

# **Finanças Públicas: análise das receitas e despesas públicas das capitais brasileiras relacionadas com o índice FIRJAN de desenvolvimento municipal no ano de 2010**

**Camila da Silva Gomes** (UFGD) - camilakammy@hotmail.com

**Cristiane Mallmann Huppés** (UFGD) - cristiane\_huppés@hotmail.com

**Glenda de Almeida Soprane** (UFGD) - glensopra@yahoo.com.br

**Esmael Almeida Machado** (UFGD) - el\_machado\_ms@terra.com.br

## **Resumo:**

*Este estudo teve como objetivo analisar a composição das receitas e as despesas nas funções saúde, trabalho e educação das capitais brasileiras e relacionar com o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM). Para isso, primeiramente foram pesquisados conceitos e aspectos que norteiam o tema. Após, foi realizada a análise das receitas e despesas, por meio de cálculo de indicadores, onde as informações foram extraídas do aplicativo Finanças do Brasil (FINBRA), disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que contém dados das execuções orçamentárias das capitais brasileiras. Esta pesquisa classifica-se em descritiva, quanto aos objetivos; bibliográfica e documental; quanto aos procedimentos; e qualitativa e quantitativa, quanto à abordagem do problema. Nota-se que as capitais que mais produziram receitas próprias no ano de 2010, são as capitais que possuem menor percentual em transferências e conseqüentemente maior será o índice de desenvolvimento municipal. Já em relação às despesas nota-se que 16 capitais possuem maiores percentuais em saúde e apenas 07 é as que possuem maiores índices em educação. Sendo assim, conclui-se que se investe mais em saúde do que educação. Destaca-se também que as capitais que mais investem em saúde, estão entre as que possuem IFDM menor.*

**Palavras-chave:** *Receitas públicas. Despesas públicas. IFDM. Capitais brasileiras.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Finanças Públicas: análise das receitas e despesas públicas das capitais brasileiras relacionadas com o índice FIRJAN de desenvolvimento municipal no ano de 2010**

### **Resumo**

Este estudo teve como objetivo analisar a composição das receitas e as despesas nas funções saúde, trabalho e educação das capitais brasileiras e relacionar com o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM). Para isso, primeiramente foram pesquisados conceitos e aspectos que norteiam o tema. Após, foi realizada a análise das receitas e despesas, por meio de cálculo de indicadores, onde as informações foram extraídas do aplicativo Finanças do Brasil (FINBRA), disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que contém dados das execuções orçamentárias das capitais brasileiras. Esta pesquisa classifica-se em descritiva, quanto aos objetivos; bibliográfica e documental; quanto aos procedimentos; e qualitativa e quantitativa, quanto à abordagem do problema. Nota-se que as capitais que mais produziram receitas próprias no ano de 2010, são as capitais que possuem menor percentual em transferências e conseqüentemente maior será o índice de desenvolvimento municipal. Já em relação às despesas nota-se que 16 capitais possuem maiores percentuais em saúde e apenas 07 é as que possuem maiores índices em educação. Sendo assim, conclui-se que se investe mais em saúde do que educação. Destaca-se também que as capitais que mais investem em saúde, estão entre as que possuem IFDM menor.

Palavras-chave: Receitas públicas. Despesas públicas. IFDM. Capitais brasileiras.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público

### **1 Introdução**

O Estado objetiva promover o bem comum, e para isso, necessita de recursos. A Contabilidade passa a ser ferramenta de registro e geração de informação de como são aplicados os recursos do Estado, quais as origens (receitas), assim como, identificando e especificando gastos. Nessa perspectiva, surge a primeira observação desse trabalho: “o que vem a ser desenvolvimento?”, ainda “gastar dinheiro é igual a promover o desenvolvimento?”.

Registrar e gerar relatórios não seriam suficientes para observar o desenvolvimento. Agregam-se então indicadores de desempenho que, além de medir aspectos econômicos, que medem a qualidade do bem estar coletivo. Clemente e Higachi (2000, p 130), observam que para representar o nível de desenvolvimento o indicador mais utilizado é a renda *per capita*. Porém, para analisar esse desenvolvimento de forma mais abrangente, devem ser incluídos aspectos como o social, o político e o cultural. Devem ser considerados, também, aspectos do nível de vida da população, representados, além da renda, o emprego, a saúde, a educação, a alimentação, a segurança, o lazer, a moradia e o transporte.

Na presente pesquisa, para representar o aspecto econômico, analisa-se as informações obtidas na página eletrônica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através do aplicativo finanças do Brasil (FINBRA), o qual possui dados das execuções orçamentárias e dos balanços patrimoniais de todos os municípios brasileiros. Quanto ao aspecto

desenvolvimento, foi tomado como base o índice gerado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), que publica desde o ano de 2000 o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM), considerando as variáveis: emprego e renda; educação; e saúde.

“Criar resultados, no setor público, é atender as demandas, aos interesses e às expectativas dos beneficiários, sejam cidadãos ou organizações, criando valor público” (Brasil, 2009, p. 6). Partindo dessa ideia, a presente pesquisa tem por questionamento: Qual a relação existente entre a composição das receitas e das despesas nas funções saúde, trabalho e educação, frente ao Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal das capitais brasileiras no ano de 2010?

Para alcançar o objetivo geral desta pesquisa e obter a resposta do problema formulado, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: a) Pesquisar teoricamente sobre o Estado, a administração, o orçamento, a receita, a despesa, finanças e contabilidade Pública; b) Calcular indicadores de receita e gastos das capitais brasileiras; c) Comparar índices de receita e despesas com indicadores de desenvolvimento municipal; e d) descrever as relações percebidas entre a composição das receitas e despesas nas funções saúde, trabalho, frente aos Índices FIRJAN de Desenvolvimento Municipal das capitais brasileiras no ano de 2010.

## **2 Fundamentação Teórica**

### **2.1 A União , o Estado e a Administração Pública**

De acordo com Kohama (2009), o Estado é a organização política do poder e tem por finalidade promover o bem comum. Para Araújo e Arruda (2009), o Estado também pode ser definido como nação politicamente organizada por leis próprias e que ocupa um espaço territorial.

De acordo com Silva (2000) o Estado desempenha três funções: função normativa ou legislativa, a qual elabora as leis (KOHAMA, 2009); A função executiva ou administrativa, onde converte a lei em ato concreto e administra os bens públicos atendendo as necessidades coletivas (KOHAMA, 2009; SILVA, 2000); e função jurisdicional ou disciplinadora, tendo a finalidade de “cumprir e fazer cumprir as normas” (SILVA, 2000, p.28).

Administração pública é “todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas” (MEIRELLES, 2003, p. 64). De acordo com Gasparini (2011), o Estado é organizado conforme é estabelecido na Constituição Federal e a Administração Pública é organizada por meio de leis ou normas técnicas. Meirelles (1984 *apud* KOHAMA, 2009) enfatiza que na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza e na administração particular pode-se fazer tudo o que a lei não proíbe. Mangazão (1960 *apud* KOHAMA, 2009) afirma que nos Poderes Judiciário e Legislativo não há hierarquia, sendo assim, a Administração Pública por possuir uma estrutura hierarquizada de poder, como toda administração, é “ordenada pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções [...] estabelecendo a relação de subordinação” (KOHAMA, 2009, p.13).

O campo de atuação da Administração Pública, segundo Kohama (2009), abrange os órgãos da Administração Direta e Indireta. A administração direta é aquela que constitui serviços integrados diretamente à estrutura administrativa de cada esfera de governo: Federal, Estadual e Municipal (KOHAMA, 2009). Fazem parte da administração direta as Entidades Estatais e os órgãos públicos pertencentes às atividades destas entidades (KOHAMA, 2009). A administração indireta são serviços públicos transferidos para as outras entidades, sendo ela de personalidade jurídica de direito público ou privado, tendo sua criação autorizada pelo Estado (KOHAMA, 2009). As entidades que compõe a Administração indireta são:

Autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, sendo todas regulamentadas por leis e dotadas de personalidade jurídica de direito público ou privado (MEIRELLES, 2003).

Quando o governo está planejando sobre a receita e despesa pública, ele está elaborando o orçamento público (ARAÚJO; ARRUDA, 2009). Segundo Araújo e Arruda (2009) o orçamento público é a Lei realizada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, a qual estima e fixa das receitas e despesas do exercício financeiro. Silva (2000, p.48) afirma que o tipo de orçamento elaborado no Brasil é misto, pois, de acordo com o regime político adotado pelo mesmo, o orçamento é “elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder legislativo a sua votação e controle”.

No Brasil este sistema é conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento, onde seus instrumentos estão definidos na constituição de 1988, artigo 165º, que são: lei do plano plurianual, ações de médio prazo; lei de diretrizes orçamentárias, elo entre os outros dois instrumentos; e lei do orçamento anual, a qual discrimina gastos e recursos do exercício financeiro (KOHAMA, 2009).

O plano plurianual é um plano de médio prazo o qual estabelece metas e objetivos por um período de quatro anos em nível de governo federal estadual e municipal (KOHAMA, 2009; SILVA, 2004). Araújo e Arruda (2009) afirma que o projeto do plano plurianual é elaborado pelo Poder Executivo no primeiro ano de mandato do governo tendo vigência até o primeiro ano de mandato do próximo governo, devendo ser encaminhado para ser avaliado até 31 de agosto do primeiro exercício financeiro e devolvido para sancioná-lo até 22 de dezembro do mesmo exercício.

A lei de diretrizes orçamentária tem por objetivo nortear a elaboração dos orçamentos anuais, de forma a adequá-los aos objetivos e metas da Administração Pública, os quais foram estabelecidos no plano plurianual (ARAÚJO; ARRUDA, 2009). Além de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, Silva (2000, p. 43) ainda destaca outros dois objetivos importantes desta lei: “Dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agencias oficiais de fomento”. De acordo com a lei complementar nº 101, de quatro de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece que a LDO deve apresentar anexos de metas e riscos fiscais, como também deverá tratar sobre equilíbrios de receitas e despesas; formas de limitação de empenho, quando a receita for menor do que os empenhos; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento; condições e exigências para transferir recursos à entidades públicas e privadas (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, BRASIL, 2000).

A Lei de Orçamento Anual (LOA) tem por objetivo tornar realidade as ações planejadas pelo plano plurianual (ARAÚJO; ARRUDA, 2009). Para elaborar esta lei, deve-se considerar o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e as normas estabelecidas na LRF (ARAÚJO; ARRUDA, 2009). De acordo com a Constituição Federal Art 165, §5º, a lei orçamentária anual deve contemplar os orçamentos: fiscal, de investimento e da seguridade social.

Conforme Piscitelli *et al* (1992, p. 50) os recursos dos orçamentos fiscais e de seguridade social provem por meio da cobrança de tributos, contribuições e da “exploração do patrimônio dos órgãos e entidades públicas incluídos nesses orçamentos”. O orçamento de investimento compreende as aplicações na reposição e aplicação nas empresas das quais o Estado detenha o poder direta ou indiretamente sobre as questões coletivas (PISCITELLI *et al*, 1992; ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Silva (2000, p. 30) afirma que as finanças públicas “envolvem toda a ação do Estado para satisfação das necessidades coletivas e, como consequência, o estudo da conveniência e oportunidade da adequabilidade das ações a serem desenvolvidas para o atendimento de tais

necessidades”. O autor destaca que as finanças públicas, além de atender as atividades do Governo, intervêm na economia do País, o qual tem poder sobre a estrutura produtiva, modificando as regras de distribuição de renda. Sendo assim, pode-se afirmar que o Estado depende das atividades financeiras para atingir seus objetivos e manter sua existência.

O objetivo da contabilidade pública consiste em captar, registrar, acumular, resumir e interpretar todos os fatos que afetem as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público. (KOHAMA, 2009). Sendo assim, a contabilidade pública atua nos três níveis de governo: Federal, Estadual, Municipal e suas autarquias e fundações, tendo por objeto o patrimônio destas entidades e suas variações nos aspectos orçamentário, patrimonial e financeiro (KOHAMA, 2009; ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Entende-se como receita pública os recursos ou rendas proporcionados por intermédio de contribuições, taxas e tributos e outros, com os quais o Estado poderá cumprir suas funções e todas suas despesas como também o custeio de seus serviços (SILVA, 2000).

Sintetizando, as receitas que são recolhidas aos cofres públicos têm por objetivo atender todas as despesas públicas (BRASIL, 2006). Kohama (2009) afirma que a receita pública adota o regime de caixa, pois ela só é reconhecida no momento em que é recolhida, diferente do regime de competência, em que as receitas são reconhecidas quando se registra a venda, independentemente da sua forma de pagamento.

Na contabilidade, despesa é definida como consumo de bens ou serviços, o qual ajuda produzir uma receita e quando diminui um ativo ou aumenta o passivo, a despesa é realizada com o objetivo de gerar uma receita, onde ambas são confrontadas no final do exercício para a apuração de um resultado (ARAÚJO; ARRUDA, 2009; IUDÍCIBUS, 2007).

Na Contabilidade Pública a receita é obtida independente da ocorrência de uma despesa. Araújo e Arruda (2009) salientam que na administração particular é preciso acontecer um gasto para arrecadar, já na Administração Pública deve-se arrecadar para gastar. A partir dessa idéia, define-se despesa pública como gasto ou compromisso de gasto do Governo, autorizada pelo poder competente, tendo por objetivo atender as necessidades coletivas (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

De acordo com as categorias econômicas, as despesas são classificadas em dois grupos: despesas correntes e despesa de capital (KOHAMA, 2009). O que diferencia os dois grupos é a contribuição direta para a formação ou aquisição de um bem de capital, onde as despesas correntes não contribuem e as despesas de capital contribuem diretamente (SILVA, 2000).

## **2.2 Análise do Desempenho através de Indicadores**

De acordo com o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009, p.9), elaborado pela secretaria de Gestão a qual é vinculada ao Ministério do Planejamento, o desempenho é entendido como “esforços empreendidos na direção de resultados a serem alcançados”.

Para saber se os entes públicos estão atuando de forma correta, é necessária análise e a gestão de seu desempenho, podendo essa análise ser feita por meio de indicadores os quais são definidos como “métricas que proporcionam informações sobre o desempenho de um objeto (seja governo, política, programa, organização, projeto etc.), com vistas ao controle, comunicação e melhoria” (BRASIL, 2009, p.13).

Baracho (2000) afirma que os indicadores possuem duas funções básicas: a descritiva, pois fornece informações sobre o estado de um sistema e sua evolução e avaliativa, onde permite analisar os efeitos derivados de uma atuação. Outro ponto importante é que os indicadores não são apenas números, pois de acordo com o objeto, situação ou acontecimento, podem ser aplicados como critérios de avaliação para os aspectos relacionados à economia, eficácia, eficiência, efetividade, equidade, excelência, entorno e sustentabilidade.

### 3 Metodologia

Esta pesquisa é caracterizada como descritiva, pois pretende descrever possíveis aspectos relacionais a composição das receitas e as despesas nas funções de saúde, de trabalho e de educação das capitais brasileiras através de indicadores, comparados com o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM). (BARUFFI, 2004; GIL, 1999; RAUPP e BEUREN, 2004)

Quanto aos procedimentos essa pesquisa se caracteriza como sendo bibliográfica e documental. Raupp e Beuren (2004) destacam que para se realizar a pesquisa bibliográfica utilizam-se de materiais que já foram publicados, como livros, jornais, revistas, monografias, dissertações, teses, entre outros. A pesquisa documental pode ser confundida com a bibliográfica por terem algumas características iguais, diferenciando-se que na documental a pesquisa é baseada em materiais que ainda não receberam uma análise detalhada ou que possam ser reelaborados, conforme os objetivos da pesquisa.

Quanto à abordagem do problema, essa pesquisa é classificada em qualitativa e quantitativa. De acordo com Richardson (1999, p. 80 apud Raupp; Beuren, 2004, p. 91), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. O aspecto qualitativo da pesquisa, diz respeito à qualidade/tipo da fonte de receita e da função de gasto das capitais brasileiras, havendo análise quantitativa descritiva, que, por meio de índices apresentam a quantidade aplicada, que será relacionada com o IFDM.

#### 3.1 Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM)

A Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, denominada FIRJAN, é uma instituição que presta serviços as empresas, atuando como fórum de debates e de gestão da informação para o crescimento econômico e social do Estado do Rio de Janeiro. Esta instituição juntamente com o Centro Industrial do Rio de Janeiro (CIRJ), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e o Instituto Euvaldo Lodi (IEL), formam o sistema FIRJAN, que tem por objetivo destacar as indústrias do Rio de Janeiro nos âmbitos políticos, econômicos e social, do cenário nacional.

O Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM), criado pelo sistema FIRJAN, é um estudo anual que tem por objetivo medir o desenvolvimento de todos os municípios brasileiros. Inspirado no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) da Organização das Nações Unidas (ONU). O IFDM também avalia emprego e renda, educação e saúde, utilizando-se de dados estatísticos públicos oficiais, disponibilizados pelos Ministérios do Trabalho, da Educação e da Saúde, conforme mostra o Quadro 01:

IFDM		
Emprego&Renda	Educação	Saúde
<p><u>Variáveis utilizadas:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Geração de emprego formal</li> <li>- Estoque de emprego formal</li> <li>- Salários médios do emprego formal</li> </ul> <p>Fonte: Ministério do Trabalho e Emprego</p>	<p><u>Variáveis utilizadas:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de matrícula na educação infantil</li> <li>- Taxa de abandono</li> <li>- Taxa de distorção idade-série</li> <li>- Percentual de docentes com ensino superior</li> <li>- Média de horas aula diárias</li> <li>- Resultado do IDEB</li> </ul> <p>Fonte: Ministério da Educação</p>	<p><u>Variáveis utilizadas:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Número de consultas pré-natal</li> <li>- Óbitos por causas mal definidas</li> <li>- Óbitos infantis por causas evitáveis</li> </ul> <p>Fonte: Ministério da Saúde</p>

**Quadro 01:** Variáveis que compõem o IFDM

**Fonte:** FIRJAN – Índice IFDM, 2012, p. 6.

O IFDM varia de 0 a 1 e, quanto mais próximo a 1, melhor é o indicador do desenvolvimento do município. Importante destacar que, esta pesquisa é descritiva e não explicativa, procura verificar somente se existe relação entre a composição das receitas e as despesas nas funções saúde, trabalho e educação, frente aos Índices FIRJAN de Desenvolvimento Municipal das capitais brasileiras no ano de 2010, não tendo o objetivo de considerar o cenário socioeconômico em que os municípios estão inseridos, nem mesmo encontrar os motivos da possível relação existente entre os índices estudados.

Os Índices extraídos na página eletrônica do sistema FIRJAN, do ano de 2010, estão relacionados no Quadro 02, considerando a região de origem, a capitais, o índice geral e os índices Emprego & Renda, Educação e Saúde:

REGIÃO	CAPITAL	IFDM geral	Emprego & Renda	Educação	Saúde
Centro-Oeste	Campo Grande	0,8578	0,8729	0,8066	0,8938
	Cuiabá	0,8292	0,8594	0,7781	0,8499
	Goiânia	0,8610	0,9037	0,7844	0,8950
Nordeste	Aracaju	0,7978	0,9083	0,6823	0,8027
	Fortaleza	0,7880	0,8795	0,7268	0,7577
	João Pessoa	0,7987	0,8749	0,6905	0,8305
	Maceió	0,7449	0,8140	0,6179	0,8028
	Natal	0,8156	0,9017	0,7337	0,8112
	Recife	0,8258	0,9126	0,7382	0,8268
	Salvador	0,7697	0,8791	0,6550	0,7750
	São Luís	0,7831	0,8028	0,7877	0,7589
	Teresina	0,8181	0,8496	0,7941	0,8107
Norte	Belém	0,7855	0,8965	0,6752	0,7849
	Boa Vista	0,7687	0,8184	0,6962	0,7914
	Macapá	0,7194	0,8380	0,6516	0,6685
	Manaus	0,7043	0,7170	0,6773	0,7187
	Palmas	0,8644	0,8892	0,8772	0,8268
	Porto Velho	0,8072	0,9786	0,7148	0,7284
	Rio Branco	0,7691	0,8237	0,7429	0,7407
Sudeste	Belo Horizonte	0,8756	0,9101	0,8395	0,8773
	Rio de Janeiro	0,8501	0,8935	0,8149	0,8417
	São Paulo	0,8969	0,8718	0,9250	0,8940
	Vitória	0,8927	0,8976	0,8782	0,9024
Sul	Curitiba	0,9024	0,9126	0,8410	0,9535
	Florianópolis	0,8737	0,8939	0,8404	0,8867
	Porto Alegre	0,8329	0,8572	0,7589	0,8826

Fonte: Adaptado de FIRJAN – Índice IFDM, 2012.

Quadro 02: IFDM referente ao ano de 2010.

O IFDM geral representa a média dos três índices IFDM (emprego e renda, educação e saúde) será relacionado com as receitas próprias de cada capital e também com as transferências de receitas recebidas pelo Estado e pelo Governo Federal (União), referente ao ano de 2010. Os indicadores individuais que dizem respeito ao emprego e renda, educação e saúde, também serão relacionados, respectivamente, com as despesas das funções trabalho, educação e saúde, das capitais brasileiras também do ano de 2010.

### 3.2 Indicadores para o Cálculo das Receitas e Despesas

Para calcular os indicadores relativos às receitas e às despesas nas funções de saúde, de trabalho e de educação das capitais brasileiras, foram obtidas na página eletrônica da Secretaria do Tesouro Nacional, através do aplicativo Finanças do Brasil (FINBRA), os dados das execuções orçamentárias e dos balanços patrimoniais das capitais Brasileiras, do ano de

2010, atendendo as disposições descritas na Lei nº 4.320/64, artigos 111 e 112 e lei complementar 101/2000, artigo 51.

Para listar os indicadores foi realizada uma revisão de literatura para conhecimento e entendimento do tema proposto, os quais se encontram expostos no Quadro 03.

Indicadores		Objetivos
V1	<u>Receita Própria</u> Receita Total	Indicar a participação das receitas das receitas próprias na composição das receitas totais.
V2	<u>Transferências da União</u> Receita Total	Demonstrar a dependência de receitas oriundas da União, indicando a participação das receitas recebidas de tal ente nas receitas totais.
V3	<u>Transferência do Estado</u> Receita Total	Demonstrar a dependência de receitas originadas do Estado, indicando a participação das receitas recebidas de tal ente nas receitas totais.
V4	<u>Despesa da Função Saúde</u> Despesa Total	Indicar a participação das despesas da função saúde nas despesas totais do ente.
V5	<u>Despesa da Função Trabalho</u> Despesa Total	Indicar a participação das despesas da função Trabalho nas despesas totais do ente.
V6	<u>Despesa da Função Educação</u> Despesa Total	Indicar a participação das despesas da função Educação nas despesas totais do ente.

Fonte: Adaptado de Baracho (2000), Cruz (2009) e Gerigk (2008).

Quadro 03: Indicadores para cálculo das receitas e despesas

Os indicadores de receita e despesas foram calculados por meio da ferramenta *Microsoft Office Excel* e serão utilizados os valores em percentual e relacionados com os respectivos IFDM que serão utilizados os valores relativos. Essa comparação será a base para elaborar a sinopse visando identificar relações entre receitas, despesas e desenvolvimento das capitais brasileiras.

## 4 Análise dos Resultados

### 4.1 Receita X IFDM Geral

Os recursos a disposição dos municípios compreendem: Receita Própria, Transferência da União e Transferência do Estado. O resultado referente a participação da Receita Própria em relação a Receita Total (V1), indica o quanto o município gera internamente, por conta própria em relação aos recursos totais auferidos. No Quadro 04 estão demonstrados, em percentual, a receita própria gerada por cada capital e o índice IFDM geral.

Região	Capital	Receita Própria	IFDM geral
Centro-Oeste	Campo Grande	0,3690	0,8578
	Cuiabá	0,2700	0,8292
	Goiânia	0,4528	0,861
Nordeste	Aracaju	0,3182	0,7978
	Fortaleza	0,3418	0,788
	João Pessoa	0,2656	0,7987
	Maceió	0,2925	0,7449
	Natal	0,3243	0,8156
	Recife	0,3888	0,8258
	Salvador	0,3978	0,7697
	São Luís	0,2836	0,7831
Teresina	0,2381	0,8181	

Continua.

Continuação.

Região	Capital	Receita Própria	IFDM geral
Norte	Belém	0,3136	0,7855
	Boa Vista	0,1197	0,7687
	Macapá	0,0987	0,7194
	Manaus	0,2249	0,7043
	Palmas	0,2147	0,8644
	Porto velho	0,4031	0,8072
	Rio Branco	0,2165	0,7691
Sudeste	Belo Horizonte	0,4854	0,8756
	Rio de Janeiro	0,6446	0,8501
	São Paulo	0,6111	0,8969
	Vitória	0,4086	0,8927
Sul	Curitiba	0,6158	0,9024
	Florianópolis	0,5607	0,8737
	Porto Alegre	0,5803	0,8329

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 04: Receita Própria (V1) comparado ao IFDM Geral 2010

As Capitais: Rio de Janeiro, São Paulo e Curitiba, localizadas nas regiões sudeste e sul, possuem maior participação de receita própria em relação às receitas totais. Já as capitais Palmas, Boa Vista e Macapá, todas pertencentes à região norte do País, possuem menor participação de receita própria. Ainda, as capitais das regiões Centro-oeste, Nordeste e Norte, produziram menos receita própria, referente às suas receitas totais no ano de 2010. Analisando o IFDM geral, destacam-se as capitais Curitiba, São Paulo e Vitória, que, em ordem decrescente, ocupam os 1º, 2º e 3º lugar, respectivamente. As capitais das regiões norte e nordeste possuem menores índices no IFDM geral, com exceção a Palmas. Já as capitais do Sudeste, Sul, estão entre as que possuem maior índice.

As transferências, que representam a dependência do município em relação à União e ao Estado, comparadas aos IFMD geral em termos relativos, são apresentadas no Quadro 05:

Região	Capital	Transferência União	Transferência Estado	IFDM geral
Centro-Oeste	Campo Grande	0,2422	0,2054	0,8578
	Cuiabá	0,3036	0,1983	0,8292
	Goiânia	0,2416	0,1905	0,861
Nordeste	Aracaju	0,3835	0,2175	0,7978
	Fortaleza	0,3352	0,2877	0,788
	João Pessoa	0,4276	0,2268	0,7987
	Maceió	0,4125	0,2054	0,7449
	Natal	0,3176	0,2169	0,8156
	Recife	0,2413	0,2075	0,8258
	Salvador	0,3018	0,2384	0,7697
	São Luís	0,3673	0,3779	0,7831
	Teresina	0,4218	0,1734	0,8181
Norte	Belém	0,3771	0,3005	0,7855
	Boa Vista	0,4867	0,2054	0,7687
	Macapá	0,4466	0,2198	0,7194
	Manaus	0,1763	0,1753	0,7043
	Palmas	0,4738	0,4238	0,8644
	Porto velho	0,2499	0,1704	0,8072
	Rio Branco	0,4401	0,2050	0,7691

Continua.

Continuação.

Região	Capital	Transferência União	Transferência Estado	IFDM geral
Sudeste	Belo Horizonte	0,2302	0,2104	0,8756
	Rio de Janeiro	0,1040	0,1455	0,8501
	São Paulo	0,0562	0,1618	0,8969
	Vitória	0,1296	0,1972	0,8927
Sul	Curitiba	0,1546	0,1976	0,9024
	Florianópolis	0,1522	0,2446	0,8737
	Porto Alegre	0,1755	0,1440	0,8329

Fonte: Dados da Pesquisa

**Quadro 05:** Análise da Transferência da União (V2) e Transferência do Estado (V3), comparadas ao IFDM Geral 2010.

As capitais que recebem maiores transferências do Estado, recebem menos da União e vice-versa. Um exemplo é o da capital Palmas, onde da União recebe 47% e do Estado 14%. Outro detalhe é que a maioria das capitais situadas na região norte, possui maior quantidade de transferências da União. Relacionando com o IFDM geral, as capitais que possuem maior quantidade de transferências, não estão entre as que possuem melhor índice IFDM.

#### 4.2 Despesa na Função Saúde X IFDM Saúde

No Quadro 06 estão descritos os resultados relativos ao cálculo da proporção da despesa com a função saúde (V4) em relação ao gasto total. Também, são apresentados os índices IFDM saúde dos respectivos municípios.

Região	Capital	Despesa Saúde	IFDM Saúde
Centro-Oeste	Campo Grande	0,3164	0,8938
	Cuiabá	0,1821	0,8499
	Goiânia	0,3118	0,895
Nordeste	Aracaju	0,3232	0,8027
	Fortaleza	0,3012	0,7577
	João Pessoa	0,3401	0,8305
	Maceió	0,2729	0,8028
	Natal	0,2720	0,8112
	Recife	0,2200	0,8268
	Salvador	0,2737	0,775
	São Luís	0,2848	0,7589
	Teresina	0,4075	0,8107
Norte	Belém	0,3242	0,7849
	Boa Vista	0,1798	0,7914
	Macapá	0,2098	0,6685
	Manaus	0,1983	0,7187
	Palmas	0,1954	0,8268
	Porto Velho	0,1881	0,7284
	Rio Branco	0,1667	0,7407
Sudeste	Belo Horizonte	0,2913	0,8773
	Rio de Janeiro	0,1625	0,8417
	São Paulo	0,1807	0,894
	Vitória	0,1396	0,9024
Sul	Curitiba	0,1908	0,9535
	Florianópolis	0,1899	0,8867
	Porto Alegre	0,2502	0,8826

Fonte: Dados da Pesquisa

**Quadro 06:** Despesa na Função Saúde (V4), comparado ao IFDM Saúde 2010

Analisando o quadro 06, observa-se que as capitais Teresina e João Pessoa (região nordeste) possuem maior gasto em saúde, com 41% e 34% respectivamente. Já as capitais Rio de Janeiro e Vitória, pertencentes à região sudeste possuem o menor gasto em saúde referente as suas despesas totais, sendo a primeira com 16% e a segunda com 14%.

Observando o IFDM saúde, indica que as capitais Curitiba, Vitória e Goiânia, possuem melhor índice, sendo que as capitais Porto Velho, Manaus e Macapá possuem os menores índices, destacando que as últimas capitais citadas pertencem a região norte do País. Comparando o percentual da despesa na função saúde e o IFDM saúde, destaca-se que as capitais São Paulo e Vitória estão entre as melhores na questão índice IFDM Saúde, mas possuem menores gastos em saúde.

#### 4.3 Despesa na Função Trabalho X IFDM Emprego&Renda

A despesa na função trabalho (V5) tem por objetivo analisar sua participação nas despesas totais do município. No Quadro 07 são apresentados o resultado da V5, para comparação com o IFDM Emprego&Renda.

Região	Capital	Despesa Trabalho	IFDM Emprego & renda
Centro-Oeste	Campo Grande	0,003781	0,8729
	Cuiabá	0,006367	0,8594
	Goiânia	0,001205	0,9037
Nordeste	Aracaju	0,004085	0,9083
	Fortaleza	0,002448	0,8795
	João Pessoa	0,002762	0,8749
	Maceió	0,003746	0,814
	Natal	0,000000	0,9017
	Recife	0,001507	0,9126
	Salvador	0,000000	0,8791
	São Luís	0,000347	0,8028
	Teresina	0,007590	0,8496
Norte	Belém	0,007120	0,8965
	Boa Vista	0,000000	0,8184
	Macapá	0,000016	0,838
	Manaus	0,008371	0,717
	Palmas	0,006544	0,8892
	Porto velho	0,000057	0,9786
	Rio Branco	0,002164	0,8237
Sudeste	Belo Horizonte	0,007955	0,9101
	Rio De janeiro	0,001107	0,8935
	São Paulo	0,002838	0,8718
	Vitória	0,005491	0,8976
Sul	Curitiba	0,008267	0,9126
	Florianópolis	0,009323	0,8939
	Porto Alegre	0,001189	0,8572

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 07: Despesa na Função Trabalho (V5), comparado ao IFDM Emprego&Renda 2010.

Os números apresentados no Quadro 07 demonstram que a maioria das capitais possuem gastos com a função Trabalho, inferior a 1% das despesas totais. Somente 09 (nove) capitais possuem perto de 1% de participação nessa função. Percebe-se que pouco investimento ou menor gasto em emprego e renda, não gere bons índices de emprego. Sabe-se

que existem diversas variáveis, que não serão estudadas nessa pesquisa, que influenciam na geração de emprego e renda do que somente investimento por parte do município para proporcionar emprego aos seus cidadãos.

#### 4.4 Despesa na Função Educação X IFDM Educação

O resultado da V6, que corresponde ao total de gastos com educação e o IFDM educação das capitais brasileiras, são apresentados no Quadro 08.

Região	Capital	Despesa Educação	IFDM Educação
Centro-Oeste	Campo Grande	0,2126	0,8066
	Cuiabá	0,1838	0,7781
	Goiânia	0,1892	0,7844
Nordeste	Aracaju	0,1395	0,6823
	Fortaleza	0,1746	0,7268
	João Pessoa	0,2183	0,6905
	Maceió	0,1607	0,6179
	Natal	0,1862	0,7337
	Recife	0,2035	0,7382
	Salvador	0,1854	0,655
	São Luís	0,1862	0,7877
	Teresina	0,1884	0,7941
Norte	Belém	0,1358	0,6752
	Boa Vista	0,2214	0,6962
	Macapá	0,2355	0,6516
	Manaus	0,2629	0,6773
	Palmas	0,2469	0,8772
	Porto Velho	0,1784	0,7148
	Rio Branco	0,1651	0,7429
Sudeste	Belo Horizonte	0,1718	0,8395
	Rio de Janeiro	0,1579	0,8149
	São Paulo	0,2156	0,925
	Vitória	0,2055	0,8782
Sul	Curitiba	0,1368	0,841
	Florianópolis	0,2130	0,8404
	Porto Alegre	0,1562	0,7589

**Fonte:** Dados da Pesquisa

**Quadro 08:** Despesa na Função Educação (V6), comparada ao IFDM Educação 2010

O Quadro 08, que compara os aspectos relativos à educação, mostra que as capitais Manaus, Palmas e Macapá, todas pertencentes à região Norte do país, têm os gastos maiores despesas com educação referente às suas despesas totais. Já as capitais Aracaju, Curitiba e Belém possuem uma porcentagem menor em despesas com educação sobre suas despesas totais.

Analisando os dados do IFDM educação, pode-se notar que as capitais São Paulo, Vitória e Palmas lideram os melhores índices e, as capitais Salvador, Macapá e Maceió, possuem menores índices IFDM. Outro ponto importante é a capital Curitiba, que possui a quarta colocação de melhor índice IFDM Educação e, no entanto apresenta um dos menores gasto em educação (14%). Ao contrário de Curitiba, a capital Palmas, além de obter um bom IFDM, também possui maior gasto em educação, 25% referente à sua despesa total.

## 5 Conclusão

O objetivo geral deste trabalho foi analisar a relação existente entre as receitas e as despesas nas funções saúde, trabalho e educação das capitais brasileiras e relacionar com o Índice FIRJAM de Desenvolvimento Municipal – IFDM das capitais brasileiras no ano de 2010.

Conclui-se que quanto à análise das receitas, percebe-se que as capitais que mais produzem receita própria no ano de 2010, estão localizadas nas regiões Sudeste e Sul, assim como, observado o índice IFDM geral, as capitais também pertencentes a essas regiões possuem maior desenvolvimento. Sendo assim, pode-se concluir que quanto maior a produção de receita própria, maior será o IFDM geral.

Sobre as transferências de receitas advindas tanto do Estado como da União nota-se que as capitais que possuem menor percentual, no IFDM possuem bom desenvolvimento. Portanto, conclui-se também que as capitais que mais recebem transferências, menor é seu IFDM. Outra conclusão que se pode ter é que sendo maior a produção da receita própria e menor as transferências, melhor será o IFDM.

Já na análise das despesas por função, as mais expressivas foram as despesas saúde e educação, percebe-se que 16 capitais possuem maior percentual na despesa saúde, sendo elas Teresina, João pessoa, Belém, Aracaju, Campo Grande, Goiânia, Fortaleza, Belo Horizonte, São Luís, Maceió, Salvador, Natal, Porto Alegre, Curitiba, Recife e Porto Velho. Destacando que oito delas estão localizadas na região nordeste, duas no centro-oeste, três na região norte duas no sul e uma no sudeste. Na mesma visão, nota-se que sete capitais possuem maior percentual na despesa educação as quais são Manaus, Palmas, Macapá, Boa Vista, São Paulo, Vitória e Florianópolis sendo que três delas estão situadas na região norte, duas na região sudeste, e uma na região sul. Ainda na comparação das despesas saúde e educação, as capitais: Rio Branco, Cuiabá e Rio de Janeiro possuem o mesmo percentual nestas despesas.

Sendo assim, conclui-se que se investe mais em saúde do que educação. Outra conclusão importante é que as capitais que mais investem em saúde, estão entre as que possuem IFDM saúde menor, como a capital Teresina, possuindo uma despesa de 41% em saúde e no ranking IFDM saúde das capitais esta na 15<sup>o</sup> posição, ou seja, não é porque investem mais em saúde que existe melhor indicador nesta variável. Sendo assim, nota-se que as capitais que mais investem em educação estão localizadas na região norte e as que mais investem em saúde estão localizadas da região nordeste.

De acordo com o IFDM geral, as capitais que possuem melhor desenvolvimento, estão situadas no sudeste, sul e centro-oeste do país. Portanto conclui-se que as capitais que produzem maior receita própria, recebem menos transferência e possuem o menor gasto com as despesas, possuem melhor IFDM geral. Já as capitais que produzem menor receita própria e que recebem maior quantidade de transferência de recursos da União e do Estado referente as suas receitas totais e possuem maior gasto em despesas, possuem um menor IFDM geral.

Como esta pesquisa é de característica descritiva e não explicativa, sugere-se para futuras pesquisas procurar entender e explicar os motivos que esses índices, receitas e as despesas nas funções saúde, trabalho e educação, frente aos Índices FIRJAN de Desenvolvimento Municipal das capitais brasileiras se relacionarem ou não, considerando o cenário socioeconômico em que os municípios estão inseridos.

## Referências

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a Metodologia do Trabalho Científico**; 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2 ed. rev. E atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARACHO, Maria Amarante Pastor. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governance e accountability. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 34, n. 1, p. 129-161, jan./mar. 2000. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/233845/Baracho.pdf>> Acesso em 14 jul. 2012.

BARUFFI, Helder. **Metodologia da Pesquisa: Orientações Metodológicas Para a Elaboração da Monografia**. 4.ed. ver. e atual. Dourados: HBedit, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade *In*: BEUREN, Ilse Maria (coord.). **Como Elaborar trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei nº4. 320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)> Acesso em 24 mai. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de Finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 05 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério do Orçamento e gestão. **Portaria nº 42**, 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do §1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em 21 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério do orçamento e gestão. **Portaria Interministerial nº 163**, 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/MTOSOF/Componente-PortariaInterministerialSOF-STN-no163-04052001.pdf>>. Acesso em 22 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. **Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília, 2009. 112 p. Disponível em: <[http://www.gespublica.gov.br/biblioteca/pasta.2010-12-08.2954571235/Guia%20-%20Indicadores%20\(versao%20preliminar%20Dez%202009\).pdf](http://www.gespublica.gov.br/biblioteca/pasta.2010-12-08.2954571235/Guia%20-%20Indicadores%20(versao%20preliminar%20Dez%202009).pdf)> Acesso 21 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de orçamento MTO**. Versão 2012. Brasília, 2011. 167 p. Disponível em: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO>>. Acesso em 03 mai. 2012.

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro nacional. **Receitas Públicas**: manual de procedimentos. Brasília, 2006. 231 p. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/gfm/manuais/Manual\\_Receitas3.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/gfm/manuais/Manual_Receitas3.pdf)>. Acesso em 02 mai. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Despesas Públicas**: manual de procedimentos. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233 p.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Finanças do Brasil**: Dados contábeis dos municípios. Brasília. V. 56, ago, 2011. Disponível em <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp)>. Acesso em 06 dez. 2012.

CLEMENTE, Ademir. HIGACHI, Hermes Y. **Economia e desenvolvimento regional**. – São Paulo : Atlas, 2000.

CRUZ, Cláudia Ferreira. OLIVEIRA, José Renato Sena. MENDES, Eugênio Lima. SILVA, Luiz Ivan Santos. **Um estudo empírico sobre a configuração das receitas e despesas em um município de grande porte do estado da Bahia**. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador, v. 3 n. 1, p. 72-87, jan/abr . 2009. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewFile/3379/2480>>. Acesso em 14 jul. 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu, 1931. **Elementos da teoria geral do Estado**. 19 edição atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

DEODATO, Alberto, 1896. **Manual de Ciência das Finanças**. 15 ed. São Paulo: Saraiva 1977.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal**. 2010. Disponível em <<http://www.firjan.org.br/ifdm/>>. Acesso em 18 jan. 2013.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 16. ed. Atualizada por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2011.

GERIGK, Wilson. TARIFA, Marcelo Rasquetti. ALMEIDA, Lauro de Brito. ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. **ABCustos – Revista da Associação Brasileira de Custos**. São Leopoldo, v. 2, n. 3, set./dez.2007. Disponível em: <[http://www.unisinos.br/abcustos/\\_pdf/ABC-2007-01.pdf](http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/ABC-2007-01.pdf)>. Acesso em 14 jul. 2012.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 10. ed. 4. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 29. ed. Atualizador prof. Miguel Alfredo Malefe Neto. São Paulo: Saraiva, 2009.

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28. ed. São Paulo : Editora Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo : Editora Malheiros, 2006.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado. **Anais eletrônicos...** Gramado: CFC, 2008. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/214.pdf>>. Acesso em 24 set. 2012.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio TIMBÓ, Maria Zuleide Farias. ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma Abordagem da Administração Financeira**. 3 ed. Ver. E ampl. São Paulo: Atlas, 1992.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. IN: BEUREN, Ilse Maria (Coord). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2000.