

ADMINISTRAÇÃO GERAL

ALTERAÇÃO DO REGIME CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO: IMPACTOS NOS INDICADORES FISCAIS DOS MUNICÍPIOS

AUTORES

ARI SÖTHE

FURB-Fundação Universidade Regional de Blumenau
ari_sothe@yahoo.com.br

JORGE EDUARDO SCARPIN

Universidade Regional de Blumenau - FURB
jorgescarpin@furb.br

RESUMO

O processo de internacionalização iniciado na contabilidade pública brasileira incorpora entre outros a alteração do regime contábil. Assim a presente pesquisa tem como objetivo averiguar o impacto produzido pela alteração do regime misto para regime de competência nos indicadores fiscais de despesas com pessoal, educação e saúde dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. Para atingir o objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, por meio da coleta de dados documentais e aplicação empírica nos indicadores fiscais de pessoal, educação e saúde dos municípios pesquisados. Foram coletados os dados dos municípios integrantes da amostra, correspondente aos exercícios de 2004 a 2008. Os resultados da pesquisa identificaram impactos limitados da alteração do regime contábil sobre os indicadores fiscais, correspondendo a variações médias gerais de 0,68%, 8,36 e 6,86 nas despesas com pessoal, educação e saúde respectivamente. Para o teste das três hipóteses da pesquisa, aplicou-se o teste *t* de média, recomendando-se a aceitação de duas hipóteses e rejeição de uma. Conclui-se dessa forma, que a alteração do regime contábil de misto para competência não causou impacto significativo no limite de despesas com pessoal. No entanto, impactou significativamente os indicadores fiscais de educação e saúde.

Palavras-chave: Regime contábil. Impactos. Indicadores Fiscais.

ABSTRACT

The internationalization process started in Brazilian public accounting incorporates, among others, the change of accounting basis. Therefore, this research aims to investigate the impact produced by the modification of the arrangements for joint accrual basis in the fiscal indicators on personnel, education and health expenditure throughout the region of Sao Miguel do Oeste - SC. To achieve the goal a descriptive quantitative approach was accomplished, through the collection of documentary evidences and empirical application of the indicators of personal tax, education and health of the municipalities surveyed. We collected data on the municipalities included in the sample, corresponding to the years 2004 to 2008. The survey results identified limited impact of the change of accounting rules on fiscal indicators, corresponding to changes in overall averages of 0.68%, 8.36 and 6.86 in salaries, education and health respectively. To test the three hypotheses of the study, we applied the *t* test, recommending acceptance of two cases and a rejection. It follows therefore, that the change of accounting basis of joint responsibility does not cause significant impact on the limit of personnel costs. However, it impacted significantly on the fiscal indicators of education and health.

Key-words: accounting scheme. Impacts. Fiscal Indicators.

1 INTRODUÇÃO

As recentes mudanças na contabilidade pública brasileira, mais especificamente com a publicação da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda e das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), inicia o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público.

Diante do conjunto de mudanças previstas está a alteração do regime contábil de misto para competência no setor público. Com o objetivo de facilitar o processo de implantação do regime de competência, o *International Federation of Accountants* (IFAC), Federação Internacional dos Contadores, por meio do seu Estudo nº 14 apresenta uma proposta estabelecendo um conjunto de diretrizes.

A contabilidade pública brasileira, atualmente, é voltada em sua essência ao registro de eventos que envolvem o orçamento. “Assim, pode-se afirmar que, para a despesa orçamentária, no Brasil, é utilizado o regime de competência” (SLOMSKI, 2001, p. 29). Por outro lado, o mesmo autor destaca que para o registro da receita orçamentária é utilizado o regime de caixa.

Marion (1998, p. 96) enfatiza que, por meio do regime de competência, “a Contabilidade considera a *Receita gerada em determinado exercício social*, não importando o recebimento da mesma. Importa, portanto, o período em que a Receita foi ganha (fato gerador) e não o seu recebimento”. Martins (1999) destaca a importância do regime de competência, compreendido como procedimento gerador das demais demonstrações contábeis com poder preditivo superior ao fluxo de caixa.

Concernente à legislação que abrange o setor público, o enfoque patrimonial da contabilidade tem sido bastante discreto, como na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), considerada um marco na gestão pública que, em alguns dos seus artigos, preocupa-se com a gestão patrimonial. Destaca-se o art. 44 voltado à preservação do patrimônio público, em que “é vedada a aplicação de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para fins de financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”.

Diante do cenário de mudanças na contabilidade pública brasileira e da necessidade de avaliação dos impactos dessas mudanças na gestão pública municipal, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: *Qual o impacto produzido pela alteração do regime misto para o regime de competência nos indicadores fiscais de despesas com pessoal, educação e saúde dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC?* O estudo tem como objetivo averiguar o impacto produzido pela alteração do regime misto para regime de competência nos indicadores fiscais de despesas com pessoal, educação e saúde dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Buscando responder a questão de pesquisa e atingir o objetivo do estudo foram formuladas três hipóteses. Gil (2007, p. 31) afirma que, “assim, a hipótese é a proposição testável que pode vir a ser a solução do problema”. Portanto, compreende-se a hipótese como a possível resposta ao problema que se deseja solucionar.

Dessa forma, as três hipóteses estatísticas estabelecidas para o estudo, compreendem:

H₀₁: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto na despesa com pessoal dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

H₀₂: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto na despesa com educação dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

H₀₃: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto na despesa com saúde dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Assim foi realizado um estudo descritivo, com utilização de fontes primárias, coleta de dados documentais e de abordagem quantitativa. O modelo do estudo foi de corte transversal, com coleta de dados dos exercícios de 2004 a 2008 dos municípios pesquisados. Para a interpretação dos dados coletados foi realizada inicialmente a análise descritiva dos resultados e posteriormente foram testadas as três hipóteses do estudo, utilizando-se o teste *t* de média.

As contribuições deste estudo são constituídas, inicialmente, na demonstração da eficiência na gestão dos recursos públicos sob a visão das receitas e despesas incorridas no período, de acordo com o que preconiza o regime de competência. Portanto, no aspecto social a pesquisa procura demonstrar as alterações nos principais indicadores fiscais dos municípios analisados, demonstrando os recursos efetivamente aplicados e aumentando a confiabilidade nos resultados apresentados pelos municípios. Isto permitirá a ampliação do nível de transparência nas demonstrações contábeis e na qualidade da prestação de contas para a sociedade e órgãos fiscalizadores.

No aspecto teórico, o estudo procura abordar as principais alterações que afetarão os municípios com as mudanças geradas pelo processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) aos padrões internacionais de contabilidade, mais especificamente com a mudança do regime contábil. No aspecto profissional, o estudo auxilia aos profissionais da contabilidade pública municipal na demonstração aos gestores e sociedade dos recursos efetivamente utilizados com pessoal, educação e saúde.

A seleção dos limites de pessoal, educação e saúde é justificada pela sua importância no julgamento das contas públicas dos gestores municipais e corresponderem a fatores de preocupação na gestão fiscal responsável dos municípios. Os municípios integrantes da amostra foram selecionados de forma intencional e por acessibilidade. O estudo é constituído de cinco seções, começando com essa introdução. Em seguida é apresentada a fundamentação teórica que serve de sustentação ao estudo realizado. Posteriormente são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na realização do estudo. Na sequência é destacada a análise e interpretação dos dados coletados. Na última seção são apresentadas as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas que abrangem o tema estudado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo correspondente a revisão teórica do estudo inicia-se com os principais elementos da gestão pública e externalidades. Em seguida é abordada a contabilidade pública, a prestação de contas e transparência. Finalizando são apresentados o processo de convergência da contabilidade pública e o Estudo nº 14 do IFAC.

2.1 GESTÃO PÚBLICA

A gestão pública brasileira sempre foi objeto de discussão e questionamento, principalmente no aspecto da quantidade e qualidade dos serviços públicos oferecidos ao cidadão.

Souza (2006) relata a existência de três modelos de gestão pública, destacados ao longo da história política brasileira, o patrimonialista, o burocrático e o gerencial. Complementa o autor que todos estes modelos são objeto de controvérsias e discussões, em que as tentativas de reformas administrativas e de modernização enfatizam ora um ora outro modelo, tentando melhorar tanto o desempenho das organizações públicas quanto a qualidade dos serviços públicos prestados à população brasileira.

A diferenciação dos modelos, patrimonial e burocrático é possível, pois “[...] enquanto no modelo patrimonialista a organização se fecha em torno das figuras centrais que ocupam os cargos estratégicos, no modelo burocrático ela se fecha em torno das regras, normas e procedimentos” (SOUZA, 2006, p. 10). Portanto, no modelo patrimonial o gestor usa aquilo que é público como se fosse privado, por meio de benefícios individuais. A postura diferente

do sistema burocrático é pela definição hierárquica e de trabalho de forma clara, procedimentos excessivamente burocratizados e obediência aos regulamentos.

No Brasil a preocupação com o excessivo endividamento público e cumprimento de metas fiscais, foram fatores motivadores do novo modelo de gestão pública, originando-se das abordagens americanas e inglesas da nova administração pública. Incorporou várias premissas desse movimento, destacando-se os aspectos apresentados por Souza (2006, p. 11):

- a) melhor capacitação de sua burocracia;
- b) garantia de contratos e um bom funcionamento dos mercados;
- c) autonomia e capacidade gerencial do gestor público; e,
- d) a garantia que o cidadão-cliente deverá ter os melhores serviços públicos e seu controle de qualidade realizado pela sociedade.

Nesse modelo, estão presentes os objetivos da redução de custos, responsabilização, descentralização das atividades e principalmente da satisfação da demanda social quanto aos produtos ou serviços oferecidos pelo setor público.

O modelo gerencial encontra como seu maior desafio, a eliminação dos elementos patrimonialistas e burocráticos instituídos no modelo de gestão pública brasileira e presentes desde o surgimento do estado brasileiro.

Diniz, Dieng e Diniz (2006, p. 3) corroboram que:

A proposta do Estado gerencial deve estar pautada na busca da avaliação da performance, da *accountability* e da gestão através de resultados. Fundamenta-se ainda na preocupação com a aferição de desempenho em todos os entes federativos, particularmente, no âmbito dos governos municipais.

Essa forma de administração pública se aproxima da gestão do setor privado, concentra-se na melhoria dos processos, constante avaliação dos resultados e sua transparência perante a sociedade.

Lemos e Ferreira (2008) ressaltam que a reforma gerencial se iniciou no Brasil, com o governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, envolvido pelo período de globalização mundial e ampliação da reforma gerencial pelo mundo. “O principal propósito da reforma é a adoção de um padrão gerencial no âmbito da administração pública, inspirada nos ideais da Nova Gestão Pública (*New Public Management*), em especial a destacada orientação a resultados” (LEMOS; FERREIRA, 2008, p. 1).

Catelli *et al.*, (2001, p. 1) destacam que:

Nas últimas décadas, os paradigmas de eficácia gerencial vêm sendo cada vez mais aplicados à gestão pública: o cidadão como cliente, a qualidade total a custos baixos nos serviços, governo orientado por missões e objetivos, descentralizado, preventivo, governo empreendedor, competitivo, voltado para o mercado em suma um governo por resultados.

Em uma análise prévia dos três modelos de gestão, é possível inferir que o modelo gerencial se aproxima ao modelo de gestão esperado da administração pública brasileira, buscando-se serviços públicos de qualidade, custos reduzidos e voltados aos resultados.

As principais mudanças na gestão pública brasileira que se originaram no final do século passado foram incentivadas por reivindicações sociais que pedem maior eficiência, transparência e eficácia na aplicação dos recursos públicos (BONACIM *et al.*, 2008).

Catelli e Santos (2004, p. 425) mencionam que “surgiu, nas duas últimas décadas, o governo empreendedor, voltado para o cidadão como cliente e buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia, com ética e transparência, na gestão dos recursos públicos com responsabilidade fiscal”.

Entre os princípios da administração pública instituídos pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, a eficiência apresenta-se como fundamental para o cumprimento das funções atribuídas à administração pública.

Trevisan *et al.* (2008, p. 1) complementam que, “nos últimos anos, o setor público brasileiro vem enfrentando uma série de transformações, no intuito de profissionalizar, modernizar, democratizar e tornar transparente a gestão pública, criando, assim, condições mais efetivas para atender às demandas da sociedade”.

Esse ambiente de mudanças na forma de administrar os recursos públicos passou a ser influenciado fortemente pela Lei Complementar nº 101/2000. Busca menor enfoque a gestão pública por resultados e amplia a gestão fiscal responsável e transparente, por meio da exigência do cumprimento de limites fiscais já instituídos pela Constituição Federal de 1988.

Neste processo de gestão pública moderna, a contabilidade é compreendida como elemento indispensável para o controle e atendimento dos objetivos e finalidades, auxiliando na autoavaliação e correção das práticas administrativas (ANDRADE, 2002). Desta forma, as informações obtidas da contabilidade permitirão aos gestores públicos desempenhar suas atividades com maior eficiência e aplicação dos recursos públicos de maneira correta, diminuindo os problemas sociais existentes.

A função do estado não está limitada a maximização do seu patrimônio, mas a geração do bem estar social. Com a cobrança de tributos o estado procura suprir as deficiências econômicas do mercado e atender as necessidades sociais. Para isso, utiliza das suas funções econômicas, distributiva, estabilizadora, alocativa e intermediária de externalidades.

Na função distributiva, “o governo funciona como um agente redistribuidor de renda, à medida que, por meio da tributação, retira recursos dos segmentos mais ricos da sociedade (pessoas, setores ou regiões) e os transfere para os segmentos menos favorecidos” (GREMAUD *et al.*, 2004, p. 521). Esta redistribuição de renda é possível por meio de uma estrutura tarifária progressiva, investimento em capital humano, política de gastos públicos e subsídios direcionados às áreas mais pobres (VASCONCELLOS, 2009).

Vasconcellos (2009, p. 394) identifica que, “a função estabilizadora do governo está relacionada com a intervenção do Estado na economia, para alterar o comportamento dos níveis de preços e emprego, pois o pleno emprego e a estabilidade de preços não ocorrem de maneira automática na economia”. Para Vasconcellos e Garcia (2004) esta intervenção ocorre por meio de instrumentos de política fiscal, monetária, comercial, entre outras. Portanto, por meio da função estabilizadora o estado tem por objetivo o aumento dos níveis de emprego, crescimento da economia e estabilização dos preços.

Vasconcellos e Garcia (2004, p. 194) afirmam que, “a função alocativa do governo está associada ao fornecimento de bens e serviços não oferecidos adequadamente pelo sistema de mercado”. Gremaud, Vasconcellos e Toneto Jr. (2009) ressaltam a existência de falhas no sistema econômico, não controladas pelo mercado, onde o governo deve intervir, compreendidas principalmente pela existência de externalidades, as economias em escala e os bens públicos.

Pindyck e Rubinfeld (2002, p. 632) conceituam a externalidade como “ação pela qual um produtor ou um consumidor influencia outros produtores ou consumidores, mas não sofre as consequências disso sobre o preço de mercado”. As externalidades são representadas por ações do produtor ou consumidor que afetam o meio em que atua, no entanto, os benefícios ou danos causados por sua ação não passam a incorporar o preço do produto.

Para Slomski (2005, p. 37), “as externalidades são ações de uns que afetam outros”. O mesmo autor complementa que “refletir sobre externalidades na administração pública é essencial para a geração de políticas públicas capazes de capitalização das externalidades positivas, e de ações duras, quando da geração de externalidades negativas, por membros da sociedade”. Portanto, as externalidades ocorrem quando as ações de um agente da sociedade positiva ou

negativamente afetam outros agentes sem a cobrança ou remuneração por estes efeitos causados.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA PARA *ACCOUNTABILITY* E TRANSPARÊNCIA

O processo de prestação de contas nos órgãos públicos é importante não somente pelas exigências estabelecidas na legislação, mas pela necessidade da transparência dos atos do gestor (agente) perante o cidadão (principal). Slomski (2001, p. 267) reforça que “na contabilidade pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

A contabilidade pública deve cumprir efetivamente o seu papel, de um lado “como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisão e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade” (KOHAMA, 2003, p. 47). De outro lado deve ser capaz de fornecer relatórios que permitam ao gestor demonstrar os seus atos de forma transparente, conforme estabelecido pela Lei Complementar n° 101/2000 em seu art. 48.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

A elaboração dos relatórios de gestão fiscal e execução orçamentária auxiliam o gestor no processo de prestação de contas aos órgãos de controle externo como o poder legislativo, tribunal de contas e demais órgãos ou pessoas que possuem o direito de apreciar as contas. Slomski (2001, p. 267) aduz que, “dessa forma, cabe ao Estado, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de justificar a cobrança dos impostos”.

No Quadro 1, são destacados os principais relatórios elaborados pela contabilidade e exigidos pela LRF para a prestação de contas dos municípios.

Descrição	Objetivo	Regulamentação
Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)	Demonstrará: 1) receitas por fonte e categoria econômica; 2) despesas por grupo de natureza e categoria econômica; 3) despesas, por função e subfunção; 4) apuração da receita corrente líquida; 5) receitas e despesas previdenciárias; 6) resultado nominal e primário; 7) despesas com juros; 8) restos a pagar; 9) projeções atuariais dos regimes de previdência social; 10) variação patrimonial.	Art. 52 e 53 – Lei Complementar n° 101/2000
Relatório de Gestão (RGF)	Demonstrará: 1) comparativo dos limites de despesa com pessoal, dívidas, concessão de garantias, operações de crédito e medidas corretivas quando ultrapassa algum dos limites; 2) disponibilidades de caixa; inscrição em Restos a Pagar;	Art. 55 – Lei Complementar n° 101/2000

Quadro 1: Relatórios de execução orçamentária e gestão fiscal obrigatórios nos órgãos públicos municipais

Fonte: adaptado da Lei Complementar n° 101/2000.

Além dos relatórios estabelecidos pela LRF, a prestação de contas não se limita aos relatórios de execução orçamentária e gestão fiscal.

Slomski (2005) ressalta que, a prestação de contas na gestão pública não se resume aos relatórios exigidos pela legislação, mas também por todos os instrumentos que facilitem a transparência de todos os atos dos gestores, de forma voluntária, permitindo a comparação pelo cidadão dos resultados com o setor privado, sentindo-se confortável pela eficiência na gestão dos recursos públicos em curto prazo.

De outro modo, como elemento importante para a LRF, a gestão fiscal responsável, representada pelos limites fiscais estabelecidos pela legislação, permitirá avaliar o gestor quanto ao atendimento das metas fiscais propostas. Diante destes limites destacam-se, em âmbito municipal, as despesas com pessoal e as despesas com educação e saúde.

As despesas com pessoal são limitadas, em âmbito municipal, a 60% da receita corrente líquida do município, conforme destacado pela Lei Complementar nº 101/2000 em seu art. 19:

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

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

Diante disto, cabe aos municípios demonstrar em seus relatórios de gestão fiscal a destinação de recursos não superiores a 54% para o poder executivo e 6% para o poder legislativo da sua receita corrente líquida (RCL) em despesas com pessoal, já incluídos os encargos sociais.

Quanto aos recursos destinados às atividades de manutenção e desenvolvimento do ensino, o percentual mínimo de destinação de recursos, em âmbito municipal, correspondente a 25% da sua receita de impostos e transferências, conforme estabelece a CF/1988 em seu art. 212:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Merece destaque que o percentual mínimo a ser aplicado nestas atividades é correspondente à destinação de recursos no ensino infantil e fundamental de responsabilidade dos municípios. Igualmente, deve ser observado que a este percentual mínimo de 25%, devem ser adicionados os valores correspondentes às receitas adicionais de destinação exclusiva ao ensino, como por exemplo, ganhos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB e transferências voluntárias.

Diante dos recursos mínimos a serem aplicados nas ações e serviços de saúde, os municípios deverão observar o cumprimento do limite mínimo estabelecido pela Emenda Constitucional nº 29/2000 em seu art. 77, inciso III:

Art. 77 - Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:

[...]III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Complementa-se que, ao percentual mínimo de 15% devem ser adicionados os valores referentes às receitas adicionais de destinação exclusiva às ações e serviços públicos de saúde, a exemplo das transferências de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) e receitas de operações de crédito na saúde. Assim como os demais limites estabelecidos pela Constituição Federal, o cumprimento da aplicação mínima na educação e saúde é fator decisivo para a aprovação das contas do gestor público.

No Quadro 2 são apresentados os limites já destacados e demais estabelecidos para o cumprimento da gestão fiscal dos municípios.

Limite	Descrição	Regulamentação
Despesa com pessoal	- Máximo de 6% da RCL para o legislativo e tribunal de contas do município; - Máximo de 54% da RCL para o executivo;	Art. 20, inc. III, a, b (LRF – LC n° 101/2000)
Despesa com ensino (educação)	- Mínimo de 25% da RCL os impostos e suas transferências	Art. 212 (CF/1988)
Despesa com saúde	- Mínimo de 15% dos impostos e suas transferências	Art. 77 (CF/1988)
Remuneração dos profissionais do magistério	- Mínimo de 60% do FUNDEB	Art. 60 (ADCT)
Dívida consolidada líquida	- Máximo de 120% da RCL	Art. 3 inc. II (Resolução do Senado Federal n° 40/2001)
Serviços de terceiros	- Percentual sobre a RCL menor ou igual ao incidente no exercício de 1999	Art. 72 (LRF – LC n° 101/2000)
Despesa do poder legislativo	- 8% da RCL (municípios com até cem mil habitantes); - 7% da RCL (municípios entre cem mil e um e trezentos mil habitantes); - 6% da RCL (municípios entre trezentos mil e um e quinhentos mil habitantes); - 5% da RCL (municípios com mais de quinhentos mil habitantes).	Art. 29-A (CF/1988)

Quadro 2: Limites fiscais aplicados aos municípios

Fonte: adaptado da LC n° 101/2000, CF/1988 e Resolução n° 40/2001.

Percebe-se que, complementarmente aos limites de pessoal, educação e saúde, os municípios deverão observar vários outros índices de aplicação de recursos, conforme destacado no Quadro 2, correspondentes às despesas com remuneração de profissionais do magistério, dívida consolidada, serviços de terceiros e poder legislativo.

Neste estudo são objeto de análise os indicadores da aplicação de recursos em pessoal, educação e saúde, objetivando a demonstração dos possíveis impactos nesses indicadores fiscais.

2.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA E O ESTUDO N° 14 DO IFAC

As mudanças na economia mundial e o desenvolvimento econômico do país influenciaram diretamente o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. Este processo de convergência iniciou-se em 2007 com a criação do comitê gestor da convergência pela Resolução CFC n° 1.103/2007.

No setor público iniciou com a publicação da Portaria n° 184/2008 do Ministério da Fazenda, que dispõe sobre os procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis no setor público para a sua convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS).

Adicional aos fatores que influenciaram o processo de convergência do setor privado, no setor público originou-se da necessidade do aumento dos níveis de transparência, credibilidade, comparabilidade e compreensibilidade das informações contábeis pelos usuários independentemente da localização (PORTARIA-MF n° 184/2008).

Os primeiros resultados ocorreram com a publicação da Portaria Conjunta n° 3, de 14 de outubro de 2008, editada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Ministério da Fazenda

(MF) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF), que aprovou o manual de receitas e despesas nacionais.

Diante do processo de convergência das NBCASP e implantação do regime de competência, o Estudo nº 14 do IFAC, torna-se um mecanismo útil na orientação para as entidades que procuram migrar para o regime contábil de competência (*accrual basis*). A utilização deste regime é indicada para o aumento da qualidade da informação aos usuários internos e externos, auxílio na tomada de decisão, gestão financeira e responsabilização (IFAC, 2003).

O Estudo nº 14 do IFAC demonstra um conjunto de benefícios da adoção da contabilidade por competência para entidades do setor público, destacando:

- a) a responsabilização na tomada de decisão: avalia os responsáveis pela gestão dos recursos públicos e auxilia na tomada de decisão da sua aplicação;
- b) o detalhamento de relatórios: permite a demonstração pelo governo da aplicação eficiente dos recursos e aos usuários avaliar a habilidade no financiamento das atividades;
- c) a identificação adequada dos ativos e passivos: auxilia na utilização correta dos ativos e responsabilização na formação e gestão dos passivos.
- d) o desempenho financeiro: fornece informações sobre receitas e despesas e seus impactos nas transações a prazo; permite a avaliação da forma mais eficiente de produzir bens e serviços e analisar a gestão dos recursos; entre outros.
- e) a elaboração dos fluxos de caixa: oferece informações sobre os fluxos de caixa projetados e realizados.

A proposta do Estudo nº 14 do IFAC da mudança dos regimes de caixa ou misto para o regime de competência não envolvem unicamente a mudança na forma de registro contábil. O estudo demonstra que as mudanças serão mais profundas com a alteração de rotinas e práticas administrativas, adequação dos sistemas operacionais, mudanças na gestão dos recursos, divulgação de relatórios identificados como relevantes para cada entidade e aumento dos níveis de transparência e responsabilização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método é compreendido como linha mestra para chegar a determinado objetivo. Nesta pesquisa foi utilizado o método hipotético-dedutivo. Marconi e Lakatos (2005, p. 96) descrevem que, “se a hipótese não supera os testes, estará falseada, refutada, e exige nova reformulação do problema e da hipótese, que, se superar os testes rigorosos, estará corroborada, confirmada provisoriamente, não definitivamente como querem os indutivistas”. Quanto aos objetivos a presente pesquisa é caracterizada como descritiva. Gil (2007) destaca que as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características ou fenômenos do universo de pesquisa.

No que se refere ao procedimento de coleta dos dados a pesquisa é classificada como documental. Marconi e Lakatos (2002, p. 62) destacam que “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”. A coleta dos dados foi realizada por meio das demonstrações contábeis e relatórios dos departamentos administrativos dos municípios pesquisados.

No que se refere à abordagem do problema a pesquisa é classificada como quantitativa. Silveira (2009, p. 107) assinala que “de maneira geral, as pesquisas quantitativas baseiam seus estudos em análise de características diferenciadas e numéricas, geralmente ao longo de alguma dimensão, entre dois ou mais grupos, procurando provar a existência de relações entre as variáveis”.

Quanto ao modelo do estudo, utilizou-se o corte transversal, com coleta dos dados dos exercícios de 2004 a 2008 dos municípios pesquisados. Richardson (1989, p. 93) afirma que “em um estudo de corte transversal, os dados são coletados em um ponto no tempo, com base em uma amostra selecionada para descrever uma população nesse determinado momento”.

A população da pesquisa é formada pelos vinte e um municípios integrantes da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. A amostra é classificada como não probabilística, intencional e por acessibilidade. Na amostra intencional o pesquisador está interessado na opinião de determinados elementos da população, mas não representativos dela (MARCONI e LAKATOS, 2002). Assim, a escolha regionalizada da amostra foi intencional pela facilidade de acesso aos dados necessários para a pesquisa. Portanto foram selecionados na amostra os municípios de Iporã do Oeste, Itapiranga, Santa Helena, São João do Oeste e Tunápolis.

Os municípios selecionados apresentam características semelhantes da população, como, número de habitantes, Produto Interno Bruto (PIB), área geográfica, arrecadação, entre outros. A pesquisa apresenta como limitação a ausência da folha de pagamento do município de Itapiranga no exercício de 2004, impossibilitando o cálculo das provisões de férias e seus encargos sociais do município no exercício.

Obtidos os relatórios necessários que forneceram os dados dos exercícios encerrados de 2004 a 2008, iniciou-se o processo de cálculo das provisões de férias e seus encargos sociais realizados sobre as folhas de pagamento anual, confrontando-se os valores provisionados anualmente com os respectivamente pagos. Os relatórios de bens móveis e imóveis adquiridos permitiram o cálculo da depreciação anual dos bens correspondentes as funções de saúde e educação. Para o cálculo do valor da depreciação da saúde e educação, foram identificados os bens que integram as duas funções, separados por categorias, data de aquisição e aplicados os percentuais de depreciação correspondente, de acordo com a tabela de percentuais estabelecida pela IN/SRF nº 162/1998.

Inicialmente foram analisados os impactos nas despesas com pessoal, educação e saúde com a utilização do regime de competência. No segundo momento foram analisados os impactos por meio de uma abordagem quantitativa, utilizando-se do programa de análises estatísticas *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) for Windows*. Para isso os dados anteriormente coletados dos exercícios investigados foram submetidos ao teste *t* de média para os cinco exercícios.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Nessa seção apresentam-se inicialmente, a análise descritiva dos impactos nos indicadores fiscais dos municípios investigados na alteração do regime misto para regime de competência. Posteriormente são apresentados os testes das hipóteses com a utilização do teste *t* de média nas despesas com pessoal, educação e saúde com a alteração do regime contábil.

4.1 IMPACTOS NOS INDICADORES FISCAIS DOS MUNICÍPIOS INVESTIGADOS

Neste tópico é apresentada a análise descritiva dos impactos nos indicadores fiscais de pessoal, educação e saúde dos municípios pesquisados com a alteração do regime misto para competência.

4.1.1 Despesa com Pessoal dos Municípios

O limite das despesas com pessoal é um dos principais indicadores da eficiência na gestão fiscal dos municípios. A legislação estabelece que o limite máximo de despesas com pessoal não poderá ultrapassar 60% da receita corrente líquida do município, conforme destacado pela Lei Complementar nº 101/2000 em seu artigo 19.

Na Tabela 1, são apresentadas as despesas executadas com pessoal pelo regime misto, a provisão de férias, seus encargos sociais, a despesa efetivamente incorrida por meio do regime de competência e os percentuais sobre a RCL dos municípios pesquisados.

Tabela 1 – Despesa média com pessoal nos regimes misto e competência dos municípios pesquisados (em milhares de Reais)

Município	Regime Misto	Provisão de Férias	Regime de Competência	% da RCL - Regime Misto	% da RCL - Regime de Competência	% de Variação da RCL
Iporã do Oeste	3.653	45	3.697	43,94	44,50	1,27
Itapiranga	7.860	28	7.888	44,68	44,89	0,47
Santa Helena	1.893	1	1.894	41,10	41,28	0,44
São João do Oeste	2.727	8	2.735	37,30	37,49	0,51
Tunápolis	2.448	20	2.468	38,92	39,20	0,72
Média Geral	3.716	20	3.736	41,19	41,47	0,68

Fonte: Dados da Pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1 que a variação média ocorrida nos cinco municípios pesquisados corresponde a 0,68%, assim, todos os municípios continuam cumprindo os limites de despesas com pessoal estabelecido pela legislação, considerando-se as provisões de férias e seus encargos sociais que devem ser contabilizados dentro do que estabelece o regime de competência. Nesse indicador está evidente a limitação do impacto na alteração do regime contábil. Os resultados correspondentes as pequenas variações demonstram que os municípios pesquisados não possuem como prática comum a acumulação de férias de seus servidores ao longo dos exercícios.

4.1.2 Despesa com Educação dos Municípios

Na execução orçamentária, os municípios deverão observar o cumprimento do limite mínimo de gastos com educação, conforme estabelece a CF/1988 em seu artigo 212.

Na Tabela 2, são apresentadas as despesas executadas com educação pelo regime misto, a provisão de férias e seus encargos sociais, a depreciação e como resultado a despesa efetivamente incorrida por meio do regime de competência. São demonstrados também os percentuais de recursos utilizados na função educação em relação a RCL nos dois regimes contábeis. Assim, busca-se identificar se ocorreram variações positivas ou negativas na aplicação de recursos na educação com a mudança do regime contábil.

Tabela 2 – Despesa média com educação nos regimes misto e competência dos municípios pesquisados (em milhares de Reais)

Município	Regime Misto	Provisão de Férias	Depreciação	Regime de Competência	% da RCL - Regime Misto	% da RCL - Regime de Competência	% de Variação da RCL
Iporã do Oeste	1.696	17	89	1.802	20,37	21,68	6,43
Itapiranga	3.514	10	493	4.018	19,95	22,89	14,74
Santa Helena	1.614	6	82	1.701	34,89	36,91	5,79
São João do Oeste	2.259	2	109	2.371	30,38	31,95	5,17
Tunápolis	1.484	5	185	1.674	23,59	26,58	12,67
Média Geral	2.113	8	192	2.313	25,84	28,00	8,36

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na Tabela 2 identifica-se que os impactos ocorridos nos cinco municípios pesquisados foram significativamente diferentes, apresentando uma média geral de 8,36% sobre o percentual da RCL. Esta variação limitada se deve ao pagamento da maioria das provisões de férias dos funcionários lotados na educação dentro dos exercícios respectivos.

Independente de a legislação atribuir o tratamento pelo regime de misto ao setor público, a informação da real aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino, permite ao gestor público demonstrar a sociedade os recursos efetivamente despendidos para a educação. Os *accruals* utilizados não representam desembolsos imediatos, mas, um sacrifício de parcela do patrimônio público.

As variações identificadas demonstram que o regime misto não evidencia efetivamente os gastos correspondentes a educação. Por sua vez, o regime de competência destaca os efeitos dos *accruals* sobre o percentual de despesas incorridas na educação dos municípios.

Depreende-se que, os impactos foram limitados em termos percentuais, no entanto, demonstram que em todos os municípios pesquisados ocorreram aumentos no indicador fiscal da educação calculado em relação a RCL. Portanto, a variação identificada contribuirá no atendimento do limite fiscal da educação com maior facilidade pelos municípios. Isso demonstra que, a alteração do regime contábil evidencia efetivamente o sacrifício da parcela do patrimônio público com as atividades de educação.

4.1.3 Despesa com Saúde dos Municípios

De forma semelhante à educação, os municípios deverão observar o cumprimento do limite mínimo de gastos com saúde, conforme estabelece a Emenda Constitucional 29/2000 em seu artigo 77, inciso III.

Na Tabela 3, são evidenciadas as despesas dos municípios com ações e serviços públicos de saúde dentro do regime misto e de competência, utilizando-se para isto os valores correspondentes às provisões de férias, seus encargos sociais e depreciação. As variações identificadas referem-se ao confronto dos resultados nos dois regimes contábeis com a RCL.

Tabela 3 – Despesa média com saúde nos regimes misto e competência dos municípios pesquisados (em milhares de Reais)

Município	Regime Misto	Provisão de Férias	Depreciação	Regime de Competência	% da RCL – Regime Misto	% da RCL – Regime de Competência	% de Variação da RCL
Iporã do Oeste	1.183	21	57	1.260	14,36	15,34	6,82
Itapiranga	2.111	7	51	2.169	12,05	12,39	2,82
Santa Helena	882	2	68	953	19,27	20,92	8,56
São João do Oeste	1.495	2	98	1.595	20,42	21,76	6,56
Tunápolis	929	6	74	1.009	14,84	16,10	8,49
Média Geral	1.320	8	70	1.397	16,19	17,30	6,86

Fonte: Dados da Pesquisa.

Percebe-se por meio da Tabela 3, que os impactos da aplicação do regime de competência para o cálculo dos percentuais aplicados em ações e serviços de saúde em alguns municípios são relevantes, não se refletindo esta realidade nos demais. No entanto os resultados comprovam que em todos os municípios o percentual de gastos com saúde aumentou com

aplicação do regime de competência, impactados pelo registro da depreciação e pagamento parcial das férias dos funcionários lotados nas ações e serviços de saúde.

Independente da representatividade dos resultados nos percentuais de despesas por meio dos dois regimes contábeis, a evidenciação correta dos recursos direcionados às ações e serviços de saúde, permitem ao gestor e cidadãos, identificar o esforço despendido pelo órgão público e o patrimônio comprometido para a execução destas ações e serviços. Assim como na educação, a mudança do regime contábil evidenciou este aumento do percentual de aplicação de recursos nas ações e serviços de saúde, demonstrando que ocorreu um sacrifício de parcela do patrimônio público não representado pelo desembolso financeiro, mas a diminuição da capacidade de geração de riqueza dos bens permanentes e aumento das obrigações.

4.2 TESTES DE HIPÓTESES DOS IMPACTOS NOS INDICADORES FISCAIS

Buscando responder o problema da pesquisa, são analisados nessa seção os impactos produzidos pela alteração do regime misto para o regime de competência nos indicadores fiscais de pessoal, educação e saúde dos municípios pesquisados. Assim, foram testadas as três hipóteses estatísticas propostas no estudo.

Na Tabela 4 são apresentados os resultados das hipóteses do estudo com a aplicação do teste *t* de média.

Tabela 4 – Resultados das hipóteses do estudo

Hipótese	Variáveis	<i>t</i>	Sig.	Status da hipótese
H ₀₁ - Despesa com Pessoal	DPRC e DPRM	-1,759	,091	Rejeitada
	DPRCLRC e DPRCLRM	-1,839	,078	Rejeitada
H ₀₂ - Despesa com Educação	DERC/DERM	-6,055	,000	Aceita
	DERCLRC/DERCLRM	-12,48	,000	Aceita
H ₀₃ - Despesa com Saúde	DSRC/DSRM	-11,87	,000	Aceita
	DSRCLRC/DSRCLRM	-8,873	,000	Aceita

Fonte: Dados da Pesquisa.

A primeira hipótese específica testada analisou a despesa com pessoal e ficou assim definida:

H₀₁: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto na despesa com pessoal dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Esta hipótese foi testada por meio de dois conjuntos de variáveis. No primeiro conjunto, os resultados indicam uma interferência significativa entre a despesa com pessoal do regime de competência e regime misto (DPRC e DPRM), visto que o grau de significância encontrado representa 0,091.

O segundo conjunto de variáveis utilizadas para testar H₀₁ foram o percentual da despesa com pessoal sobre a receita corrente líquida no regime de competência e no regime misto (DPRCLRC e DPRCLRM), da mesma forma obteve uma interferência significativa, apresentando um grau de significância de 0,078. Portanto, os resultados indicam a rejeição de H₀₁, ou seja, não é possível afirmar que a mudança do regime contábil causa impacto na despesa com pessoal dos municípios investigados.

Infere-se que o impacto da mudança do regime contábil não tenha sido significativo na despesa com pessoal em função das variações ocorridas ao longo do período analisado, ocorrendo variações positivas em alguns exercícios e negativas em outros, no que se refere às provisões e pagamentos de férias e seus encargos. Desta forma, os valores das provisões identificadas pelo regime de competência não representaram um valor significativo em relação ao total das despesas com pessoal.

A hipótese específica H₀₂, testou a despesa com educação e ficou assim definida:

H₀₂: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto na despesa com educação dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Essa hipótese foi testada utilizando-se dois conjuntos de variáveis. O primeiro conjunto indica um nível de significância nulo entre a despesa com educação do regime misto para o regime de competência (DERC e DERM).

O segundo conjunto de variáveis utilizadas para testar H_{02} foram o percentual da despesa com educação sobre a receita corrente líquida no regime de competência e no regime misto (DERCLRC e DERCLRM), igualmente obteve uma interferência insignificante.

Assim, os resultados indicam a aceitação de H_{02} , ou seja, é possível afirmar que a mudança do regime contábil causa impacto na despesa com educação dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste - SC.

As despesas com educação foram impactadas significativamente pela alteração do regime contábil, presume-se que este impacto tenha ocorrido principalmente pelos significativos valores de depreciação incorridos nos períodos analisados em todos os municípios na área da educação.

A hipótese testada para a despesa com saúde foi definida como H_{03} :

H_{03} : A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto na despesa com saúde dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Essa hipótese também foi testada utilizando-se dois conjuntos de variáveis. O primeiro conjunto indica uma significância nula entre a despesa com saúde do regime misto para o regime de competência (DSRC e DSRM).

De forma semelhante, o segundo conjunto de variáveis utilizadas no teste de H_{03} representadas pelo percentual da despesa com saúde sobre a receita corrente líquida no regime de competência e no regime misto (DSRCLRC e DSRCLRM), apresenta, da mesma forma, uma significância nula.

Portanto, os resultados indicam a aceitação da hipótese específica H_{03} . Assim, foi possível afirmar que a mudança do regime misto para competência causa impacto na despesa com saúde nos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste - SC.

Da mesma forma, como na educação, acredita-se que o impacto causado na mudança do regime contábil nas despesas com saúde tenha ocorrido principalmente em função das despesas de depreciação que foram significativas nos municípios analisados.

5 CONCLUSÕES

O estudo teve como objetivo averiguar o impacto produzido pela alteração do regime misto para regime de competência nos indicadores fiscais de despesas com pessoal, educação e saúde dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Buscando atingir o objetivo geral proposto no estudo foi aplicada a metodologia descritiva, com coleta de dados documentais, de abordagem quantitativa e de corte transversal. Os dados foram analisados inicialmente de forma descritiva e posteriormente aplicado o teste t de média dos cinco municípios durante o período de 2004 a 2008 para testar as três hipóteses do estudo, utilizando-se para isso do *software SPSS for Windows*.

Inicialmente foi analisada a despesa com pessoal, identificando-se impactos limitados na despesa com pessoal, correspondente a média geral de 0,68% sobre a RCL nos cinco municípios pesquisados. Este impacto limitado é originado do pagamento anual das férias e encargos sociais.

O segundo indicador fiscal analisado foi a despesa com educação, destacando-se impactos significativamente diferentes nos cinco municípios, com uma variação média geral de 8,36% sobre a RCL. Este impacto ocorreu principalmente pelo registro da depreciação dos bens integrantes da função educação.

No final da análise descritiva dos indicadores fiscais, foi analisada a despesa com saúde. De forma semelhante à educação, na saúde o indicador também foi impactado de maneira diferente, sendo maior em alguns municípios e menor em outros e correspondendo na média

geral a 6,86% sobre a RCL dos municípios, originados da depreciação e pagamento parcial das férias e encargos sociais.

Independente dos impactos limitados dos indicadores em alguns municípios, a utilização do regime de competência permite aos gestores demonstrar os reais recursos aplicados com pessoal, educação e saúde dos municípios, aumentando os níveis de transparência na utilização dos recursos públicos.

Para responder a questão da pesquisa, utilizou-se o teste de hipóteses com o objetivo de identificar o resultado das hipóteses do estudo. Identificou-se que das três hipóteses do estudo, duas foram aceitas e uma rejeitada. Desta forma, pode-se concluir que a alteração do regime contábil não causou impacto significativo na despesa com pessoal. De outra forma, causou impacto nos indicadores fiscais de despesa com educação e saúde dos municípios objeto do estudo. Diante dos resultados encontrados e confirmando-se na maioria dos municípios brasileiros, abre-se uma discussão política, quanto aos percentuais de recursos a serem destinados efetivamente a educação e saúde.

Perante as limitações do presente estudo, recomenda-se para futuras pesquisas a ampliação do número de municípios ou outros órgãos públicos investigados. Recomenda-se também a investigação dos impactos sobre os demais indicadores fiscais dos municípios ou estados.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal*. São Paulo: Atlas, 2002.
- BONACIM, Carlos Alberto Grespan; et al. Gestão baseada em valor e a tomada de decisão em entidades públicas: uma avaliação departamental em um hospital universitário. In: EnAPG, 3., 2008, Salvador. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: 1988. 23. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2004.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 101/2000*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 05 jul. 2008.
- CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a criação de valor na gestão pública. *Revista de Administração Pública*. v.38, n. 3, p. 423-449, 2004.
- _____; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a criação de valor na gestão pública. *Revista de Administração Pública*. v.38, n. 3, p. 423-449, 2004.
- CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.103*, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc. Acesso em: 05 mai. 2009.
- DINIZ, Josedilton Alves; DIENG, Mamadou Dieng; DINIZ Maria Aparecida Alcantara Diniz. Percepção de gestores públicos brasileiros acerca da aplicabilidade do *Study 12* do IFAC na administração pública gerencial. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 09., 2006, Salvador. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2006. 1 CD-ROM.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GREMAUD, Amaury Patrick; et al. *Manual de Economia*. Organizadores: Diva Benevides Pinho, Marco Antonio Sandoval de Vasconcellos. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JR. *Economia brasileira contemporânea*. 7. ed., 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 2nd.ed. New York:

- IFAC, Dez. 2003. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>. Acesso em: 20 out. 2008.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEMONS, Carolina Siqueira; FERREIRA, Caio Marcio Marini. A estrutura na narrativa de Michael Barzelay aplicada à reforma gerencial no Brasil – um estudo de caso. In: EnAPG, 3., 2008, Salvador. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.
- MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. *Fundamentos de metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade versus fluxo de caixa. *Caderno de Estudos*. São Paulo, v. 02, n. 20, p. 1-12, jan./abril 1999.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria nº 184*, de 25 de agosto 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf >. Acesso em: 06 nov. 2008.
- PINDYCK, Robert. S.; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. Tradução de Eleutério Prado. 5. ed. - São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Instrução Normativa SRF nº 162*, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298ane1.htm>. Acesso em: 08 jul. 2009.
- SILVEIRA, Amélia. (Coord.). *Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias*. 3. ed. rev., atual e ampl. Blumenau: Edifurb, 2009.
- SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.
- SOUZA, Antonio Ricardo de. Configurando dimensões organizacionais e modelos de gestão pública: em busca de um instrumento de análise de gestão para as agências reguladoras. In: EnAPG, 2., 2006, São Paulo. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. CD-ROM.
- TREVISAN, Ronie; et al. Desenvolvimento de um Modelo de Indicadores Contábeis para a Avaliação da Gestão Financeira em Prefeituras Municipais. In: EnAPG, 3., 2008, Salvador. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.
- VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. *Fundamentos de economia*. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Economia: micro e macro: teoria e exercícios, glossário com os 300 principais conceitos econômicos*. 4. ed., 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.