

DESPESAS DE CAPITAL DO GOVERNO FEDERAL: ANÁLISES NA PERCEPÇÃO ESPERADA PELO CONTRIBUINTE/USUÁRIO

CAPITAL EXPENDITURES OF THE FEDERAL GOVERNMENT: ANALYSES IN THE PERCEPTION EXPECTED BY THE TAXPAYER/USER

Maurício Corrêa da Silva

Mestrado em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-Institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFPE/UFRN
Professor Assistente da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) -
Departamento de Ciências Contábeis
prof.mauriciocsilva@gmail.com

Fábia Jaiany Viana de Souza

Servidora do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte.
Mestrado em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFRN/UFPB.
fabiajaiany@yahoo.com.br

Erivan Ferreira Borges

Doutor em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).
Professor Adjunto I do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN.
erivanfborges@gmail.com

José Dionísio Gomes da Silva

Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP).
Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN/Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFRN/UFPB.
dionisio@ufrnet.br

Resumo

As ações governamentais que decorrem em desembolso financeiro são classificadas nas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital. Este artigo tem o objetivo geral de analisar as aplicações dos recursos de capital do Governo Federal, no período de 1995 a 2010, na percepção pelo contribuinte/usuário, a partir de uma tipificação ideal esperada pelo contribuinte/usuário (Teoria do Contribuinte/usuário de recursos públicos). A teoria foi elaborada com base nos procedimentos metodológicos dos tipos ideais criado por Max Weber. Os resultados demonstraram que no período de 1995 a 2010, uma grande parte dos recursos do Governo Federal foi aplicada em pagamento de dívidas de empréstimos e financiamentos tomados (88,15%), ficando assim evidenciado que houve um contingenciamento de recursos em obras públicas (despesas de investimentos – participação de 3,02%) e o restante foi gasto em despesas de inversões financeiras (8,81%). Desse modo, comparando a situação idealizada com a realizada, observa-se que o contribuinte/usuário não foi atendido.

Palavras-chave: Despesas públicas. Teoria do contribuinte/usuário. Tipos ideais.

Abstract

Government actions that result in financial expenditure are classified into the economic categories: current expenditures and capital expenditures. This paper has as general objective to analyze the application of capital resources of the Federal Government, in the period from 1995 to 2010, in the perception of the taxpayer/user, from an ideal classification expected by the taxpayer/user (Theory of the taxpayer/public resource user). The theory was developed based on the methodological procedures of the ideal types created by Max Weber. The results showed that in the period from 1995 to 2010, a large part of Federal Government resources was used in the payment of loan debts and funding taken (88.15%), thus becoming evident that there has been an allocation of resources into public works (investment expenditures – participation of 3.02%) and the remainder was spent in financial expenditures (8.81%). Therefore, when comparing the idealized with the accomplished situation, one may notice that the taxpayer/user's expectation has not been fulfilled.

Keywords: *Public expenditures. Theory of the taxpayer/user. Ideal types.*

1 Introdução

As ações governamentais que decorrem em desembolso financeiro são contabilizadas como despesas. As despesas públicas são classificadas de acordo com as categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital.

As despesas correntes têm como fontes de recursos as receitas correntes, às quais são originárias dos impostos, contribuições, taxas etc. As despesas correntes são utilizadas para a manutenção da máquina administrativa, ou seja, cobrem os gastos com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte etc.

As despesas de capital têm como fontes de recursos as receitas de capital, que são provenientes das operações de crédito (empréstimos e financiamentos tomados), alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital etc. As despesas de capital são utilizadas nos investimentos (obras públicas, aquisição de material permanente, veículos, edifícios, computadores etc.), inversões financeiras (aquisição de bens de capital e títulos representativos do capital de empresas) e na amortização/refinanciamento de dívidas.

As despesas públicas são classificadas por grupos de natureza de despesa. Slomski (2001) e Bezerra Filho (2004) esclarecem que se entende por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentem as mesmas características quanto ao

objeto de gasto. Assim, as despesas com Pessoal e Encargos Sociais; Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes são grupos de natureza de despesas das despesas correntes; e, Investimentos; Inversões Financeiras e Amortização/Refinanciamento da Dívida são grupos de despesas de capital.

A contabilidade deve evidenciar os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial (BRASIL, 1964). Os resultados da gestão fiscal deverão ter ampla divulgação e poderão ser consultados e apreciados pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000).

A apreciação e a consulta dos resultados da gestão fiscal pelos cidadãos e instituições da sociedade têm o intuito de fortalecer o controle social, ou seja, fomentar a participação popular no controle dos atos e fatos administrativos da gestão pública.

Os resultados divulgados em portais da transparência, portais de contas públicas etc. muitas vezes utilizam uma linguagem que não está acessível para a maioria dos cidadãos, tais como: despesas de custeio, despesas de capital, despesas correntes etc.

Diante do acima exposto, emerge a seguinte questão: **Será que o Governo Federal aplicou mais recursos de capital, no período de 1995 a 2010, em despesas de investimentos em detrimento das outras naturezas de despesas, na percepção esperada pelo contribuinte/usuário?**

Este artigo tem o objetivo geral de analisar as aplicações dos recursos de capital do Governo Federal, no período de 1995 a 2010, na percepção do contribuinte/usuário, a partir de uma tipificação ideal esperada pelo mesmo (Teoria do Contribuinte/usuário de recursos públicos).

A tipificação ideal na perspectiva esperada pelo contribuinte/usuário é uma forma de controle social que parte de uma situação irreal (pretendida, desejada, abstrata) e compara com a situação real (aquela que foi executada).

A pesquisa justifica-se pela importância em se discutir formas de controle social, visando dar subsídios aos contribuintes/usuários para tomarem suas decisões por ocasião da participação nas audiências públicas sobre a elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. Outra contribuição esperada é a fomentação de mais pesquisas nesta área.

Para cumprir o objetivo proposto, o artigo está dividido em cinco partes. A primeira (introdução) trata da contextualização do tema. A segunda parte destaca marcos teóricos para o seu entendimento. As partes seguintes tratam dos procedimentos metodológicos, dos resultados da pesquisa e discussões e as considerações finais, recomendação e conclusão.

2 Fundamentação Teórica

O Estado é dotado de funções que vão desde a esfera financeira e estrutural até aspectos sociais e econômicos (VIEIRA, 2009). O Estado deve atender as necessidades da sociedade e para tal deve organizar sua administração. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988).

A administração pública é o sistema jurídico capaz de impor regras e executar as funções primordiais à coletividade, com o fim de atingir o interesse público. Sob o aspecto objetivo, material ou funcional, a administração pública, segundo Meirelles (2000, p. 59), “é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral”.

A administração pública é estruturada hierarquicamente com graduação de autoridade. O seu campo de atuação compreende os órgãos da administração direta ou centralizada e os da administração indireta ou descentralizada, conforme classificação dada pelo Art. 4º do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967).

A administração pública tem passado por mudanças em suas organizações, neste sentido, Seabra (2001) esclarece que Nova Administração Pública (NAP) tem provocado mudanças intraorganizacionais com o restabelecimento da primazia de princípios gerenciais (baseados em conceitos modernos de administração do setor privado) sobre o modelo burocrático tradicional.

Marques e Almeida (2004) esclarecem que o papel dos Gestores Públicos na Nova Gestão Pública (*New Public Management*) é terem maior responsabilidade, sendo que os mesmos devem gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz e este novo enquadramento requer por parte do Estado um controle especializado, que possa aferir a correta atuação dos responsáveis.

Salm e Menegasso (2009) argumentam que a nova gestão pública enfatiza a esfera privada em detrimento da esfera pública e as propostas emergentes propõem poucas ações para superar os problemas dos demais modelos e quando analisados sob tais prismas, isoladamente, os modelos de administração pública são pouco eficazes para produzir e alocar o bem público para a sociedade.

O enfoque da nova gestão/administração pública de forma geral tenta adotar princípios da administração privada para o setor público. Entretanto, o setor público tem muitas especificidades que diferem do setor privado: realização de licitações para realizar despesas; servidores não qualificados; autointeresse dos governantes para realizar obras etc.

Os recursos utilizados pela administração pública para financiar os gastos provêm de impostos, atividade produtiva do Estado, do crédito ou de empréstimos realizados. Silva (2009) esclarece que para cumprir seus objetivos, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues através da contribuição da coletividade para fazer face as suas necessidades, sendo que os conjuntos desses recursos constituem a denominada receita pública.

A receita pública é classificada nas categorias econômicas receitas correntes (receita tributária, de contribuições, patrimonial, etc.), destinadas a atender as despesas classificáveis em despesas correntes e receitas de capital (operações de crédito, alienação de bens etc.), destinadas a atender as despesas de capital (BRASIL, 1964).

O conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público a qualquer título, para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade denomina-se despesa pública. Segundo Piscitelli e Timbó (2009, p. 182), a despesa pública é “[...] representada essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação”.

A Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) estabelece que as despesas públicas sejam classificadas segundo a sua natureza em categoria econômica, grupo de natureza de despesa e elemento da despesa (BRASIL, 2001).

Bezerra Filho (2004) lista os grupos de natureza da despesa: Pessoal e Encargos Sociais (despesas do pessoal civil ou militar; ativo ou inativo, bem como as obrigações de responsabilidade do empregador); Juros e Encargos da Dívida Interna e Externa (pagamento

de juros, comissões e encargos de operações de crédito); Outras Despesas Correntes (aquisição de material de consumo, pagamento de serviços prestados etc.); Investimentos (despesas em programas que visem ao desenvolvimento ou aprimoramento dos serviços prestados pelo Estado, através de construções, aquisição de terrenos, aquisição de materiais permanentes etc.); Inversões Financeiras (aquisição de imóveis não destinados a edificações, constituição e/ou aumento de capital de empresas etc.) e Amortização/refinanciamento da Dívida (despesas com o pagamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida).

As despesas de capital são aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem. As mesmas estão ligadas ao conceito de investimento do setor governamental.

Gerigk (2008) esclarece que as despesas correntes têm por finalidade manter funcionando a estrutura pública existente, para atender as necessidades dos cidadãos e as despesas de capital, geralmente, têm por objetivo aumentar o patrimônio público, pela aquisição ou construção de novos bens de capital, com o intuito de expandir a ação governamental.

Kohama (2006) aprofunda o conceito de despesas de capital como sendo os gastos realizados pelas instituições públicas, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo adquirir bens de capital já em uso, como é o caso de investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão em última análise incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.

Os resultados econômicos e financeiros da execução orçamentária e patrimonial da administração pública, bem como a análise e interpretação destes resultados, deverão ser organizados pelos serviços de contabilidade (BRASIL, 1964). Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário (receitas e despesas); Balanço Financeiro (movimentação financeira das entidades públicas), na Demonstração das Variações Patrimoniais (alterações patrimoniais) e no Balanço Patrimonial (ativo e passivo).

Segundo Petri (1987), os demonstrativos contábeis públicos carecem de um poder informativo amplo (*full disclosure*). Para ampliar as informações dos demonstrativos públicos, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) constantemente atualiza os anexos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que tratam dos referidos demonstrativos.

A contabilidade governamental, pública ou contabilidade aplicada ao setor público está passando por mudanças, embora a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, ainda esteja em vigor. Neste sentido, a Portaria do Ministro da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008 determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Já foram editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) várias portarias tratando de procedimentos contábeis para o setor público. Destaca a Portaria nº 828, de 14 dezembro de 2011, que prorroga para 2014 a entrada em vigor dos procedimentos contábeis patrimoniais. Considerando as dificuldades encontradas para padronizar os procedimentos contábeis para os três níveis de governo (federal, estadual e municipal), espera que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) consiga cumprir tal incumbência.

Ainda, com relação aos procedimentos da nova contabilidade governamental, já se encontra em vigor onze resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tratando das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Diante das considerações sobre as receitas públicas, despesas públicas, mudanças na contabilidade governamental e na determinação da Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, espera-se que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam efetivar, em seus portais de transparência, as informações sobre a gestão pública que os cidadãos têm direito (execução da despesa no momento de sua realização, lançamento da receita etc.).

Quanto às variações de aplicações de recursos nos grupos de natureza das despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e amortização/refinanciamento de dívida), as Teorias: Escolha Pública, Contingência, Institucional etc., podem apresentar explicações das escolhas realizadas pelo Governo, bem como os estudos sobre a qualidade do gasto público.

Segundo Bernabel (2009), a grande lição que a Teoria da Escolha Pública procura dar é que a política tem falhas, as decisões tomadas coletivamente nem sempre alcançam o bem-

estar geral. Os indivíduos quando tomam decisões em política estão autointeressados, não procuram o benefício dos outros, mas o próprio benefício.

Para Andrews e Kouzmin (1998), a Teoria da Escolha Pública assume o pressuposto de que o autointeresse é a principal (senão a única) explicação para o comportamento humano e que os indivíduos são motivados por incentivos e principalmente por sanções.

A Teoria da Escolha Pública ou *Public Choice* é matéria de estudo e análise de um ramo da ciência econômica que analisa as decisões do governo no que se refere à alocação dos seus recursos.

Para a teoria da contingência, de acordo com Chiavenato (1979), a administração será tanto mais eficaz quanto maior a capacidade de seus membros em escolher a forma adequada a cada tipo de situação que seja apresentada. O autor esclarece que a referida teoria salienta que não existe um melhor estilo ou uma melhor maneira em administração. Suas premissas principais são as seguintes: a) não há uma maneira melhor de organizar e de administrar as organizações; b) uma maneira de organizar ou de administrar não é sempre igualmente eficaz; c) diferentes maneiras de organizar ou de administrar geram diferentes resultados.

A teoria da contingência, de acordo com Matias-Pereira (2010), busca servir de referência para identificar modelos de ajustamentos e mostra uma diversidade de opções a disposição do administrador, sendo que a mesma é aceita como uma teoria eclética, visto que adapta conceitos de diversas teorias da administração, tais como a teoria clássica; teoria das relações humanas; teoria da burocracia; teoria estruturalista; teoria neoclássica etc.

A teoria institucional, segundo Carvalho, Vieira e Goulart (2005) continua sendo capaz de oferecer compreensões alternativas e úteis para fenômenos sociais em diferentes épocas e contextos. Neste contexto, a referida teoria explora diferentes vertentes – a política, a econômica e a sociológica para oferecer subsídios para o entendimento de fenômenos sociais em seus respectivos âmbitos do conhecimento.

A qualidade do gasto público, de acordo com Borges (2010), representa a alocação de verbas pelo setor público para que se realize seu objetivo principal que é o bem-estar social. Dessa forma, a despesa pública, ou melhor, a qualidade com que esta despesa é executada constitui-se em um aspecto primordial.

Dentre os diversos estudos sobre a qualidade do gasto público, destacam os estudos de Gonçalves (2010), em que a autora analisa a relação das categorias de serviços públicos (funções de governo: habitação, saúde, assistência e previdência etc.) com a demanda do eleitor mediano e Brunet, Berte e Borges (2007) que criaram um índice de qualidade do gasto público, a partir da relação entre o nível de bem-estar e a quantidade de despesas nas funções de governo selecionadas (legislativa, judiciária, segurança pública, saúde ou educação).

Observa-se de modo geral que as teorias anteriormente relacionadas não esclarecem as aspirações dos contribuintes/usuários dos recursos públicos. Desse modo, a Teoria do Contribuinte/usuário dos recursos públicos (aqui defendida), tanto no uso dos recursos públicos correntes e de capital, atribuído ao Estado, ou no mínimo, espera que o mesmo utilize adequadamente (critério subjetivo) os recursos para cumprir o objetivo determinado pela Constituição Brasileira: bem-estar da sociedade.

Os recursos públicos deverão ser utilizados para garantir os direitos sociais em educação, saúde, alimentação, moradia, segurança pública etc. em detrimento dos aumentos de despesas para a manutenção da máquina administrativa (despesas de custeio), bem como aplicar mais recursos em despesas de investimentos (obras públicas etc.) em detrimento das inversões financeiras e amortização/refinanciamento de dívida. O Quadro 1 esclarece a situação idealizada (tipo ideal) pelo contribuinte/usuário:

Quadro 1 – Fontes e aplicações de recursos públicos

RECEITAS	DESPESAS
Receitas Correntes - Fontes (Impostos, taxas e contribuições etc.).	Despesas Correntes - Pessoal e Encargos Sociais - Juros e Encargos da Dívida - Outras Despesas Correntes
Receitas de Capital - Fontes (operações de créditos; alienação de bens etc.).	Despesas de Capital - Investimentos - Inversões Financeiras - Amortização/Refinanciamento de Dívida

Fonte: dados da pesquisa.

Os recursos correntes (impostos, taxas e contribuições etc.) se destinam ao pagamento de despesas correntes (despesas da máquina administrativa) e se sobrar recursos são utilizados nas despesas de capital (superávit corrente). Os recursos de capital (operações de créditos, alienação de bens etc.) se destinam ao pagamento de despesas de capital (Quadro 1).

O que os contribuintes/usuários dos recursos públicos, de forma idealizada, esperam? Com certeza que hajam mais gastos em despesas de investimentos em detrimento das demais (inversões financeiras e amortização/refinanciamento de dívida). O que de forma simplificada são mais obras públicas e benfeitorias.

Entretanto, no mundo real, o Governo tem que pagar os empréstimos, os financiamentos tomados e assim são despendidos recursos correntes para o pagamento juros e encargos da dívida (despesas correntes) e recursos de capital para o pagamento da amortização/refinanciamento de dívida. As decisões dos governos também são afetadas por: plataformas de campanha, recursos de privatizações, crises internacionais e nacionais, inflação etc. Desse modo, as decisões governamentais poderão não atender aos anseios dos cidadãos.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Características da pesquisa

O estudo foi desenvolvido com base no método comparativo, como critério científico para avaliar o fenômeno das aplicações dos recursos de capital na percepção dos contribuintes/usuários, utilizando-se também, da mensuração quantitativa. O método comparativo, de acordo com Marconi e Lakatos (2006), permite analisar o dado concreto, deduzindo do mesmo os elementos abstratos e gerais.

Na argumentação para evidenciar a situação esperada (irreal - abstrata) pelo contribuinte/usuário, foi adotado o procedimento metodológico dos tipos ideais criado por Max Weber. Tomazette (2008) esclarece que na construção do tipo ideal, são acentuados certos aspectos do fenômeno a ser observado, não coincidindo necessariamente com a realidade concreta. O autor argumenta que os tipos ideais representam um mecanismo técnico para se proceder à análise da realidade social, haja que o mesmo não descreve um curso concreto de ação, mas um desenvolvimento ideal.

Segundo Moraes, Filho e Dias (2003), com relação à pesquisa, a construção de um tipo ideal serve de guia para a elaboração de hipóteses com base na imaginação fundamentada na experiência e disciplinada por um método rigoroso, sendo que o verdadeiro papel do tipo ideal é constituir-se num fator de inteligibilidade nos níveis da pesquisa e da exposição. No

tocante à exposição, o tipo ideal não pretende, absolutamente, reproduzir a realidade, mas dotar a descrição de meios de expressão unívocos e precisos.

Os tipos ideais de Weber (2001) são utilizados para analisar o confronto entre o não real e o real, entre o idealizado e o empírico.

Foi utilizado referenciais teóricos publicados em livros, periódicos e sítios eletrônicos para a argumentar e dialogar com o proposto no estudo, sendo destacados os conceitos de administração e nova gestão pública, recursos públicos (receitas e despesas), contabilidade governamental, bem como teorias aplicadas à administração pública e apresentado a Teoria do Contribuinte/usuário dos recursos públicos.

A população (universo) das despesas de capital do Governo Federal para observar as suas aplicações, foram delimitadas por conveniência (amostra) naquelas registradas no período de 1995 a 2010.

Os dados foram coletados do sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – www.stn.fazenda.gov.br já convertidos para a moeda de 2010 pelo IGP-DI (Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna), calculados pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Os valores do Produto Interno Bruto (PIB) foram extraídos do sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), expressos a preços correntes

3.2 Mensuração quantitativa

Os instrumentos estatísticos utilizados foram: desvio-padrão, média aritmética e o coeficiente de variação (estatística descritiva). As análises da estatística descritiva foram realizadas com base no que ensinam Levine, Berenson e Stephan (2000), Martins (2002) e Oliveira (2007 e 2010), com a utilização da planilha eletrônica Microsoft Office Excel 2007[®]. Foi utilizada também, a porcentagem matemática para verificar a composição dos grupos de natureza de despesa em relação às despesas totais, bem como a participação relativa com o Produto Interno Bruto (PIB).

4 Resultados e Discussões

As Tabelas 1 a 5 apresentam os resultados dos instrumentos estatísticos analisados para subsidiar as conclusões da pesquisa. Foram utilizadas as seguintes abreviaturas: DP – desvio-padrão; Média – média aritmética; CV – coeficiente de variação; DESP_CAP -

despesas de capital; INV – despesas de investimentos; INF – despesas de inversões financeiras e ARD – amortização/refinanciamento de dívida.

Tabela 1 – Análise descritiva das despesas de capital do Governo Federal, no período de 1995 a 2010.

Estatísticas	Despesas de Capital (DESP. CAP)			
	INV	INF	ARD	TOTAL
DP	5.702.599.498,04	60.257.065.350,07	123.627.380.220,63	143.098.587.534,77
Média	18.875.454.222,76	59.916.883.446,14	567.983.445.905,50	646.886.744.570,85
CV	30,21%	100,57%	21,77%	22,12%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1, que as despesas de investimentos (INV) tiveram a menor média aritmética no período analisado. As despesas de investimentos variaram em torno da média (análise do desvio-padrão) entre R\$ 13.172.854.724,72 a R\$ 24.578.053.720,80. As despesas de amortização/refinanciamento de dívida (ARD) variaram em torno da média entre R\$ 444.356.065.684,87 a R\$ 691.610.826.126,13. As variações das despesas de inversões financeiras (INF) tiveram uma alta dispersão, o que representa uma instabilidade na aplicação dos recursos nesta natureza de despesa (CV de 100,57%).

O coeficiente de variação (CV) das despesas de amortização/refinanciamento de dívida (Tabela 1), muito embora, tenha apresentado o menor valor (21,77%), o que representa média dispersão dos valores em torno da média e média representatividade da média da série, teve a maior média aritmética em relação às outras duas naturezas de despesas (INV e INF). Isto significa que do total das despesas de capital aplicadas no período, a grande parte dos recursos foram aplicados em pagamento de dívidas de empréstimos e financiamentos tomados. Fica evidenciado assim, que houve no período um contingenciamento de recursos em obras públicas (despesas de investimentos).

A análise do coeficiente de variação (CV) é útil para verificar a variabilidade (dispersão) dos valores de uma série, calculado pela razão entre o desvio-padrão e a média aritmética, multiplicado por 100%. Quanto menor o resultado, menor a sua variação (dispersão), o que significa mais regularidade.

Ao comparar os resultados da Tabela 1 com o conteúdo das teorias aplicadas à administração pública, observa-se que não é possível identificar as escolhas realizadas com base na teoria da escolha pública. Os resultados demonstram uma diversidade de opções que foram realizadas pelo administrador público (teoria da contingência). Pela teoria do

contribuinte/usuário de recursos públicos, os resultados evidenciam uma restrição nas despesas de investimentos.

Os resultados apresentados na Tabela 1 evidenciam a necessidade de uma análise da composição dos grupos de natureza da despesa em relação à despesa de capital total do período. A Tabela 2 evidencia esta análise.

Tabela 2 – Análise da participação (porcentagem) dos grupos de natureza da despesa na despesa de capital.

ANOS	INV/DESP_CAP	INF/DESP_CAP	ARD/DESP_CAP
1995	4,38%	6,91%	88,52%
1996	4,25%	8,96%	86,67%
1997	3,44%	29,07%	67,43%
1998	2,75%	23,71%	73,51%
1999	1,93%	15,77%	82,29%
2000	2,76%	3,12%	94,13%
2001	4,71%	6,60%	88,69%
2002	3,02%	6,23%	90,75%
2003	1,32%	4,80%	93,88%
2004	2,32%	4,61%	93,07%
2005	2,94%	3,71%	93,34%
2006	3,60%	4,90%	91,50%
2007	1,97%	5,23%	92,80%
2008	1,97%	7,50%	90,53%
2009	2,68%	4,66%	92,66%
2010	4,20%	5,13%	90,67%
Média (geral)	3,02%	8,81%	88,15%

Fonte: dados da pesquisa.

Observe na Tabela 2, a participação da aplicação dos recursos das despesas de capital em torno de 3,02% (INV/DESP_CAP) em despesas de investimentos, 8,81% (INF/DESP_CAP) em despesas de inversões financeiras e de 88,15% (ARD/DESP_CAP) em despesas de amortização/refinanciamento de dívida. Os anos de 1999 (1,93%) e 2003 (1,32%) destacaram como de menor aplicação de recursos em obras públicas e o ano de 2001 (4,71%) como de maior aplicação.

Na Tabela 2, observa-se de forma evidente que o contribuinte/usuário não foi atendido na sua pretensão (mais recursos em despesas de investimentos em detrimento das demais naturezas de despesas de capital). Em relação à teoria institucional, nota-se que a vertente

econômica das despesas de amortização/refinanciamento de dívida teve um fator preponderante na aplicação dos recursos (88,15%).

O maior pagamento do percentual de amortização/refinanciamento de dívida (94,13%) em relação às despesas de capital totais foi no ano de 2000 e o menor em 1997 (67,43%). No caso das despesas de inversões financeiras o menor percentual foi em 2000 (3,12% - INF/DESP_CAP) e o de maior foi em 1997 (29,07%). Os resultados extremos merecem análises mais detalhadas.

O somatório da participação dos grupos de natureza não contempla os 100% dos recursos aplicados nas despesas de capital nos anos de 1995 a 1998, por incluírem outras despesas (média de 0,02%). Nos demais anos são evidenciados na Tabela 2, a participação completa.

Os recursos (fontes) das despesas de capital são as receitas de capital. A evidenciação entre tais recursos será considerada como superávit ou déficit de capital. A Tabela 3 apresenta estes resultados.

Tabela 3 – Apuração do superávit ou déficit de capital, no período de 1995 a 2010, na moeda de 2010.

Anos	Receita de Capital	DESP_CAP	Superávit/Déficit de Capital
1995	416.540.781.193,53	383.879.346.495,84	1,0850825526
1996	453.251.352.229,28	429.997.266.904,53	1,0540796119
1997	709.448.233.716,93	648.336.233.647,53	1,0942597327
1998	877.256.553.757,35	856.252.613.127,68	1,0245300748
1999	992.889.712.834,04	920.812.270.655,13	1,0782759358
2000	895.510.385.205,96	823.323.780.930,89	1,0876770548
2001	648.880.223.874,71	630.599.509.689,95	1,0289894202
2002	679.576.610.472,89	602.457.122.106,84	1,1280082607
2003	780.250.929.335,48	713.712.315.024,71	1,0932289004
2004	642.246.772.590,45	625.595.876.405,27	1,0266160581
2005	798.780.815.925,78	741.329.681.498,53	1,0774974156
2006	740.472.112.928,26	673.926.295.996,17	1,0987434640
2007	689.181.160.475,94	599.083.003.636,08	1,1503934451
2008	488.551.868.619,00	525.245.248.100,10	0,9301404827
2009	770.516.460.378,12	581.735.678.932,08	1,3245129846
2010	608.314.486.032,03	593.901.669.982,22	1,0242680174

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 3, que somente no ano de 2008, as receitas de capital não foram suficientes para cobrirem as despesas de capital (valor menor que 1). Nos demais anos houve superávit de capital. Isto significa que deixaram de ser aplicados os recursos disponíveis (receitas de capital) nas despesas de capital. O que evidencia uma situação não esperada pelo contribuinte/usuário e que levantam dúvidas nas escolhas realizadas (teoria da escolha pública). A diversidade de vertentes (teoria institucional) à disposição do administrador público (política, econômica e a sociológica) não esclarecem os motivos pelos quais não foram aplicadas todas as receitas de capital. Os resultados sugerem outras análises que não estão no foco do presente estudo.

Os resultados das Tabelas 1 e 2 evidenciaram as análises das variações dos grupos de natureza da despesa em relação às despesas de capital total e a Tabela 3 inferiu análise sobre a apuração do superávit e déficit de capital (confronto entre receita de capital e despesa de capital). A Tabela 4 tem o objetivo de analisar uma comparação dos grupos de natureza das despesas de capital em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) com o intuito de validar as análises das variações das despesas de capital.

Tabela 4 – Comparações dos grupos de natureza da despesa com relação ao PIB.

Despesas de Capital e PIB				
ANOS	INV/PIB	INF/PIB	ARD/PIB	TOTAL/PIB
1995	2,39%	3,76%	48,16%	54,40%
1996	2,17%	4,57%	44,16%	50,95%
1997	2,37%	20,07%	46,55%	69,03%
1998	2,41%	20,74%	64,28%	87,44%
1999	1,67%	13,64%	71,15%	86,46%
2000	1,92%	2,18%	65,70%	69,80%
2001	2,28%	3,20%	42,95%	48,43%
2002	1,23%	2,54%	37,00%	40,77%
2003	0,55%	2,01%	39,42%	41,98%
2004	0,75%	1,48%	29,99%	32,22%
2005	1,02%	1,28%	32,23%	34,52%
2006	1,02%	1,39%	26,02%	28,44%
2007	0,44%	1,18%	20,89%	22,51%
2008	0,34%	1,30%	15,68%	17,32%
2009	0,48%	0,84%	16,64%	17,96%
2010	0,68%	0,83%	14,65%	16,16%
Média (geral)	1,36%	5,06%	38,47%	44,90%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4, que em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), os gastos em investimentos, nos 16 anos de análises, foram em média 1,36%, o que valida a baixa utilização de recursos em obras públicas, ao ser feita a comparação com um dos indicadores

mais utilizados na macroeconomia com o objetivo de mensurar a atividade econômica de uma região e/ou de um país. As médias de 5,06% e de 38,47%, respectivamente para as despesas de inversões financeiras e para o pagamento de dívidas (amortização e refinanciamento) também, convalidam a baixa utilização dos referidos recursos em análises comparativas das naturezas de despesas de capital.

Os anos de maior e menor relação entre os grupos de naturezas de despesas e o PIB são 1995 e 2008 para INV/PIB; 1998 e 2010 para INF/PIB e 1999 e 2010 para ARD/PIB. Com relação ao total das despesas de capital e o PIB, destacam os anos de 1998 e 2010, respectivamente.

Neste ângulo de análise, também observa que o contribuinte/usuário não teve as suas expectativas atendidas, haja vista que houve a menor relação entre as despesas de investimentos (média geral de 1,36%) e o PIB. As teorias da escolha pública, contingência e institucional não esclarecem de forma evidente as questões administrativas correlacionadas com as aplicações dos recursos de capital.

Considerando que o período de gestão do Governo Federal, no período de 1995 a 2010, foi administrado pelos Presidentes da República Fernando Henrique Cardoso (FHC) e Luiz Inácio Lula da Silva (Lula), sendo oito anos para cada um e como foram observadas nas Tabelas 1, 2 e 4 as variações das aplicações de recursos das despesas de capital, torna-se necessário evidenciar em separado os resultados. A Tabela 5 apresenta as variações das despesas de capital dos dois governos.

Tabela 5 – Análises comparativas das variações das despesas de capital das gestões de governo dos Presidentes Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio Lula da Silva.

Estatísticas	Governo de FHC (1995 a 2002)			
	INV	INF	ARD	TOTAL
DP	4.303.865.627,79	76.923.576.313,27	164.100.577.490,79	195.169.386.692,69
Média	21.162.707.686,15	88.342.235.432,90	552.230.402.832,85	661.957.267.944,80
CV	20,34%	87,07%	29,72%	29,48%
Natureza da despesa		INV/DESP CAP	INF/DESP CAP	ARD/DESP CAP
Média (geral)		3,40%	12,55%	84,00%
Média (geral)	INV/PIB	INF/PIB	ARD/PIB	TOTAL/PIB
	2,05%	8,84%	52,49%	63,41%

Estatísticas	Governo de LULA (2003 a 2010)			
	INV	INF	ARD	TOTAL
DP	6.261.302.302,23	4.053.967.195,23	72.488.823.292,96	72.591.350.337,20

Média	16.588.200.759,38	31.491.531.459,37	583.736.488.978,15	631.816.221.196,89
CV	37,75%	12,87%	12,42%	11,49%
Natureza da despesa		INV/DESP_CAP	INF/DESP_CAP	ARD/DESP_CAP
Média (geral)		2,63%	5,07%	92,31%
Média (geral)	INV/PIB	INF/PIB	ARD/PIB	TOTAL/PIB
	0,66%	1,29%	24,44%	26,39%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 que as despesas de investimentos tiveram uma menor variabilidade no Governo de FHC (CV de 20,34%), o que representa maior regularidade na realização de obras públicas durante o seu governo. O Governo de FHC teve a maior média de investimentos e em consequência uma participação maior em relação ao PIB (2,05%). As inversões financeiras foram mais regulares no Governo de Lula (CV de 12,87%), mais em relação ao PIB, o Governo de FHC utilizou mais recursos (8,84%) e na relação INV/PIB, o Governo de Lula utilizou apenas 0,66%. As privatizações realizadas pelo Governo de FHC (alienação de bens) tiveram impacto na maior média de investimentos.

Quanto ao pagamento de amortização/refinanciamento de dívida, o Governo de FHC variou em 29,72% (maior dispersão) e no governo de Lula foi de 12,42%, mas a maior média de pagamentos ocorreu no Governo de Lula (R\$ 583.736.488.978,15). Em relação ao PIB, foram realizados mais pagamentos no Governo de FHC (52,49% - ARD/PIB).

Na comparação dos grupos de natureza de despesas em relação aos totais das despesas de capital de cada governo, o percentual de 92,31% (ARD/DES_CAP) evidencia que o governo de Lula pagou mais despesas de amortização/refinanciamento de dívida, enquanto que FHC pagou mais despesas de inversões financeiras (12,55% - INF/DESP_CAP).

As análises das despesas de capital total em relação ao PIB (Tabela 5) demonstram que houve mais realização destas despesas no Governo de FHC (63,41% - TOTAL/PIB).

Outra comparação sobre a administração dos dois governos pode ser visualizada na Tabela 3 (apuração do superávit ou déficit de capital). No governo de FHC (1995 a 2002), houve superávit de capital em todos os anos (índice superior a 1), o que significa falta de aplicação de recursos arrecadados. No governo de Lula (2002 a 2010), somente houve déficit de capital no ano de 2008, o que representa uma situação positiva, pois foram aplicados recursos de outras fontes (receitas correntes) nas despesas de capital.

Na perspectiva esperada pelo contribuinte/usuário de recursos públicos, observa-se que o mesmo teve suas pretensões atendidas no Governo de FHC, pois houve maior média

geral na relação despesas de investimentos e o PIB (2,05%) do que no Governo de Lula (0,66%). As privatizações realizadas pelo Governo de FHC esclarecem tal situação. Entretanto, na média geral, a relação da natureza de despesas de capital em relação ao PIB (0,66%) foi inferior às demais.

As teorias da escolha pública, contingência e institucional não esclarecem de forma apropriada as aplicações dos gastos do Governo Federal, no período analisado.

As análises foram realizadas com base nos resultados contábeis das despesas de capital dos governos dos Presidentes da República Fernando Henrique Cardoso (FHC) e Luiz Inácio Lula da Silva (Lula). Recomendam-se as leituras de pesquisas, abordando outras análises, tais como: diferenças da política externa entre Cardoso e Lula (COUTO, 2010); política macroeconômica do segundo governo de FHC (OLIVEIRA; TUROLLA, 2003); análise comparativa dos gastos das esferas de governo (RODRIGUES; TEIXEIRA, 2010); avaliação de políticas sociais do Governo de Lula (ALMEIDA, 2010a); avaliação econômica do Governo de Lula (ALMEIDA, 2010b); bem como um balanço preliminar do governo de Lula (ALMEIDA, 2006).

5 Considerações Finais, Recomendação e Conclusão

A pesquisa, em atenção ao objetivo formulado, analisou as aplicações dos recursos de capital do Governo Federal, no período de 1995 a 2010, na percepção pelo contribuinte/usuário, a partir de uma tipificação ideal esperada pelo contribuinte/usuário (Teoria do Contribuinte/usuário de recursos públicos). Desse modo, acredita-se que os resultados da pesquisa poderão ser úteis aos cidadãos: os mesmos pagam impostos, taxas e outras contribuições e esperam resultados da administração pública.

Verificou que as teorias da escolha pública, contingência e institucional não esclarecem as aplicações dos gastos do Governo Federal, no período analisado, por não envolverem análises simplificadas. É necessário identificar os “porquês” dos gastos e este foco não faz parte da pesquisa.

Em relação à teoria do contribuinte/usuário de recursos públicos, pergunta-se: qual contribuinte/usuário tem uma perspectiva diferente da analisada? Será que existe algum contribuinte/usuário que pagou para o governo impostos, taxas, contribuições etc. e não espera a forma de aplicação aqui enunciada? Entretanto, o Governo (mundo real), precisa

pagar os empréstimos e financiamentos tomados e neste caso observa que muitos recursos de capital e superávits correntes são utilizados para o pagamento de refinanciamento de dívida, juros e encargos de dívida e não para os investimentos.

Os tipos ideais de Weber (2001) permitem construir situações irreais, utópicas com valor heurístico para analisar as situações reais. O tipo ideal é construído com referência a valores, a noção que se tem de uma época histórica, de uma doutrina, de um acontecimento para compreender o real. O tipo ideal tem sentido por sua capacidade explicativa.

Foram evidenciados que as despesas de capital representam as aplicações do governo em investimentos (realização de obras públicas, aquisições de equipamentos e material permanente etc.), inversões financeiras e amortização/refinanciamento de dívida (pagamento do principal de despesas de empréstimos e financiamentos tomados etc.). As fontes de recursos para aplicação nas despesas de capital são as operações de crédito, alienação de bens, recebimento de empréstimos, transferências de capital etc.

Na pesquisa foram utilizados os instrumentos de estatística descritiva: desvio-padrão, média aritmética e o coeficiente de variação para analisar as variações das despesas de capital e a porcentagem para identificar a participação dos grupos de natureza de despesa em relação à despesa de capital total e em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Instrumentos que serviram de base para analisar a correlação das aplicações dos gastos de recursos de capital e as teorias aplicadas à administração pública.

Considerando que são disponibilizadas diversas informações sobre as despesas do Governo Federal no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional, que não foram objeto de análise na presente investigação, recomendam-se outras pesquisas abordando análises sobre:

- execução orçamentária por funções de governo;
- comparação entre receita e despesas da União com manutenção e desenvolvimento do ensino;
- variações das despesas correntes, dentre outras.

Pode-se também, recomendar pesquisas sobre teorias aplicadas ao setor público para esclarecerem as motivações de aplicações de despesas pelo governo em uma determinada natureza de despesa em detrimento de outra na visão da administração pública.

Finalizando, conclui-se que no período de 1995 a 2010, uma grande parte dos recursos do Governo Federal foi aplicada em pagamento de dívidas de empréstimos e financiamentos tomados (88,15%), ficando assim evidenciado que houve um contingenciamento de recursos em obras públicas (despesas de investimentos – participação de 3,02%) e o restante foi gasto em despesas de inversões financeiras (8,81%). Desse modo, comparando a situação idealizada com a realizada, observa-se que o contribuinte/usuário não foi atendido.

6 Referências

ALMEIDA, Paulo Roberto de. Uma avaliação do governo Lula: políticas sociais e área institucional. **Revista Espaço Acadêmico**, nº 114, novembro de 2010a.

_____. Uma avaliação do governo Lula: a área econômica. **Revista Espaço Acadêmico**, nº 113, outubro de 2010b.

_____. Um balanço preliminar do Governo Lula: a grande mudança medida pelos números. **Revista Espaço Acadêmico**, nº 58, março de 2006.

ANDREWS, Christina W.; KOUZMIN, Alexander. O discurso da nova administração pública. **Lua Nova** nº 45, São Paulo, 1998.

BERNABEL, Rodolpho Talaisys. **Teoria da escolha pública: uma introdução crítica**. 2009. 88 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Programa de Pós-graduação em Ciência Política do Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões**. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BORGES, Matheus Fachin. **Qualidade do gasto público municipal: uma abordagem microrregional para o Estado do Rio Grande do Sul**. 2010. 171 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, nº 191-A, de 05 out. 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 de maio de 2009.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 de março de 1964.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de maio de 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 de agosto de 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 15 de dezembro de 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Estatística**. Disponível em: < http://www.stn.fazenda.gov.br/estatistica/est_contabil.asp>. Acesso em 01 nov. 2011.

BRUNET, Julio Francisco Gregory; BERTE, Ana Maria de Aveline; BORGES, Clayton Brito. **Estudo comparativo das despesas públicas dos Estados Brasileiros**: um índice de qualidade do gasto público. Brasília: ESAF2007. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007. Qualidade do Gasto Público. Porto Alegre (RS). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIPremio/qualidade/3qualidadeXIIPTN/estudo_comparativo_das_despesas.pdf> Acesso em: 25 ago. 2013.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; GOULART, Sueli. A trajetória conservadora da teoria institucional. **RAP**, Rio de Janeiro 39(4):849-74, Jul./Ago. 2005.

CHIAVENATO, Idalberto. Novas abordagens na teoria administrativa. **Rev. Adm. Emp.**, Rio de Janeiro, 19(2):27-42, abr./jun.1979.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)**. Resoluções nº 1.128 a 1.137, de 28 de novembro de 2008 e Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.

COUTO, Leandro Freitas. Política externa brasileira para a América do Sul: as diferenças entre Cardoso e Lula. **Civitas**, Porto Alegre, v. 10, n. 1, p. 23-44, jan/abr. 2010.

GERIGK, Willson. **O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná**. 2008. 315 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Mestrado em Contabilidade de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

GONÇALVES, Cristina Rodrigues. **Determinantes da composição do gasto público nos estados brasileiros**. 2010. 63 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Programa de Pós-graduação em Economia do Setor Público da Universidade de Brasília. Brasília. 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Contas nacionais trimestrais**. Disponível em: <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 20 dez. 2011.

LEVINE, David M.; BERENSON, Mark L.; STEPHAN, David. **Estatística: teoria e aplicações, usando Microsoft Excel em Português**. Rio de Janeiro: L T C, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 35, p. 84 - 95, maio/agosto, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística geral e aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MORAES, Lúcio Flávio Renault de; FILHO, Antonio Del Maestro; DIAS, Devanir Vieira. O paradigma Weberiano da ação social: um ensaio sobre a compreensão do sentido, a criação de tipos ideais e suas aplicações na teoria organizacional. **RAC**, v. 7, n. 2, Abr./Jun. 2003: 57-71.

OLIVEIRA, Francisco Estevam Martins de. **SPSS básico para análise de dados**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2007.

OLIVEIRA, Gesner; TUROLLA, Frederico. Política econômica do segundo governo FHC: mudança em condições adversas. **Tempo Social** – USP, novembro de 2003.

OLIVEIRA, João Urbano Coutinho de. **Estatística: uma nova abordagem**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2010.

PETRI, Nelson. **Análise de resultados no setor público**. 1987. 215 f. Tese (Doutorado) - Curso de Doutorado em Contabilidade, Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RODRIGUES, Rodrigo Vilela; TEIXEIRA, Erly Cardoso. Gasto público e crescimento econômico no Brasil: uma análise comparativa dos gastos das esferas de governo. **RBE**, Rio de Janeiro, v. 64, n. 4, p. 423–438, Out./dez 2010.

SALM, José Francisco; MENEGASSO, Maria Ester. Os modelos de administração pública como estratégias complementares para a coprodução do bem público. **Revista de Ciências da Administração**, v. 11, n. 25, p. 68-96, set/dez, 2009.

SEABRA, Sérgio Nogueira. A nova administração pública e mudanças organizacionais. **RAP**, Rio de Janeiro 35(4):19-43, Jul./Ago. 2001

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2001.

TOMAZETTE, Marlon. A contribuição metodológica de Max Weber para a pesquisa em ciências sociais. **Revista Universitas Jus**, Brasília, vol. 17, jul./dez. 2008.

VIEIRA, Alexandra da Silva. **Utilização de informações contábeis governamentais para análise da eficiência de políticas sociais dos municípios alagoanos**. 2009. 190 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

WEBER, Max. **Metodologia das ciências sociais**. Partes 1 e 2. Tradução de Augustin Wernet. São Paulo: Cortez; Campinas, SP: Editora da UNICAMP, 2001.