárias correntes) e as contas a pagar (decorrentes de despesas orçamentárias correntes), não financeiras, reduzida pelo pagamento da amortização anual (juros e principal), por habitante.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Balanco Patrimonial DCA (Anexo I - AB); Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Despesas Orçamentárias (Anexo I-D)

(1) 3.2.00.00.00 ou 3.2.00.00.00.00 – Juros e Encargos da Dívida (coluna "Despesas Pagas")
(2) 4.6.00.00.00 ou 4.6.00.00.00.00 – Amortização da Dívida (coluna "Despesas Pagas")
(1) + (2) = Pagamento da amortização anual (a)
População do município (b)
Indicador: (a)/(b)

Figura 3: Indicador III - Indicador de serviço da dívida

Métrica: pagamento da amortização anual — juros e principal — por habitante.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Despesas Orçamentárias (Anexo I-D)

(1) 2.2.2.0.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo

Total das operações de crédito de longo prazo (a)

(1) 2.2.2.0.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo

Total das operações de crédito de longo prazo (b)

(a) - (b) = Variação anual da acumulação das operações de crédito de longo prazo (c)

População do município (d)

Indicador: (c)/(d)

Figura 4: Indicador IV - Indicador de dívida líquida

Métrica: variação anual da acumulação das operações de crédito de longo prazo, por habitante.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Balanco Patrimonial DCA (Anexo I - AB); Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Balanco Patrimonial DCA (Anexo I - AB) (Exercício anterior)

(1) 2.1.0.0.0.00.00 - Passivo Circulante

(2) 2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno

(3) 2.1.2.2.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Externo

(4) 2.1.2.3.0.00.00 - Financiamentos a Curto Prazo - Interno

(5) 2.1.2.4.0.00.00 - Financiamento a Curto Prazo - Externo

(6) 2.1.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis

(7) 2.2.0.0.0.00.00 - Passivo não-Circulante

(8) 2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno

(9) 2.2.2.2.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Externo

(10) 2.2.2.3.0.00.00 - Financiamentos a Longo Prazo - Interno

(11) 2.2.2.4.0.00.00 - Financiamento a Longo Prazo - Externo

(12) 2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo

(13) 2.2.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis

(1) - (2) - (3) - (4) - (5) - (6) + (7) - (8) - (9) - (10) - (11) - (12) - (13) = Contas a pagar orçamentárias correntes (a)

(1) 1.1.2.0.0.00.00 - Créditos a Curto Prazo

(2) 1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber

(3) 1.1.2.4.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos

(4) 1.1.3.0.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Curto Prazo

(5) 1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos

(6) 1.1.3.2.0.00.00 - Tributos a Recuperar/Compensar

(7) 1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

(8) 1.2.1.1.0.00.00 - Créditos a Longo Prazo

(9) 1.2.1.1.1.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos

(10) 1.2.1.1.2.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos

(11) 1.2.1.1.3.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos

(12) 1.2.1.1.4.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos

(13) 1.2.1.1.5.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos

(14) 1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo

(15) 1.2.1.2.1.01.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros

(16) 1.2.1.2.1.02.00 - Tributos a Recuperar/Compensar

(17) 1.2.1.2.1.06.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

(1) - (2) - (3) + (4) - (5) - (6) - (7) + (8) - (9) - (10) - (11) - (12) - (13) + (14) - (15) - (16) - (17) = Contas a receber orçamentárias correntes, exceto transferências correntes (b)

Indicador: (a)/(b)

Figura 5: Indicador V - Indicador de independência financeira corrente

Métrica: contas a pagar orçamentárias correntes divididas pelas contas a receber orçamentárias correntes, exceto transferências correntes.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Balanco Patrimonial DCA (Anexo I - AB)

(1) 2.1.0.0.0.00.00 - Passivo Circulante
(2) 2.1.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis
(3) 2.2.0.0.0.00.00 - Passivo não-Circulante
(4) 2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo
(5) 2.2.8.8.0.00.00 - Valores Restituíveis
(1) - (2) + (3) - (4) - (5) = Contas a pagar orçamentárias (a)
(1) 1.1.2.0.0.00.00 - Créditos a Curto Prazo
(2) 1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber
(3) 1.1.3.0.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Curto Prazo
(4) 1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos
(5) 1.1.3.2.0.00.00 - Tributos a Recuperar/Compensar
(6) 1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
(7) 1.2.1.1.0.00.00 - Créditos a Longo Prazo
(8) 1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo
(9) 1.2.1.2.1.01.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros
(10) 1.2.1.2.1.02.00 - Tributos a Recuperar/Compensar
(11) 1.2.1.2.1.06.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
(1) - (2) + (3) - (4) - (5) - (6) + (7) + (8) - (9) - (10) - (11) = Contas a receber orçamentárias, exceto transferências (b)
Indicador: (a)/(b)

Figura 6: Indicador VI - Indicador de independência financeira total

Métrica: total de contas a pagar orçamentárias divididas pelo total de contas a receber orçamentárias, exceto transferências.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Balanco Patrimonial DCA (Anexo I - AB)

(1) 1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber
(2) 1.1.2.5.0.00.00 - Dívida Ativa Tributária
(3) 1.2.1.1.1.01.00 - Créditos Tributários a Receber
(4) 1.2.1.1.2.01.00 - Créditos Tributários a Receber
(5) 1.2.1.1.3.01.00 - Créditos Tributários a Receber
(6) 1.2.1.1.4.01.00 - Créditos Tributários a Receber
(7) 1.2.1.1.5.01.00 - Créditos Tributários a Receber
(1) + (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) = Total das contas a receber tributárias (a)
(1) 1.1.2.0.0.00.00 - Créditos a Curto Prazo
(2) 1.1.2.4.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(3) 1.1.3.0.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Curto Prazo
(4) 1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos
(5) 1.1.3.2.0.00.00 - Tributos a Recuperar/Compensar
(6) 1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
(7) 1.2.1.1.0.00.00 - Créditos a Longo Prazo
(8) 1.2.1.1.1.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(9) 1.2.1.1.2.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(10) 1.2.1.1.3.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(11) 1.2.1.1.4.03.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos

(12)	1.2.1.1.5.03.00	- Empréstimos e Financiamentos Concedidos
(13)	1.2.1.2.0.00.00	- Demais Créditos e Valores a Longo Prazo
(14)	1.2.1.2.1.01.00	- Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros
(15)	1.2.1.2.1.02.00	- Tributos a Recuperar/Compensar
(16)	1.2.1.2.1.06.00	- Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados
(1) - (2) + (3) - (4) - (5) - (6) + (7) - (8) - (9) - (10) - (11) - (12) + (13) - (14) - (15) - (16) = Contas a receber orçamentárias correntes (b)		
Indicador: (a)/(b)		

Figura 7: Indicador VII - Indicador de receita fiscal

Métrica: contas a receber tributárias divididas pelas contas a receber orçamentárias correntes.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Balanco Patrimonial DCA (Anexo I - AB)

	Receitas Brutas Realizadas (a)	Deduções Transferências Constitucionais (b)	Deduções Fundeb (c)	Outras Deduções da Receita (d)	Receita Realizada Líquida (e) = (a – b – c – d)
(1) 1.1.0.0.00.0.0 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria					
(2) 1.2.0.0.00.0.0 - Contribuições					
(3) 1.2.1.5.00.0.0 - Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público - CPSSS					
(4) 1.2.1.6.00.0.0 - Contribuição para Fundos de Assistência Médica					
(5) 1.2.1.8.00.0.0 - Contribuições Sociais Específicas de Estados, DF e Municípios					
(6) 7.1.0.0.00.0.0 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria					
(7) 7.2.0.0.00.0.0 - Contribuições					
(8) 7.2.1.5.00.0.0 - Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público - CPSSS					
(9) 7.2.1.6.00.0.0 - Contribuição para Fundos de Assistência Médica					
(10) 7.2.1.8.00.0.0 - Contribuições Sociais Específicas de Estados, DF e Municípios					
(1) + (2) - (3) - (4) - (5) + (6) + (7) - (8) - (9) - (10) = Total da receita fiscal realizada (a)					
(1) 1.0.0.0.00.0.0 - Receitas Correntes					
(2) 7.0.0.0.00.0.0 - Receitas Correntes					
(1) + (2) = Total das receitas correntes (b)					
Indicador: (a)/(b)					

Figura 8: Indicador VIII - Autonomia financeira

Métrica: proporção das receitas obtidas com impostos e outras receitas tributárias em relação às receitas correntes totais.

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Receitas Orçamentárias (Anexo I-C)

(1) RECEITAS CORRENTES (Coluna "Até o Bimestre (c)")
 (2) RECEITAS CORRENTES (Coluna "Até o Bimestre (c)")
 (1) + (2) = **Total das Receitas Correntes (a)**
 (1) 3.0.00.00.00 ou 3.0.00.00.00.00 - Despesas Correntes (Coluna "Despesas liquidadas")
Total das Despesas Correntes (b)
Indicador: (a)/(b)

Figura 9: Indicador IX - Equilíbrio corrente

Métrica: relação entre as receitas correntes e as despesas correntes.

Fonte: Siconfi/Finbra/RREO/6º Bimestre/Municípios/Anexo 01 - Balanço Orçamentário/Receitas Orçamentárias; Siconfi/Finbra/RREO/6º Bimestre/Municípios/Anexo 01 - Balanço Orçamentário/Receitas Intra Orçamentárias; Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Despesas Orçamentárias (Anexo I-D).

(1) DÍVIDA CONSOLIDADA - DC (I) (Coluna "Até o 3º Quadrimestre")
Total da dívida (a)
 (1) RECEITAS CORRENTES (Coluna "Até o Bimestre (c)")
 (2) RECEITAS CORRENTES (Coluna "Até o Bimestre (c)")
 (1) + (2) = **Receita corrente realizada (b)**
Indicador: (a)/(b)

Figura 10: Indicador X - Nível de endividamento

Métrica: relação entre o total da dívida e a receita corrente realizada.

Fonte: Siconfi/Finbra/RGF/3º Quadrimestre/Municípios/Executivo/Anexo 02 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida/Dívida Consolidada Líquida; Siconfi/Finbra/RREO/6º Bimestre/Municípios/Anexo 01 - Balanço Orçamentário/Receitas Orçamentárias; Siconfi/Finbra/RREO/6º Bimestre/Municípios/Anexo 01 - Balanço Orçamentário/Receitas Intra Orçamentárias.

	Despesas liquidadas (20X2)	Despesas liquidadas (20X1)	Despesas liquidadas (20X0)
4.4.00.00.00 - Investimentos			
4.5.90.61.00 - Aquisição de imóveis			
Total das despesas com investimento de Capital (a)			
3.0.00.00.00 - Despesas Correntes			
Total das Despesas Correntes (b)			
Indicador: (a)/(b)			

Figura 11: Indicador XI - Nível de investimento

Métrica: relação entre despesas de investimento e despesas correntes totais (porcentagem média dos últimos três anos).

Fonte: Siconfi/Finbra/Contas Anuais/Despesas Orçamentárias (Anexo I-D)

APÊNDICE G - ARTIGO TECNOLÓGICO

TABELA 1: MEMÓRIA DE CÁLCULO DA DEMONSTRAÇÃO DE OBTENÇÃO E USO DE RECURSOS PÚBLICOS

Denominação na Demonstração de obtenção e uso de recursos públicos	Denominação no RREO/Balanco Orçamentário	Valor
Impostos, taxas e contribuições de melhoria	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	43.770.250.884,18
	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA (Intraorçamentárias)	1.094.974,61
		43.771.345.858,79
Contribuição do empregado para a seguridade social, do contribuinte para o serviço de iluminação pública e outras	CONTRIBUIÇÕES	2.560.451.582,95
	CONTRIBUIÇÕES (Intraorçamentárias)	2.589.224.383,31
		5.149.675.966,26
Transferências recebidas da União	Transferências da União e de suas Entidades (correntes)	4.176.103.030,99
	Transferências da União e de suas Entidades (capital)	80.239.956,04
		4.256.342.987,03
Transferências recebidas do Estado	Transferências dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades (correntes)	10.249.838.066,27
	Transferências dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades (capital)	573.370.616,05
		10.823.208.682,32
Transferências do Fundeb e outras	Transferências de Outras Instituições Públicas (correntes)	5.852.259.811,50
	Transferências de Outras Instituições Públicas (capital)	-
		5.852.259.811,50
Transferências recebidas de outras fontes	Transferências dos Municípios e de suas Entidades (correntes)	-
	Transferências dos Municípios e de suas Entidades (capital)	-
	Transferências de Instituições Privadas (correntes)	38.918.499,13
	Transferências de Instituições privadas (capital)	3.522.407,60
	Transferências do exterior (correntes)	-
	Transferências do exterior (capital)	-
	Transferências de Pessoas Físicas (correntes)	27.538.357,20
	Transferências de Pessoas Físicas (capital)	-
	Transferências Provenientes de Depósitos Não Identificados (correntes)	1.356.174,12
	Transferências Provenientes de Depósitos Não Identificados (capital)	-
		71.335.438,05
Empréstimos e financiamentos obtidos	OPERAÇÕES DE CRÉDITO	122.178.048,70
	OPERAÇÕES DE CRÉDITO/REFINANCIAMENTO	-
		122.178.048,70
Venda de bens do município	ALIENAÇÃO DE BENS	22.515.702,11

ALIENAÇÃO DE BENS (Intraorçamentária)		75.700.000,00
		98.215.702,11
Rendas obtidas com aplicações financeiras e similares	Valores mobiliários	1.224.688.189,89
Outros valores recebidos	RECEITA PATRIMONIAL	1.714.503.438,07
	(-) Valores mobiliários	(1.224.688.189,89)
	RECEITA PATRIMONIAL (Intraorçamentária)	2.137.826,75
	RECEITA AGROPECUÁRIA	-
	RECEITA AGROPECUÁRIA (Intraorçamentária)	-
	RECEITA INDUSTRIAL	-
	RECEITA INDUSTRIAL (Intraorçamentária)	-
	RECEITA DE SERVIÇOS	226.668.697,31
	RECEITA DE SERVIÇOS (Intraorçamentária)	63.103.172,35
	OUTRAS RECEITAS CORRENTES	1.725.531.646,09
	OUTRAS RECEITAS CORRENTES (Intraorçamentária)	90.602.213,08
	AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS	21.443.316,16
	AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS (Intraorçamentárias)	-
	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	2.662.143.084,47
	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL (Intraorçamentárias)	-
TOTAL DA OBTENÇÃO DE RECURSOS		76.650.695.889,04
Denominação na Demonstração de obtenção e uso de recursos públicos	Denominação no DCA/Balanço Orçamentário/Despesas Orçamentárias	Valor
Remuneração e encargos sociais de funcionários	3.1.00.00.00 - Pessoal e Encargos Sociais	6.718.543.651,61
	3.3.90.08.00 - Outros Benefícios Assistenciais do servidor e do militar	34.055.975,95
	3.3.90.46.00 - Auxílio-Alimentação	865.795.093,42
	3.3.90.49.00 - Auxílio-Transporte	43.729.987,28
	3.3.90.96.00 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	-
	3.3.90.98.00 - Compensações ao RGPS	6.144.575,68
		27.668.269.283,94
Material de consumo	3.3.90.30.00 - Material de Consumo	1.119.285.485,59
	4.4.90.30.00 - Material de Consumo	671.622,66
		1.119.957.108,25
Serviços contratados de pessoas jurídicas	3.3.90.39.00 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	9.138.684.954,04
	4.4.90.39.00 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	381.304.302,55

		9.519.989.256,59
Serviços contratados de pessoas físicas	3.3.90.36.00 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	191.736.920,33
	4.4.90.36.00 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	272.261,69
		192.009.182,02
Outros serviços terceirizados	3.3.50.00.00 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	15.946.261.422,15
	4.4.50.00.00 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	56.836.109,44
	3.3.90.04.00 - Contratação por Tempo Determinado	-
	3.3.67.00.00 - Execução de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP	465.434.021,72
	3.3.90.34.00 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização	-
	3.3.90.40.00 - Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) - Pessoa Jurídica	455.062.974,45
	4.4.90.40.00 - Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) - Pessoa Jurídica	38.855.490,70
	3.3.90.35.00 - Serviços de Consultoria	15.105.627,67
	4.4.90.35.00 - Serviços de Consultoria	27.279.685,29
	3.3.90.37.00 - Locação de Mão-de-Obra	155.875.462,46
		17.160.710.793,88
Tributos e contribuições	3.3.90.47.00 - Obrigações Tributárias e Contributivas	666.854.021,98
	4.4.90.47.00 - Obrigações Tributárias e Contributivas	20.402,47
		666.874.424,45
Outras despesas de funcionamento do município	3.3.90.14.00 - Diárias - Civil	165.830,17
	3.3.90.15.00 - Diárias - Militar	-
	3.3.90.33.00 - Passagens e Despesas com Locomoção	2.861.005,05
	3.3.90.38.00 - Arrendamento Mercantil	-
	3.3.90.67.00 - Depósitos Compulsórios	-
	3.3.90.91.00 - Sentenças Judiciais	396.708.235,40
	4.4.90.91.00 - Sentenças Judiciais	194.973.929,78
	3.3.90.92.00 - Despesas de Exercícios Anteriores	60.640.088,18
Outras despesas de funcionamento do município	4.4.90.92.00 - Despesas de Exercícios Anteriores	9.110.800,22
	3.3.90.93.00 - Indenizações e Restituições	22.207.560,34
	4.4.90.93.00 - Indenizações e Restituições	63.233.031,21
	3.3.90.95.00 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo	-
	3.3.90.99.00 - A Classificar	32.710.839,47
	3.3.91.00.00 - Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	109.573.783,05

	3.3.93.00.00 - Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe	-
	4.4.93.00.00 - Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe	-
	3.3.94.00.00 - Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe	-
	3.3.95.00.00 - Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar no 141, de 2012	-
	3.3.96.00.00 - Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar no 141, de 2012	-
	4.4.91.00.00 - Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	4.529.359,26
		896.714.462,13
Construção de obras	4.4.90.51.00 - Obras e Instalações	769.539.678,31
Compra de bens móveis e de equipamentos	4.4.90.52.00 - Equipamentos e Material Permanente	41.288.671,39
	4.4.90.61.00 - Aquisição de Imóveis	261.542.900,79
Compra de imóveis	4.5.90.61.00 - Aquisição de Imóveis	-
		261.542.900,79
Compra de participação em empresas	4.5.90.65.00 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas	-
Distribuição gratuita de material, bem ou serviço	3.3.90.32.00 - Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita	255.778.999,50
Premiações culturais, artísticas e outras	3.3.90.31.00 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras	13.736.289,14
Auxílios financeiros concedidos diretamente a pessoas	3.3.90.48.00 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas	593.254.134,02
	3.3.90.06.00 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso	-
	3.3.90.10.00 - Seguro Desemprego e Abono Salarial	-
	3.3.90.18.00 - Auxílio Financeiro a Estudantes	-
Outros benefícios e transferências a pessoas	3.3.90.19.00 - Auxílio-Fardamento	-
	3.3.90.20.00 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores	-
	3.3.90.59.00 - Pensões Especiais	-
		-
	3.3.90.41.00 - Contribuições	3.434.975.859,41
Contribuições e subvenções	3.3.90.45.00 - Subvenções Econômicas	5.543.310,13
		3.440.519.169,54

	3.3.20.00.00 Transferências à União	-
	4.4.20.00.00 Transferências à União	-
	3.3.30.00.00 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal	11.275.520,14
	4.4.30.00.00 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal	-
	3.3.40.00.00 Transferências a Municípios	-
	4.4.40.00.00 - Transferências a Municípios	-
Outros benefícios e transferências a instituições	3.3.60.00.00 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos	-
	3.3.70.00.00 - Transferências a Instituições Multigovernamentais	-
	4.4.70.00.00 - Transferências a Instituições Multigovernamentais	-
	3.3.80.00.00 Transferências ao Exterior	222.255,28
	4.4.80.00.00 Transferências ao Exterior	2.700.000,00
	4.5.90.66.00 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos	-
		14.197.775,42
Pagamento do valor principal da dívida pública	4.6.00.00.00 - Amortização da Dívida	2.993.945.453,08
	3.2.00.00.00 - Juros e Encargos da Dívida	880.998.093,01
Pagamento dos juros e encargos da dívida pública	3.3.90.27.00 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares	-
		3.874.943.546,09
TOTAL DA UTILIZAÇÃO DE RECURSOS		66.489.325.675,46

Fonte: Siconfi/Consultar declarações/Município de São Paulo/Exercício 2021/RREO 6º bimestre/Anexo 1; Siconfi/Consultar declarações/Município de São Paulo/Exercício 2021/Balanco Anual/DCA-Anexo I-AB

ANEXO A - ARTIGO TECNOLÓGICO

1) Canadá

TABELA 1: TOTAL DE DESPESAS POR SEGMENTOS
(EM MILHÕES DE DÓLARES CANADENSES)

Segmentos	2022	2021
Ministérios		
Agricultura e agroalimentar	3,283	4,277
Patrimônio cultural	5,774	4,944
Relações da Coroa com indígenas e assuntos do Norte	14,181	8,571
Agência de Desenvolvimento Econômico do Canadá para as regiões de Quebec	293	370
Emprego, desenvolvimento da força de trabalho e inclusão de deficientes	135,874	195,574
Meio ambiente e mudanças climáticas	2,726	2,755
Finanças	106,553	122,283
Pesca, oceanos e guarda costeira canadense	2,751	2,857
Assuntos globais	9,128	24,786
Saúde	18,138	9,066
Imigração, refugiados e cidadania	3,773	3,401
Serviços indígenas	22,727	18,422
Inovação, ciência e indústria	9,153	10,053
Assuntos intergovernamentais, infraestrutura e comunidades	11,870	14,036
Justiça	2,066	1,956
Defesa nacional	29,113	28,972
Receita nacional	75,659	130,945
Recursos naturais	4,079	2,665
Gabinete do secretário do governador-geral	24	25
Parlamento	750	861
Conselho privado	327	330
Segurança pública	20,307	13,398
Serviços públicos e aquisições	6,174	6,390
Transportes	3,911	3,309
Conselho Fiscal	11,699	3,825
Assuntos de veteranos	434	487
Mulheres, igualdade de gênero e juventude	229	219
Provisão para avaliação e outros itens	(7,693)	14,103
Total das despesas, exceto perdas atuariais líquidas	493,303	628,880
Perdas atuariais líquidas	10,186	15,295
Total das despesas	503,489	644,175

Fonte: Canada (2022a, p. 70)

2) França

TABELA 2: INFORMAÇÕES SETORIAIS
(EM MILHÕES DE EUROS)

		Governos locais	Defesa	Dívidas financeiras	Desenvolvimento sustentável	Educação e cultura	Finanças	Justiça, segurança e outras missões institucionais	Valores não alocados em outros segmentos	Total
Despesas	Despesas com pessoal	-	12.525	0	3.349	49.799	6.385	19.674	59.897	151.629
	Outras despesas operacionais	2	33.880	2	12.246	26.833	7.122	8.842	42.182	131.110
	Despesas de intervenção	10.715	1.078	1.440	88.599	15.197	54.051	7.759	90.912	269.751
	Despesas financeiras	-	3	45.891	2	10	1.596	816	1.749	50.066
	Total em 2021	10.717	47.486	47.334	104.195	91.839	69.154	37.091	194.740	602.556
	Despesas com pessoal	-	12.303	0	3.530	48.627	6.457	19.077	59.652	149.645
	Outras despesas operacionais	2	33.407	2	9.445	23.722	5.578	8.278	39.812	120.246
	Despesas de intervenção	9.105	948	7.498	88.133	15.082	40.793	7.140	105.452	274.154
	Despesas financeiras	-	3	39.266		11	2.946	659	28.337	71.221
	Total em 2020	9.107	46.662	46.766	101.108	87.442	55.774	35.154	233.254	615.266
Receitas	Receitas operacionais		12.011	0	1.177	371	456	597	63.139	77.751
	Receitas de intervenção	5.398	399	3.242	3.208	2.577	5.112	2.627	45.609	68.171
	Receitas financeiras		17	12.930			11.134	5	63	24.148
	Total em 2021	5.398	12.427	16.172	4.384	2.949	16.702	3.228	108.811	170.070
	Receitas operacionais		11.142	0	1.213	592	478	1.189	63.799	78.413

	Governos locais	Defesa	Dívidas financeiras	Desenvolvimento sustentável	Educação e cultura	Finanças	Justiça, segurança e outras missões institucionais	Valores não alocados em outros segmentos	Total
Receitas de intervenção	5.469	549	308	1.129	2.790	478	2.348	37.867	50.938
Receitas financeiras		13	12.044	6		17.433		28	29.524
Total em 2020	5.469	11.704	12.352	2 348	3.382	18.389	3.537	101.694	158.875

Fonte: République Française (2022, p. 32)

3) Noruega

TABELA 3: DESPESAS DE 2021 POR ÁREA PROGRAMÁTICA
(EM BILHÕES DE COROAS NORUEGUESAS)

Área do programa/ ministério, incluindo transações de empréstimo	Orçamento 2021	Contabilidade 2021	Variação entre o orçamento e a contabilidade
Casa Real	0,3	0,3	0,0
Governo	0,4	0,4	0,0
Parlamento e entidades associadas	2,1	2,0	0,1
Total das instituições constitucionais	2,8	2,7	0,1
02 Relações Exteriores	7,9	7,8	0,1
03 Ajuda internacional	36,8	36,9	(0,1)
Total do Ministério das Relações Exteriores	44,7	44,6	0,0
Total Pré-requisitos de conhecimento	129,4	128,4	1,0
Total Objetivos Culturais	24,8	25,9	(1,0)
Total Setor da justiça	46,1	44,4	1,7
Total administração estatal e setor municipal	245,9	245,7	0,2
09 Trabalho e finalidades sociais	48,2	48,5	(0,3)
29 Fins sociais, seguro nacional	459,6	460,2	(0,6)
33 Vida ativa, seguro nacional	28,3	28,1	0,3
Total do Ministério do Trabalho e Assuntos Sociais	536,1	536,7	(0,5)
10 Saúde e cuidado	216,0	214,7	1,3
30 Serviços de saúde, seguro nacional	37,0	37,3	(0,3)
Total do Ministério da Saúde e Cuidados	253,0	252,0	0,9
11 Crianças e família	34,2	33,9	0,3
28 Subsídio parental, seguro nacional	22,7	23,3	(0,6)
Total do Ministério das Crianças e Famílias	56,9	57,2	(0,3)
17 Fins comerciais e de pesca	121,3	110,9	10,5
33 Vida ativa, seguro nacional	0,1	0,1	0,0
Total do Ministério do Comércio e Pescas	121,4	110,9	10,5
Total Agricultura e alimentação	21,5	20,9	0,6
21 Transporte doméstico	85,5	85,7	(0,2)
22 Serviços postais	0,8	0,8	0,0
Total do Ministério dos Transportes	86,2	86,5	(0,2)
Total Clima e meio ambiente	16,5	16,5	0,1
23 Administração financeira	52,3	51,1	1,2
24 Dívidas e recebíveis do governo, juros e parcelas	83,9	83,8	0,2
Total Ministério das Finanças	136,3	134,9	1,4
Total Defesa militar	66,3	67,6	(1,2)
Total metas de petróleo e energia	31,9	30,4	1,5
Total despesas diversas	0,1	0,0	0,1
Total Fundo de pensão do governo no exterior	272,0	287,5	(15,5)
Despesas totais	2.092,2	2.093,0	(0,8)

Fonte: Norue (2022, p. 19) (excerto da Tabela 2.1)

4) Eslovênia

TABELA 4: DEMONSTRAÇÃO DE RECEITAS E DESPESAS
(EM UNIDADES DE EURO)

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
I. RECEITAS TOTAIS (70+71+72+73+74+78)	10.721.997.985	5.390.227.923	11.027.396.728
RECEITAS CORRENTES (70+71)	8.991.011.135	4.909.900.447	9.657.549.624
70 RECEITAS TRIBUTÁRIAS	8.422.996.447	4.462.376.478	8.921.154.686

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
700 Imposto de renda e lucro	2.246.427.843	1.481.685.342	2.633.163.523
7000 Imposto de Renda	1.288.318.750	852.075.199	1.531.779.216
7001 Imposto de renda das empresas	956.696.890	627.227.712	1.090.967.454
7002 Outros impostos sobre rendimentos e lucros	1.412.203	2.382.431	10.416.853
701 Contribuições para a seguridade social	80.091.359	42.790.960	87.408.716
7010 Contribuições dos empregados	42.363.407	22.840.373	46.770.699
7011 Contribuições do empregador	32.063.656	17.062.842	34.919.559
7012 Contribuições de trabalhadores autônomos	4.216.040	2.114.165	4.019.501
7013 Outras contribuições para a seguridade social	1.448.256	773.581	1.698.956
702 Impostos trabalhistas	23.967.537	10.855.882	21.730.083
7021 Imposto especial sobre certas receitas	23.967.537	10.855.882	21.730.083
703 Impostos sobre a propriedade	398.815	272.033	380.738
7030 Impostos sobre imóveis	38.565	7.473	0
7031 Impostos sobre bens pessoais	253.731	259.290	265.922
7033 Impostos sobre a venda de bens imóveis e sobre ativos financeiros	106.519	5.270	114.817
704 Impostos internos sobre bens e serviços	5.971.775.460	2.815.496.914	6.053.468.992
7040 Imposto sobre valor adicionado	3.842.642.360	1.869.325.751	3.982.240.736
7041 Outros impostos sobre bens e serviços	137.930.678	61.709.744	133.502.802
7042 Impostos especiais de consumo	1.462.882.776	645.503.468	1.462.316.041
7044 Impostos sobre serviços especiais	247.968.078	107.070.279	230.838.731
7046 Taxa anual de utilização de veículos na circulação rodoviária	163.079.246	88.693.187	162.579.715
7047 Outros impostos sobre a utilização de bens e serviços	74.334.149	36.938.785	68.990.967
7048 Impostos de trânsito de veículos automotores	42.938.173	6.255.700	13.000.000
705 Impostos sobre comércio e transações internacionais	100.335.433	62.653.697	125.002.634
7050 Direitos aduaneiros	100.335.433	62.653.697	125.002.634
706 Outros impostos e contribuições	0	48.621.649	0
7060 Outros impostos e contribuições	0	48.621.649	0
71 RECEITAS NÃO TRIBUTÁRIAS	568.014.688	447.523.970	736.394.938
710 Participação nos lucros e rendimentos da propriedade	312.895.661	213.937.108	371.719.159
7100 Receita de participações nos lucros e dividendos e excesso de receitas sobre despesas	127.338.312	7.867.733	111.624.000
7102 Receita de juros	754.000	2.744.470	2.930.000
7103 Rendimentos de propriedade	184.803.349	203.324.905	257.165.159
711 Impostos e taxas cobrados em processos judiciais e administrativos	63.850.960	30.296.391	63.736.887
7110 Custas judiciais	28.234.656	13.848.524	28.225.013
7111 Taxas e encargos administrativos	35.616.304	16.447.867	35.511.874
712 Multas e outras penalidades pecuniárias	94.261.021	43.953.645	94.104.849

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
7120 Multas e outras penalidades pecuniárias	94.261.021	43.953.645	94.104.849
713 Receitas de venda de bens e serviços	6.373.201	2.743.878	5.744.731
7130 Receitas de venda de bens e serviços	6.373.201	2.743.878	5.744.731
714 Outras receitas não tributárias	90.633.845	156.592.948	201.089.312
7141 Outras receitas não tributárias	90.633.845	156.592.948	201.089.312
72 RECEITAS DE CAPITAL	83.999.882	62.223.396	139.561.100
720 Receitas com a venda de ativos fixos	19.005.824	1.791.973	5.351.540
7200 Receita da venda de edifícios e instalações	18.029.755	1.469.688	4.636.873
7201 Receita da venda de veículos	619.339	300.629	562.117
7202 Receita de venda de equipamentos	53.484	2.879	27.719
7203 Receita da venda de outros ativos fixos	303.246	18.777	124.831
721 Receita da venda de estoques	619	1.049	2.840
7211 Receita da venda de outros suprimentos	619	1.049	2.840
722 Receitas da venda de terrenos e bens intangíveis	64.993.440	60.430.374	134.206.721
7220 Receita da venda de terras agrícolas e florestas	1.051.285	783.857	2.512.165
7221 Receita da venda de terrenos para construção	1.637.880	1.372.257	1.664.516
7222 Receita da venda de direitos de propriedade e outros bens incorpóreos	62.304.275	58.274.260	130.030.040
73 DOAÇÕES RECEBIDAS	15.232.114	6.854.005	12.717.487
730 Doações recebidas de fontes nacionais	10.909.602	5.827.301	10.823.519
7300 Doações e presentes recebidos de pessoas jurídicas nacionais	208.996	356	3.104
7301 Doações e presentes recebidos de pessoas físicas nacionais	10.700.606	5.826.946	10.820.415
731 Doações recebidas do exterior	4.322.511	1.026.704	1.893.968
7310 Doações e presentes recebidos de organizações não governamentais e fundações estrangeiras	3.367.262	368.079	1.429.242
7311 Doações e presentes recebidos de governos estrangeiros e instituições governamentais	815.819	656.172	417.923
7312 Doações e presentes recebidos de pessoas jurídicas estrangeiras	36.721	2.453	46.803
7313 Doações e presentes recebidos de pessoas físicas estrangeiras	102.710	0	0
74 RECEITAS DE TRANSFERÊNCIA	1.006.218	497.020	1.080.292
740 Transferências de receitas de instituições financeiras públicas	1.006.218	497.020	1.080.292
7400 Recursos recebidos do orçamento do Estado	964.040	478.532	1.033.618
7402 Fundos recebidos de caixas de seguridade social	42.178	18.488	46.674
78 FUNDOS RECEBIDOS DA UNIÃO EUROPEIA E DE OUTROS PAÍSES	1.630.748.637	410.753.055	1.216.488.224

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
781 Fundos recebidos do orçamento da UE para a implementação da política agrícola e das pescas comuns	303.062.649	184.519.279	301.286.436
7810 Recursos recebidos do orçamento da UE do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola	5.949.000	168.725	5.949.000
7811 Recursos recebidos do orçamento da UE de pagamentos diretos do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola	134.278.000	132.281.960	134.278.000
7812 Recursos recebidos do orçamento da UE no âmbito do Programa de Desenvolvimento Rural do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola e do Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER)	155.258.805	51.365.966	153.250.078
7813 Outros recursos recebidos do orçamento da UE para a implementação da política agrícola comum	2.521.063	702.628	2.753.577
7814 Recursos recebidos do orçamento da UE para a implementação da política comum das pescas	5.055.781	0	5.055.781
782 Fundos recebidos do orçamento dos fundos estruturais da EU	702.561.521	167.462.981	551.622.148
7821 Recursos recebidos do orçamento da UE do Fundo Europeu de desenvolvimento regional (FEDER)	516.712.140	101.427.272	361.740.025
7822 Recursos recebidos do Fundo Social Europeu (FSE)	183.522.186	66.035.792	186.646.684
7824 Recursos recebidos do orçamento da UE da Iniciativa para o Emprego dos Jovens (YEI)	0	-84	0
7825 Recursos recebidos do orçamento da UE do Fundo de Auxílio Europeu aos Mais Vulneráveis	2.327.195	0	3.235.439
783 Fundos recebidos do orçamento da UE do Fundo de Coesão	246.593.308	53.482.672	161.554.038
7830 Recursos recebidos do Fundo de Coesão (CF)	246.593.308	53.482.672	161.554.038
784 Fundos recebidos do orçamento da UE para a implementação de programas centralizados e outros programas da EU	67.693.813	4.984.424	66.870.748
7842 Recursos recebidos do orçamento da UE a título da rubrica Competitividade para o crescimento e o emprego	31.229.167	868.751	27.796.138
7843 Recursos recebidos do orçamento da UE a título da rubrica Cidadania, liberdade, segurança e justiça	36.464.646	4.115.672	39.074.610
786 Outros fundos recebidos do orçamento da União Europeia	300.000.000	154.629	128.913.850
7860 Outros fundos recebidos do orçamento da UE	300.000.000	154.629	128.913.850
787 Fundos recebidos de outras instituições europeias e de outros países	10.837.346	149.072	6.241.004

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
7870 Fundos recebidos de outras instituições europeias e de outros países	10.837.346	149.072	6.241.004
II DESPESAS TOTAIS (40+41+42+43+45)	13.468.787.574	7.336.479.654	14.985.688.861
40 DESPESAS CORRENTES	3.998.858.949	1.757.026.111	3.638.087.057
400 Salários e outras despesas com empregados	1.263.364.644	715.215.504	1.358.038.932
4000 Salários e subsídios	1.071.080.199	600.653.857	1.155.643.392
4001 Férias anuais	37.937.961	39.674.861	41.797.938
4002 Reembolsos e compensações	73.649.377	29.761.208	68.615.069
4003 Fundos de desempenho de trabalho	46.973.410	28.128.306	57.805.007
4004 Fundos de horas extras	21.664.097	9.396.771	19.434.629
4005 Salários por contrato de trabalho de não residentes	23.500	0	8.405
4009 Outras despesas com empregados	12.036.100	7.600.501	14.734.492
401 Contribuições patronais para a seguridade social	226.020.295	129.794.954	242.425.343
4010 Contribuição de seguro de pensão e invalidez	130.695.425	75.415.775	138.154.492
4011 Contribuição para o seguro de saúde	76.651.452	44.866.926	85.158.049
4012 Subsídio de emprego	1.278.321	582.203	1.432.772
4013 Contribuição para cuidados parentais	1.352.922	632.529	1.474.616
4015 Prêmios de seguro de pensões complementares coletivas, com base em ZKDPZJU	16.042.175	8.297.521	16.205.415
402 Despesas com bens e serviços	988.469.808	372.663.936	1.015.785.255
4020 Materiais e serviços de escritório e em geral	91.620.260	28.964.086	91.837.990
4021 Materiais e serviços especiais	191.125.442	77.260.901	207.374.509
4022 Energia, água, utilidades e comunicações	59.293.507	30.828.060	62.837.969
4023 Taxas e serviços de transporte	59.107.711	21.016.053	53.045.872
4024 Despesas de viagens de negócios	16.532.236	1.938.526	13.401.892
4025 Manutenção em andamento	246.548.325	86.603.150	266.154.573
4026 Aluguéis e arrendamentos comerciais	72.661.938	33.770.529	83.354.748
4027 Penalidades e danos	24.980.570	4.918.355	18.590.363
4029 Outras despesas operacionais	226.599.818	87.364.274	219.187.338
403 Pagamentos de juros domésticos	698.942.829	397.926.082	691.838.980
4031 Pagamentos de juros de créditos - a bancos comerciais	1.536.499	1.348.120	1.348.120
4032 Pagamentos de juros de créditos - a outras instituições financeiras	480.000	11.312	251.312
4033 Pagamentos de juros de créditos - a outros credores domésticos	500.000	0	0
4034 Pagamentos de juros de títulos emitidos no mercado interno	696.426.331	396.566.651	690.239.548
404 Pagamentos de juros ao exterior	63.411.126	31.769.064	64.563.094
4040 Pagamento de juros de créditos - a instituições financeiras internacionais	11.896.995	6.011.998	13.048.963

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
4044 Pagamentos de juros sobre títulos emitidos em mercados estrangeiros	51.514.131	25.757.066	51.514.131
409 Reservas	758.650.247	109.656.571	265.435.453
4090 Provisão geral do orçamento	581.754.947	0	0
4091 Reserva orçamentária	10.000.000	10.000.000	37.000.000
4092 Outras reservas	10.000.000	0	10.000.000
4093 Fundos para fins especiais	156.895.300	99.656.571	218.435.453
41 TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	6.924.968.140	4.938.809.538	9.173.975.402
410 Subsídios	660.916.953	579.285.213	946.375.951
4100 Subsídios a empresas públicas	64.687.004	24.917.083	63.679.368
4101 Subsídios a instituições financeiras	0	0	16.414
4102 Subsídios a empresas privadas e particulares	596.229.949	554.368.130	882.680.169
411 Transferências a particulares e agregados familiares	1.639.722.950	1.456.353.566	2.564.632.438
4110 Transferências para desempregados	172.169.012	104.411.696	184.026.239
4111 Prestações familiares e abonos parentais	603.410.039	343.692.293	654.774.039
4112 Transferências para garantir a seguridade social	482.497.102	490.983.275	794.100.321
4113 Transferências para inválidos de guerra, veteranos e vítimas de violência de guerra	61.000.000	30.948.671	61.908.550
4116 Reembolsos por doenças	31.000	11.850	45.000
4117 Bolsas	79.733.203	40.269.893	75.707.014
4119 Outras transferências para pessoas físicas	240.882.594	446.035.888	794.071.276
412 Transferências para organizações e instituições sem fins lucrativos	179.348.640	48.272.911	163.811.606
4120 Transferências correntes para organizações e instituições sem fins lucrativos	179.348.640	48.272.911	163.811.606
413 Outras transferências domésticas correntes	4.398.042.820	2.805.068.177	5.363.928.469
4130 Transferências correntes para os municípios	30.781.425	62.723.963	125.206.865
4131 Transferências correntes para caixas de seguridade social	1.750.482.612	873.491.875	1.559.587.584
4132 Transferências correntes para fundos públicos	16.448.287	4.757.173	15.403.044
4133 Transferências correntes para instituições públicas	2.380.891.197	1.705.413.787	3.327.417.007
4134 Transferências correntes para unidades orçamentárias	733.629	432.958	865.536
4135 Pagamentos correntes a outros prestadores de serviços públicos que não sejam usuários indiretos do orçamento	180.853.967	143.942.388	288.002.995
4136 Transferências correntes para órgãos públicos	37.851.702	14.306.033	47.445.439
414 Transferências correntes para o exterior	46.936.777	49.829.671	135.226.936
4140 Transferências correntes para instituições internacionais	34.859.753	18.362.590	32.332.954

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
4141 Transferências correntes para governos estrangeiros e instituições governamentais	300.000	0	0
4142 Transferências correntes para organizações sem fins lucrativos no exterior	10.601.344	8.101.104	10.124.387
4143 Outras transferências correntes para o estrangeiro	1.175.680	23.365.977	92.769.595
42 DESPESAS DE INVESTIMENTO	982.283.479	226.109.615	984.369.856
420 Compra e construção de ativos fixos	982.283.479	226.109.615	984.369.856
4200 Aquisição de edifícios e instalações	6.654.293	5.703.215	22.138.950
4201 Aquisição de meios de transporte	19.311.858	3.082.183	26.636.803
4202 Aquisição de equipamentos	223.941.428	36.155.940	190.347.391
4203 Compra de outros ativos fixos	230.585	110.994	324.104
4204 Novas construções, reconstruções e adaptações	419.164.316	111.701.688	418.424.639
4205 Manutenção e renovação de investimentos	143.286.175	23.520.592	136.750.571
4206 Aquisição de terras e recursos naturais	35.679.466	10.105.529	30.337.134
4207 Compra de ativos intangíveis	45.847.583	15.415.116	51.968.218
4208 Estudos de viabilidade de projetos, documentação de projetos, controle e engenharia de investimentos	88.167.774	20.314.359	107.442.046
43 TRANSFERÊNCIAS DE INVESTIMENTO	997.633.657	97.983.398	577.053.658
431 Transferências de investimento para pessoas físicas e jurídicas não usuárias do orçamento	430.965.486	30.696.823	158.203.163
4310 Transferências de investimentos para organizações e instituições sem fins lucrativos	34.134.658	6.268.109	18.054.424
4311 Transferências de investimentos para empresas públicas e empresas estatais ou municipais	251.298.022	1.002.830	49.775.960
4313 Transferências de investimentos para empresas privadas	109.097.741	12.061.797	58.132.017
4314 Transferências de investimentos a pessoas físicas e jurídicas	31.652.215	10.729.823	29.877.835
4315 Transferências de investimento para outros prestadores de serviços públicos que não sejam usuários indiretos do orçamento	837.895	272.898	610.598
4316 Transferências de investimentos para o exterior	3.944.955	361.365	1.752.329
432 Transferências de investimento a usuários do orçamento	566.668.171	67.286.575	418.850.495
4320 Transferências de investimento para os municípios	351.302.508	26.853.308	208.079.041
4321 Transferências de investimentos para fundos e agências públicas	3.918.313	216.565	4.957.819

Contas	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
4322 Transferências de investimento para unidades orçamentárias	1.000	0	0
4323 Transferências de investimento para instituições públicas	211.446.350	40.216.703	205.813.635
45 PAGAMENTOS DE FUNDOS AO ORÇAMENTO DA UNIÃO EUROPEIA	565.043.349	316.550.992	612.202.888
450 Pagamentos de fundos ao orçamento da União Europeia	565.043.349	316.550.992	612.202.888
4500 Pagamentos de recursos próprios tradicionais ao orçamento da União Europeia	83.800.000	48.352.337	104.556.072
4501 Pagamentos de recursos ao orçamento da UE provenientes do imposto sobre o valor adicionado	70.111.500	37.977.063	66.307.500
4502 Pagamentos de recursos ao orçamento da UE sobre a receita nacional bruta	411.131.849	230.221.592	404.686.698
4505 Pagamentos de recursos para o orçamento da UE sobre embalagens de plástico não recicladas	0	0	10.338.860
4506 Pagamentos de fundos para o orçamento da UE provenientes da redução bruta da contribuição anual do RNB a favor de determinados países	0	0	26.313.758
III RESULTADO ORÇAMENTÁRIO (DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO) (I.-II.)	(2.746.789.588)	(1.946.251.730)	(3.958.292.133)
Receita total menos despesas totais			
III/1. RESULTADO PRIMÁRIO (DEFICIT) (I.- 7102) - (II - 403 - 404)	(1.985.189.633)	(1.519.301.054)	(3.204.820.058)
Receita total (excluindo receitas de juros) menos despesas totais (excluindo pagamentos de juros)			

Fonte: Slovenija (2021, p. 53)

TABELA 5: REALIZAÇÃO DAS DESPESAS POR ENTIDADES ORÇAMENTÁRIAS
(EM UNIDADES DE EURO)

Descrição	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
Despesas orçamentárias	13.468.787.574	7.336.479.654	14.985.688.861
11 Presidência da República da Eslovênia	3.058.000	1.269.390	3.086.448
121 Assembleia Nacional	29.889.500	14.153.117	30.663.666
122 Conselho de Estado	2.529.853	1.108.032	2.534.980
123 Comissão do Estado para eleições	1.562.110	792.095	5.695.771
124 Guardião dos direitos humanos	3.579.853	1.542.826	3.579.553
125 Gabinete de informações	2.598.316	1.193.568	2.583.326
127 Agência nacional para a qualidade no ensino superior	1.505.521	664.893	1.505.521
131 Tribunal Constitucional	5.183.245	2.309.987	4.988.475
132 Tribunal de Contas	7.282.830	3.355.636	7.242.946
134 Comissão de auditoria do Estado	1.867.676	849.625	1.866.278
135 Comissão de prevenção da corrupção	2.162.769	939.961	2.162.843
137 Conselho Fiscal	676.388	254.433	626.388

Descrição	Orçamento atualizado (2021)	Realização janeiro-junho 2021	Estimativa de realização em 2021
138 Defensoria do princípio da igualdade	1.471.492	601.801	1.471.492
39 Academia eslovaca de ciências e artes	3.774.627	1.753.867	3.830.959
14 Gabinete da presidência	2.257.248	834.005	2.258.834
15 Serviços governamentais	62.771.422	22.390.655	57.862.545
152 Agência eslovaca de inteligência e segurança	17.428.338	8.678.113	19.640.464
154 Escritório do governo para eslovenos no exterior	10.200.000	8.713.281	10.170.000
1541 Gabinete do governo da República da Eslovênia para o desenvolvimento e a política europeia de coesão	219.972.995	4.070.452	19.028.767
1543 Escritório do governo da República da Eslovênia para demografia	1.500.000	0	250.000
155 Escritório de legislação do governo	3.111.500	1.247.037	3.111.500
156 Serviço de estatística da República da Eslovênia	13.003.232	6.103.290	13.001.743
159 Gabinete de análise e desenvolvimento econômico da República da Eslovênia	2.329.865	1.135.664	2.329.865
16 Ministério das finanças	3.891.723.106	2.261.565.561	4.086.387.592
17 Ministério do interior	470.752.441	263.607.234	533.632.035
18 Ministério das relações exteriores	137.132.215	51.889.554	148.936.941
19 Ministério da defesa	636.408.736	295.606.755	683.602.215
203 Ministério da justiça	97.571.601	39.478.156	93.905.793
213 Ministério do desenvolvimento econômico e tecnologia	402.685.704	120.502.866	381.730.672
233 Ministério da agricultura, florestas e nutrição	527.128.997	288.976.531	548.764.801
243 Ministério da infraestrutura	1.065.624.000	330.148.490	1.168.320.971
255 Ministério do meio ambiente e espaço	395.247.146	155.065.944	422.413.389
26 Ministério do trabalho, família, assuntos sociais e igualdade de oportunidades	1.936.507.281	1.388.431.024	2.541.255.123
27 Ministério da saúde	529.572.368	634.285.869	1.123.263.613
313 Ministério da administração pública	161.757.869	64.149.974	147.730.461
333 Ministério da educação, ciência e desporto	2.253.294.987	1.110.311.426	2.335.430.281
334 Ministério da cultura	237.979.334	89.395.659	245.882.245
62 Unidades administrativas	80.750.000	44.894.650	84.755.102
41 Suprema Corte da República da Eslovênia	17.933.774	7.105.301	18.438.792
412 Conselho Judicial da República da Eslovênia	647.268	274.213	626.544
42 Tribunais distritais	169.604.257	83.725.667	171.137.895
44 Promotoria	25.163.894	12.186.389	25.314.351
454 Procuradoria do Estado da República da Eslovênia	19.586.360	4.981.810	12.645.999
46 Tribunal administrativo da República da Eslovênia	3.773.278	1.932.294	3.930.747
50 Tribunais trabalhistas e sociais	8.226.179	4.002.561	8.090.937

Fonte: Slovenija (2021, p. 65)

TABELA 6: PRINCIPAIS ÁREAS DE CONSUMO NO EXERCÍCIO DE 2021
(EM UNIDADES DE EURO)

Áreas de consumo	Valor	Participação percentual
Programas de intervenção e obrigações	2.793.738.992,00	19,60
Educação e esportes	2.001.605.770,00	14,04
Seguridade social	1.465.569.245,00	10,28
Pensão e proteção por invalidez	985.363.377,00	6,91
Transporte e infraestrutura de transporte	916.369.434,00	6,43
Serviço da dívida pública e gestão de caixa	773.252.972,00	5,42
Defesa e proteção	629.900.910,00	4,42
Pagamentos à União Europeia	628.865.146,00	4,41
Assuntos internos e segurança	487.274.302,00	3,42
Agricultura, silvicultura, pesca e alimentação	467.252.703,00	3,28
Assistência médica	416.743.148,00	2,92
Ciência e sociedade da informação	354.600.666,00	2,49
Política econômica e financeira pública	329.381.977,00	2,31
Mercado de trabalho e condições de trabalho	318.144.238,00	2,23
Proteção ambiental e infraestrutura ambiental	317.470.993,00	2,23
Justiça	294.112.466,00	2,06
Cultura e sociedade civil	251.192.488,00	1,76
Serviços públicos gerais e serviços administrativos comuns	201.970.563,00	1,42
Empreendedorismo e competitividade	176.035.085,00	1,23
Política externa e cooperação internacional para o desenvolvimento	156.766.446,00	1,10
Governo local	120.906.949,00	0,85
Sistema político	89.251.284,00	0,63
Ordenamento urbano e habitação	59.179.869,00	0,42
Fontes de energia e eficiência energética	18.971.231,00	0,13
Total	14.253.920.254,00	100,00

Fonte: Slovenija (2023b)

5) Bélgica

TABELA 7: DESPESAS DO GOVERNO GERAL EM 2021, POR FUNÇÕES E TRANSAÇÕES
(EM MILHÕES DE EUROS)

Descrição	Aquisição bruta de ativo fixo + Aquisições de outros ativos não financeiros deduzidas das alienações	Remuneração dos empregados	Subvenções	Remuneração pelo uso de ativos de terceiros (juros, aluguéis etc.)	Prestações sociais + Prestações sociais em espécie	Consumo intermediário + encargos sociais e impostos sobre a propriedade + Impostos das unidades consolidadas + ajustes nos fundos de pensão	Outras transferências correntes	Transferências de capital	Total das despesas
Administração Geral	4.136,3	10.179,4	-	8.500,5	-	4.929,5	6.774,5	456,7	34.976,9
Defesa	747,1	2.714,9	-	-	-	888,8	77,2	24,3	4.452,3
Ordem e segurança pública	371,2	6.928,0	-	-	-	1.245,8	248,1	18,7	8.811,8
Negócios e atividades econômicas	4.725,1	6.608,8	14.055,8	-	961,6	5.003,3	2.249,1	1.871,6	35.475,4
Proteção Ambiental	726,7	1.403,50	2.720,90	-	-	1.556,2	101,1	247,0	6.755,3
Habitação	417,6	413,8	181,5	-	0,1	446	70	281,3	1.810,4
Saúde	60,9	1.781,2	3.042,4	-	35.825,7	1.153,7	1.164,6	267,2	43.295,8
Lazer, cultura e religião	794,0	2.176,3	484,4	-	0,6	1.269,2	1.118,0	169,5	6.012,0
Educação	1.597,7	25.881,4	72,3	-	387,7	3.347,6	157,9	113,4	31.558,0
Proteção social	305,7	4.602,9	935,1	-	94.903,6	1.543,9	1.156,6	2.146,8	105.594,6
Total	13.882,3	62.690,2	21.492,5	8.500,5	132.079,5	21.384,1	13.117,1	5.596,5	278.742,50

Fonte: Belgique (2022c) (excerto da tabela *Government spending by functions and transactions*)

6) Itália

TABELA 8: RECURSOS, POR TIPO DE RECEITAS, NO EXERCÍCIO DE 2021
(EM MILHÕES DE EUROS)

	Receitas por competência	Receitas arrecadadas
I - RECEITAS TRIBUTÁRIAS	523.789,7	500.887,7
Receitas recorrentes	516.473,3	493.844,4
Imposto sobre a renda	204.374,6	198.024,4
Imposto sobre a renda das empresas	35.875,8	32.801,0
Imposto substitutivo	22.487,0	22.313,1
Outros impostos diretos	11.653,5	11.339,7
Imposto sobre o valor adicionado	163.937,4	151.880,7
Taxa de registro, imposto do selo e substituição	12.677,3	12.450,5
Imposto especial de consumo e imposto sobre óleos minerais	24.446,3	24.368,4
Imposto sobre consumo e outros produtos	7.579,5	7.425,0
Impostos sobre monopólio	10.863,0	10.828,9
Imposto sobre Lotto (jogo)	7.722,4	7.841,7
Impostos cobrados sobre jogos	3.518,9	3.498,8
Imposto sobre loterias e outros jogos	339,0	330,2
Outros impostos indiretos	10.998,5	10.742,2
Receitas não recorrentes	7.316,4	7.043,2
Imposto substitutivo	6.180,9	6.057,0
Outros impostos diretos	8,9	7,9
Anistias diretas	269,3	164,3
Outros impostos indiretos	848,7	803,6
Anistias indiretas	8,7	10,3
II - RECEITAS EXTRA TRIBUTÁRIAS	104.658,3	82.579,6
Receitas recorrentes	92.956,0	70.877,2
Receitas especiais	1.756,4	1.715,5
Receitas provenientes de serviços prestados pela administração estatal	5.760,9	5.758,4
Receita de capital	14.753,2	13.286,9
Recursos recebidos da União Europeia	2.639,9	2.582,3
Receitas provenientes do controle e repressão de irregularidades e ilícitos	24.230,2	3.483,6
Receitas provenientes de movimentos de tesouraria	9.101,7	9.101,7
Devoluções, reembolsos e recuperações	21.578,2	21.073,7
Receitas provenientes da gestão dos monopólios estatais	13.135,4	13.875,1
Receitas não recorrentes	11.702,3	11.702,3
Receitas extraordinárias	11.702,3	11.702,3
III - ALIENAÇÃO DE BENS E COBRANÇA DE DÍVIDAS	7.136,3	7.139,4
Receitas não recorrentes	7.136,3	7.139,4
Venda de ativos do Estado	49,1	49,9
Outras receitas de capital	7.087,2	7.089,5
IV – LANÇAMENTO DE EMPRÉSTIMOS	364.805,5	364.805,5
Receitas recorrentes	364.805,5	364.805,5
Gestão da dívida pública	364.805,5	364.805,5
TOTAL	1.000.389,9	955.412,1

Fonte: Italia (2022b, p. 3) (excerto da *Tavola 2 - Entrate per provento*)

7) Luxemburgo

TABELA 9: IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO GOVERNO GERAL, EM 2021 – TOTAL DAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS (CONSOLIDADO)
(EM MILHÕES DE EUROS)

Descrição	2020	2021
Impostos sobre produção e importação	7.022,6	8.427,0
Impostos sobre produtos	5.818,1	6.943,2
Impostos tipo IVA	3.721,4	4.411,4
Impostos e taxas de importação, excluindo IVA	1.437,5	1.705,5
Impostos sobre produtos (excluindo IVA e impostos de importação)	659,3	826,3
Outros impostos sobre a produção	1.204,5	1.483,8
Impostos correntes sobre renda, patrimônio etc.	10.211,8	11.454,8
Imposto de renda	9.369,6	10.595,6
Outros impostos correntes	842,2	859,3
Impostos sobre capitais (heranças, doações etc.)	84,5	118,2
Total da receita tributária	17.318,9	20.000,1
Contribuições sociais arrecadas	7.260,0	7.701,1
Total da receita de impostos e contribuições sociais	24.578,9	27.701,2

Fonte: Grand-Duché de Luxembourg (2022c) (Tabela E3300)