



Gastos com deslocamento de servidores públicos municipais

Resumo

Os municípios têm recursos cada vez mais escassos e obrigações cada vez maiores. Em se tratando de despesa com Diárias e Passagens, quando o servidor público viaja a serviço, a norma brasileira obriga o pagamento do transporte, hospedagem e alimentação, o que gera a necessidade de gasto público. O objetivo dessa pesquisa é analisar o gasto público com deslocamento de servidores a serviço, em 107 municípios com menos de 5.000 habitantes, no período de 2011 a 2016. Trata-se de uma pesquisa quantitativa, exploratória, documental e participativa. Alguns recentes escândalos envolvendo gastos irregulares com diárias e passagens, justificam a necessidade da pesquisa e contribuem para a análise dos resultados. Constatou-se uma grande variação no volume de gastos dos municípios. No geral, foram valores elevados para municípios tão pequenos, alguns gastaram mais de R\$ 1.200.000,00 no período. Não foi identificada correlação entre estes gastos e o valor total de despesas ou das receitas, porém, em alguns municípios esses gastos comprometeram mais de 50% da receita tributária do município. A variável distância da capital, parece ser a única que de alguma maneira interfere na média de gastos com deslocamento a serviço. A conclusão foi de que não existe um controle financeiro para esses gastos, que são solicitados pelo beneficiário e autorizados pelo gestor, sem limites normativos.

Palavras-chave: Gastos públicos; Transparência; Diárias civis; Passagens; Deslocamento de servidores.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade (Contabilidade Pública Governamental)



1 Introdução

Com o surgimento da legislação que obriga os entes públicos a efetuarem sua prestação de contas de maneira transparente, bem como o dinamismo dos sistemas de informações online, criou-se a necessidade do governo otimizar a distribuição e aproveitamento de recursos públicos, em políticas que atendam às necessidades e anseios dos cidadãos. Raupp (2011, p. 6) explica que "diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços".

O acompanhamento do funcionamento da máquina pública em nível federal, estadual e municipal, é dever do cidadão para o real exercício da cidadania, buscando o desenvolvimento social e o bem comum da população (Prade & Fabre, 2018). Quando são eleitos os administradores públicos através do voto, espera-se que sua atuação seja a mais correta possível, de modo a conduzir a realização da despesa com máxima economia, a fim de atingir a eficácia com o mínimo de desembolso e a máxima prestação de contas ao contribuinte. Para Slomski (2009) o dever de prestar contas à sociedade e demonstrar a eficácia nos serviços prestados, como forma de justificar o pagamento do imposto, é denominado *accountability*.

A prestação de contas é o processo onde o administrador público tem a obrigação de comprovar, perante os órgãos de controle, a destinação dos valores e bens que lhe foram entregues, em prazos estipulados legalmente. Para Silva (2008) a contabilidade oferece as ferramentas necessárias aos administradores para elaborarem estas informações. A contabilidade pública é uma área da Ciência Contábil, que capta, registra, agrupa, divulga e interpreta informações monetárias que afetam as situações financeiras, econômicas e patrimoniais dos Entes públicos (Araújo, 2009). Essa ciência pode auxiliar na evidência de dados e na busca por soluções, auxiliando no gerenciamento dos recursos públicos.

A crise no gerenciamento dos recursos público não é atual. Desde 1998 centenas de prefeitos se unem no evento anual denominado Marcha à Brasília. Com 20 anos de existência, as reivindicações mudaram, mas o tema é sempre o mesmo, a falta de recursos nos municípios. A pauta municipalista, apresentada no evento em 2017, é composta por 10 temas prioritários, todos envolvem a questão dos dispêndios públicos, quer seja pela retirada de direitos tributários dos municípios, quer seja pela aprovação de normas jurídicas pelo congresso, que elevam o desembolso dos mesmos (CNM, 2017).

De acordo com Silva (2011), os recursos nesses órgãos são cada vez mais escassos e a busca pelo aumento na arrecadação é um fenômeno generalizado em todo Brasil. O autor explica que o estado não produz riquezas, apenas administra recursos, assim, existe uma busca constante dos contribuintes para saber o destino dos impostos pagos, em contrapartida, a legislação garante a transparência e a obrigação da prestação de contas por parte do Estado.

De modo geral, as despesas públicas mais evidenciadas na mídia e em publicações acadêmicas, são aquelas de maior vulto financeiro. Mas algumas despesas de menor expressão financeira passam despercebidas, principalmente quando não existe norma jurídica que limite esses gastos. A temática desta pesquisa visa explorar duas delas (despesas com diárias civis e despesas com passagens e locomoção), ambas relacionadas aos gastos com deslocamento a serviço, de servidores públicos.

A legislação atual garante a existência de ferramentas para *accountability*, como os portais de transparência (do município), o acesso ao cidadão (do Tribunal de Contas do Estado) e o portal de contas públicas (da Secretaria do Tesouro Nacional), ambos disponíveis em meio



eletrônico e gratuito. Platt, Cruz, Ensslin e Ensslin (2007), afirmam que a participação popular ainda é insipiente e que a fiscalização das contas públicas nos portais é inibida pela linguagem complexa, que dificulta a compreensão do cidadão.

Dúvidas sobre quem fiscaliza as despesas com deslocamento de servidores, qual o volume de gastos que elas representam e qual parcela do orçamento elas comprometem, estão sendo levantadas por diversos segmentos da sociedade (MPSC, 2016; G1, 2017). Cabe ao Poder Legislativo, aos órgãos de controle interno, a promotoria pública e até mesmo a população, fiscalizar os municípios nesse sentido. Apesar da temática diárias e despesas de locomoção dos órgãos públicos não ser um tema comum na área acadêmica, essa pesquisa pretende responder algumas dessas inquietações, principalmente em relação ao comprometimento dos recursos públicos.

No Brasil existem milhares de pequenos municípios, com estruturas reduzidas e os gastos com diárias podem comprometer outras áreas de atuação da gestão pública. Fabre e Bonfante (2017), identificaram as pesquisas sobre contabilidade pública do Brasil nos últimos 10 anos, concluíram que apenas 34% delas foram direcionadas ao governo municipal. Segundo os autores, as capitais e os municípios de grande porte, foram o foco da maioria das pesquisas na última década.

O objetivo da presente pesquisa é analisar o comprometimento dos recursos públicos (gastos) com deslocamento a serviço, de servidores dos municípios de Santa Catarina com menos de 5.000 habitantes, no período de 2011 a 2016.

Essa pesquisa envolveu pesquisadores com histórico profissional na contabilidade de pequenos municípios catarinenses, o que motivou a pesquisa nessa região. O estado de Santa Catarina possui 295 municípios e população estimada de 6.910.553 habitantes, sendo que 108 municípios possuem menos de 5.000 habitantes e são considerados pequenos do ponto de vista populacional (IBGE, 2017).

O clamor social pela informação sobre o comportamento dos gastos públicos e os crescentes escândalos envolvendo o abuso nos gastos com diárias e locomoção de servidores, tem tomado a mídia nos últimos anos. Esta pesquisa é relevante do ponto de vista acadêmico, pelo escasso arcabouço teórico sobre a temática. Como uma ciência social aplicada, a contabilidade pode analisar estes fatos com uma lente acadêmica, isenta de viés político.

A principal motivação dessa pesquisa foram os sucessivos escândalos envolvendo legislativo e executivo municipais. O uso abusivo e desvirtuado das "diárias civis" e "passagens e despesas de locomoção" como fonte remuneratória irregular dos servidores e mau uso dos recursos públicos tem se confirmado em diversas cidades (Gazeta do Povo, 2015; MPSC, 2016; A Hora, 2017; Diário Catarinense, 2017; G1, 2017). A mídia costuma focar nos municípios de grande porte e acabam por não destacar os pequenos municípios, que podem estar realizando gastos igualmente elevados.

2 Fundamentação teórica

Nos dias atuais a transparência é cada vez mais utilizada em países que defendem um processo democrático, facilitando o acesso às informações sobre os atos praticados por gestores públicos. Essa prática incentiva a democracia contributiva, o espírito público, e impede ações dos que se julgam donos das informações (Silva, 2011).

Estudos demonstram que a transparência possui ligações com a responsabilidade fiscal, pois o governo tem a obrigação de informar e explicar seus atos de gestão aos cidadãos.



Andrade (2013), menciona os portais de transparência, como exemplo de ferramenta de prestação de contas, que disponibilizam as informações sobre as contas públicas e orçamento de forma tempestiva, facilitando o acesso por parte da sociedade. Os tribunais de contas também disponibilizam informações sobre a execução orçamentária, e na qualidade de órgãos técnicos, julgam os gastos dos administradores públicos.

Ainda sobre o acesso às informações por parte da população, cabe mencionar a Lei nº 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação), em vigor desde 17 de maio de 2012. Para Rodrigues (2011), ela aproxima o cidadão do acesso às informações financeiras da gestão pública. O autor afirma que é a abertura do que sempre se teve como mais sigiloso, as contas públicas, com a intenção de evitar as inúmeras possibilidades de desvios e corrupções.

O acesso às contas públicas facilita a fiscalização e promove a participação popular. O gerenciamento dos recursos públicos exige cada vez mais atenção dos gestores e informações pontuais da contabilidade, para tomada de decisão. Nos últimos 10 anos, de acordo com Fabre e Bonfante (2017), os temas mais pesquisados na área de contabilidade pública foram: 1) Plano de contas, registros e evidenciação obrigatória; 2) Custos e despesa; 3) Accountability e transparência. Assim, para Raupp (2011), existe uma falha na administração pública que precisa ser corrigida, o próprio governo municipal ignora os custos dos processos de trabalho governamentais, desconhece onde há desperdício ou eficiência dos recursos que aplica.

Isso é perceptível atualmente, quando notícias sobre o mau uso dos recursos públicos tomam a mídia diariamente. No caso das despesas públicas com deslocamento de servidores a serviço, manchetes como as publicadas por Gazeta do Povo (2015), MPSC (2016), A Hora (2017), G1 (2017) e Diário Catarinense (2017), revelam que algo está errado. Apesar disso, as notícias não apresentam um comparativo destes gastos com as demais despesas ou receitas públicas.

Os Tribunais de Contas têm papel importante na investigação das despesas públicas. Em 2015, o Tribunal de Contas do Paraná (TCPR), notificou 45 prefeituras e câmaras de vereadores por abuso de gastos com diárias. A operação denominada "pente fino", foi noticiada no jornal Gazeta do Povo (2015), que apresentou dados com nome das prefeituras e valores totais gastos. Conforme descrito na matéria jornalística, "prefeitos de 18 municípios emitiram 1.330 diárias" em 2014, "somando R\$ 565 mil em gastos". Ainda segundo o Jornal, outras "27 Câmaras foram notificadas – três por excesso de viagens por pessoa e 24 por gastos com diárias acima de 7% do orçamento das Casas", foram mais de R\$ 3,7 milhões em diárias.

O Ministério Público de Santa Catarina (MPSC) já instaurou inquérito civil contra alguns vereadores por abuso no recebimento de diárias, mediante denúncia não identificada de cidadãos. A quantidade e valores anuais despendidos para realização de vários cursos em uma mesma instituição foram considerados duvidosos. O Promotor Cozza Bruno, revelou que a legislação atual é "genérica" e não limita gastos, nem cobra justificativas pertinentes. Na matéria veiculada, ele afirma que "falta transparência" e que "a legislação não determina que sejam motivadas", autorizando o presidente ao pagamento de diárias sem maiores justificativas (MPSC, 2016). Segundo A Hora (2017), que noticiou este mesmo caso, somente "dois vereadores investigados gastaram juntos em 2016 um total de R\$ 24,8 mil em diárias".

As normas que regem a contabilidade pública estabelecem como etapas da despesa pública a fixação, empenho, liquidação e pagamento. Ocorre que no caso das diárias, o pedido deve ser feito pelo servidor interessado, apreciado e aprovado pelo gestor responsável, para posteriormente ser empenhado (antes da data da viagem). Mas em alguns casos, além do abuso



nos gastos, nem mesmo as etapas da despesa estão sendo respeitadas. O G1 (2017) noticiou em maio de 2017, o caso do município de Iguatemi - MS, que segundo o promotor de justiça Thiago Barbosa da Silva, empenhava as diárias antes mesmo do pedido ser realizado, ele afirma que "diárias deixaram de ser uma verba indenizatória para serem uma verba remuneratória", que representam um incremento em torno de 25% do salário dos vereadores.

A temática desta pesquisa carece de literatura acadêmica, pois o assunto tem ganho o interesse dos cidadãos e dos diversos canais de comunicação, nos últimos anos. Em matéria jornalística do Diário Catarinenses (2017), assinada por Hyury Potter, foi revelado um levantamento das diárias no poder legislativo estadual, feito de 2011 a 2016. Foram 67 mil viagens informadas no portal de transparência da Assembleia Legislativa de Santa Catarina (ALESC), R\$ 7,6 milhões gastos apenas em 2016, no período todo foram mais de R\$ 61 milhões em diárias. O curioso do texto foi a revelação de que a maioria das diárias é fornecida para períodos de feriados e férias parlamentares, o comparativo por número de servidor, revelou que a cada R\$ 1 gasto no Congresso Nacional, a ALESC desembolsou R\$ 14,50 com a mesma finalidade em 2016.

Os gastos com diárias e passagens, representam um valor expressivo de recursos público que podem estar sendo utilizados para cometer atos de improbidade administrativa. A ciência contábil possui ferramentas que auxiliam no levantamento das informações e na interpretação, para melhorar a tomada de decisão. Porém, a nomenclatura utilizada na contabilidade pública pode confundir o leitor. Fabre, Schlup e Pandini (2017), explicam que "na contabilidade pública, o conceito de gasto coincide com o termo despesa orçamentária, utilizado na normatização da área, para estruturação de plano de contas e demonstrativos contábeis públicos". Assim, as contas denominadas despesas públicas, na verdade envolvem todos os gastos, sejam eles classificados como custos, despesas ou investimentos (nomenclatura utilizada pela contabilidade de custos). Para efeitos desta pesquisa, gastos e despesas públicas são considerados sinônimos.

A definição de despesa pública está relacionada ao conjunto de dispêndios da entidade governamental, necessária para manter o funcionamento dos serviços públicos, e compreendem as autorizações para gastos com as funções e atribuições do Estado (Lima, 2009). Também são conceituadas como os recursos fixados em normas legais, destinados à prestação dos serviços públicos e ao aumento do patrimônio (Kohama, 2008).

AA. BB. CC. DDD. EEE. F. GGGG. H. I. JJ. LL. MM. NNNN

AA - Órgão

BB - Unidade

CC - Função

DDD - Subfunção

EEE - Programa

F - Projeto, atividade ou operação especial

GGGG - N° do P/A/OE

H - Categoria Econômica

I - Grupo de natureza da despesa

JJ - Modalidade de aplicação

LL - Elemento de despesa

MM - Desdobramento do elemento

NNNN - Fonte de Recursos

Figura 1. Representação da classificação da despesa pública orçamentária

Fonte: Elaborada pelos autores



A classificação das despesas orçamentárias segue determinações jurídicas normativas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O conjunto de classificações que dá origem a conta contábil analítica é também chamado de dotação orçamentária. É na dotação orçamentária específica que são registrados todos os gastos com determinada despesa.

Em resumo, para os municípios de Santa Catarina, quanto a classificação da despesa pública orçamentária, as normas jurídicas que regem a matéria são: Lei Federal 4.320/64, Constituição Federal/88, Decreto Federal 2.829/98, Portaria SOF 42/99, Portaria Interministerial 163/01 e alterações, Portaria Conjunta 3/08 e alterações, e as Leis Orgânicas Municipais. A classificação da dotação orçamentária, pode ser representada pela Figura 1.

Entre as classificações quanto a Categoria Econômica, segundo a STN (2016), estão os Elementos de Despesa, dentre eles os classificados como Diárias Civas (elemento de número 14) e Passagens e Despesas com Locomoção (elemento de número 33). As referidas contas de despesa são conceituadas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (STN, 2016, p. 84 e 87) como:

14 - Diárias civis

Despesas orçamentárias com cobertura de alimentação, pousada e locomoção urbana, do servidor público estatutário ou celetista que se desloca de sua sede em objeto de serviço, em caráter eventual ou transitório, entendido como sede o Município onde a repartição estiver instalada e onde o servidor tiver exercício em caráter permanente.

...

33 – Passagens e Despesas com Locomoção

Despesas orçamentárias, realizadas diretamente ou por meio de empresa contratada, com aquisição de passagens (aéreas, terrestres, fluviais ou marítimas), taxas de embarque, seguros, fretamento, pedágios, locação ou uso de veículos para transporte de pessoas e suas respectivas bagagens, inclusive quando decorrentes de mudanças de domicílio no interesse da administração.

No tocante à esta pesquisa, os elementos 14 e 33, pertencem às Despesas Correntes, portanto, não compõem o total de gastos com Pessoal, nem tão pouco são somados para fins de limite da despesa de pessoa definido na Lei 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Para fins de tributação são consideradas despesas de caráter indenizatório e livre de tributação, a exceção são as diárias que no mês ultrapassem 50% da remuneração do servidor beneficiário, sobre as quais incidirá imposto de renda.

Cabe destacar que no elemento de despesa 33 não são registradas as despesas com transporte coletivo habitual do servidor, destinado ao deslocamento casa-trabalho-casa, estas despesas têm elemento específico (49 - Auxílio transporte).

O gasto com deslocamento de servidores a serviço faz parte da rotina na administração pública, necessário para realização das atividades. Cabe aos servidores e principalmente aos administradores, a coerência na utilização de diárias e passagens, visando a boa gestão e otimização dos recursos públicos.

As despesas dos elementos 14 e 33, são normalmente registras na contabilidade quando os servidores se deslocam para participar de atividades como cursos, reuniões e participação em eventos nos quais estão a trabalho, representando a instituição de origem. Cada município possui autonomia para legislar sobre o tema, estabelecendo regras, valores e limites. É comum que as normas jurídicas municipais vedem a concessão de diárias para deslocamentos aos municípios limítrofes e para deslocamentos com início e retorno no mesmo dia, durante o horário de expediente do órgão público.



3 Método e procedimentos da pesquisa

Esta pesquisa possui abordagem quantitativa, objetivos exploratórios, com procedimentos de pesquisa participativa e levantamento de dados documentais. A intenção foi estudar os gastos públicos com deslocamento de servidores dos pequenos municípios, aqui considerados aqueles com população inferior a 5.000 habitantes.

A escolha foi pelos municípios que se encontram no território do estado de Santa Catarina, localizado na região sul do Brasil, pois alguns deles fazem parte do cotidiano profissional dos autores desta pesquisa. Da população de 108 pequenos municípios, apenas um deles (Santa Rosa do Sul), não compõem a amostra desta pesquisa, por não ter divulgado os dados oficiais até a data da coleta (2017).

Tabela1
Pequenos municípios de Santa Catarina

Nome do Município	Habitantes	Nome do Município	Habitantes	Nome do Município	Habitantes
Santiago do Sul	1.465	São Bernardino	2.677	Vargeão	3.532
Lajeado Grande	1.490	Iomerê	2.739	Cerro Negro	3.581
Flor do Sertão	1.588	Rancho Queimado	2.748	Witmarsum	3.600
Presidente Castello Branco	1.725	Novo Horizonte	2.750	Doutor Pedrinho	3.604
Tigrinhos	1.757	Capão Alto	2.753	Dona Emma	3.721
Paial	1.763	Princesa	2.758	Cordilheira Alta	3.767
Jardinópolis	1.766	Chapadão do Lageado	2.762	Saltinho	3.961
Macieira	1.826	Sul Brasil	2.766	Jaborá	4.041
Barra Bonita	1.878	Celso Ramos	2.771	Modelo	4.045
Cunhataí	1.882	Vargem	2.808	Paraíso	4.080
São Miguel da Boa Vista	1.904	Matos Costa	2.839	Pedras Grandes	4.107
Ibiam	1.945	Brunópolis	2.850	Xavantina	4.142
Alto Bela Vista	2.005	Morro Grande	2.890	Arabutã	4.193
Ermo	2.050	Santa Terezinha do Progresso	2.896	Iraceminha	4.253
Irati	2.096	Bandeirante	2.906	Nova Itaberaba	4.267
Bom Jesus do Oeste	2.132	União do Oeste	2.910	Nova Erechim	4.275
Jupia	2.148	Peritiba	2.988	Salto Veloso	4.301
Lacerdópolis	2.199	Zortéa	2.991	Ervál Velho	4.352
Marema	2.203	São Bonifácio	3.008	Bom Jardim da Serra	4.395
Arvoredo	2.260	Entre Rios	3.018	Caxambu do Sul	4.411
Ouro Verde	2.271	Pinheiro Preto	3.147	Passos Maia	4.425
Presidente Nereu	2.284	São Martinho	3.209	Rio Fortuna	4.446
Painel	2.353	Anitápolis	3.214	Botuverá	4.468
Palmeira	2.373	Major Gercino	3.279	Tunápolis	4.633
Santa Helena	2.382	Serra Alta	3.285	Lindóia do Sul	4.642
Águas Frias	2.424	Bocaina do Sul	3.290	Guatambú	4.679



Rio Rufino	2.436	Atalanta	3.300	São Pedro de Alcântara	4.704
Coronel Martins	2.458	Ponte Alta do Norte	3.303	José Boiteux	4.721
Frei Rogério	2.474	Leoberto Leal	3.365	Ipira	4.752
Urupema	2.482	Ibicaré	3.373	Piratuba	4.786
Mirim Doce	2.513	Calmon	3.387	Vargem Bonita	4.793
Bom Jesus	2.526	São João do Itaperiú	3.435	Riqueza	4.838
Formosa do Sul	2.601	Braço do Trombudo	3.457	Ponte Alta	4.894
Belmonte	2.635	Galvão	3.472	Agronômica	4.904
Abdon Batista	2.653	Arroio Trinta	3.502	Guarujá do Sul	4.908
Planalto Alegre	2.654	Treviso	3.527		

Nota. Adaptado do IBGE, 2016

A pesquisa foi efetuada com base nos últimos 6 anos de balanços publicados: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. A maioria dos dados da pesquisa foram coletados no portal do cidadão do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE-SC), quando não estavam disponíveis neste, foram coletados do portal de transparência de cada município. Todos os dados foram coletados manualmente, nos relatórios disponibilizados pelos municípios na *internet*.

Esta pesquisa irá analisar as despesas classificadas em nível de Elemento de despesa (representada por LL na Figura 1). Neste sentido as Diárias civis e as Passagens e despesas com locomoção, pertencem ao mesmo nível de classificação quanto a natureza, demonstrada na Figura 2.



Figura 2. Classificação quanto a natureza
Fonte: Adaptado de STN (2016)

Para efeitos desta pesquisa, será considerado gasto com deslocamento do servidor a serviço, a soma das contas contábeis de Diárias e de Passagens e Despesas com Locomoção.

A variável dependente são os gastos relacionados na conta Diárias e na conta Passagens e Despesas de Deslocamento (GDP). Como variáveis independentes foram selecionadas as variáveis: Despesa corrente (DC), Despesas de pessoal (DP), Receita Corrente Líquida (RCL), Receita Tributária (RT) e Distância da Capital.

Inicialmente foi realizada a análise descritiva dos GDP, apresentado um gráfico comparativo dos municípios pesquisados e total de gastos por ano. Na sequência foi realizada a análise por correlação e posteriormente uma análise individualizada do comprometimento em relação às variáveis de despesas e receitas. Por fim foi realizado o cálculo da média de gastos



dos municípios de acordo com a distância em que se encontram da capital do estado (Florianópolis- SC).

As variáveis utilizadas nesta pesquisa não tiveram como base estudos anteriores e sim, foram selecionadas de acordo com a experiência profissional dos autores, na área contábil de pequenos municípios de Santa Catarina. Como a temática é nova e a necessidade de pesquisa emerge do clamor social pela transparência na aplicação dos recursos públicos, percebeu-se a necessidade de uma pesquisa participativa, contribuindo assim com o desenvolvimento de novas pesquisas na temática.

Segundo Dyckman e Zeff (2015), as pesquisas estão se afastando da prática contábil, desde a década de 60 se valorizam pesquisas com vasto referencial teórico e com análises estatísticas robustas, que dificultam a compreensão dos stakeholders e afastam os achados teóricos da realidade prática dos contadores, mas é preciso mudar.

Esta pesquisa buscou apresentar um texto em linguagem simples e com análises de fácil compreensão, a fim de estimular a leitura de jovens pesquisadores e profissionais do mercado. A intenção foi mensurar o percentual de comprometimento dos recursos públicos com os GDP. Assim, a principal limitação desta pesquisa foi a escolha das variáveis e os métodos de análise empregados.

4 Resultado e análise dos dados

Inicialmente foram levantados os gastos do deslocamento de servidores a serviço, nos últimos 6 exercícios (2011 a 2016). A estatística descritiva com base na média municipal dos gastos anuais no período, relevou uma variação elevada no valor entre os municípios pesquisados.

Conforme se percebe na Tabela 2 e na Figura 3, ocorreu grande variação nos gastos dos municípios pesquisados. As diárias variaram de R\$ 199,31 a R\$ 216.321,40 por ano, enquanto que para as passagens e despesas de locomoção, houve municípios que não gastaram nada e outros que gastaram R\$ 124.155,00 no mesmo período.

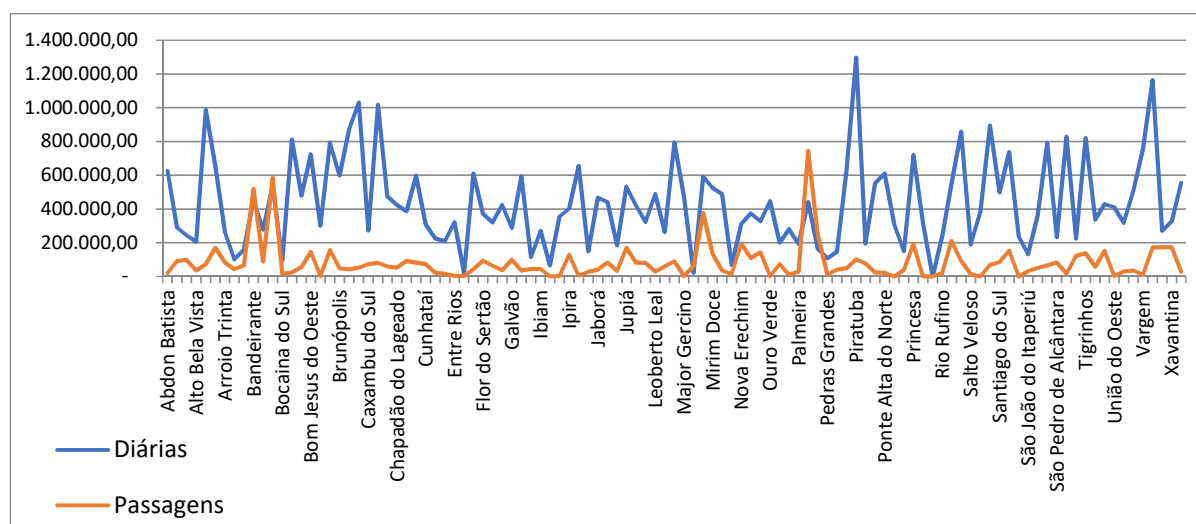


Figura 3. Total de gastos no período (2011-2016)

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2

Principais resultados da estatística descritiva

Diárias		Passagens e despesas de locomoção	
Média	72.143,44	Média	14.085,66
Mediana	63.602,80	Mediana	9.516,51
Mínimo	199,31	Mínimo	0
Máximo	216.321,40	Máximo	124.155,00
Soma	7.719.349,00	Soma	1.507.166,00

Nota. Dados da pesquisa

O gasto médio anual, acumulado nestes elementos de despesas, dos 107 municípios pesquisados, foi de R\$ 9.226.515,00 no período analisado. Partindo da afirmação do promotor de justiça do Ministério Público de Mato Grosso do Sul, de que as diárias estão deixando de ser verba indenizatória para, em alguns casos, se tornarem verbas remuneratórias (G1,2017), isso representaria o equivalente a 9.847 salários mínimos atuais.

Avaliando o total acumulado de gastos por ano, observou-se que no ano de eleições estadual/federal (2014) os gastos tiveram seu maior pico. A Figura 4 ilustra estes resultados.

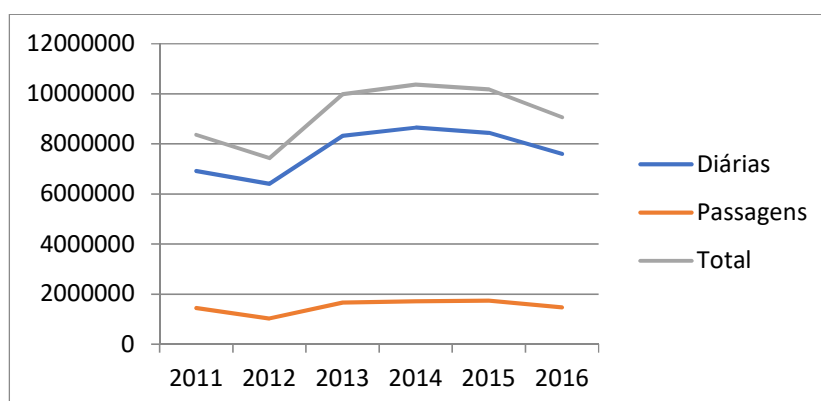


Figura 4. Total de gastos por ano (acumulado dos municípios)

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados da Figura 4 são semelhantes aos apresentados pelo Diário Catarinense (2017) para os gastos da ALESC, porém, o pico de gastos no legislativo estadual foi no ano de 2013 (pré-eleitoral), seguindo e muito próximo de 2014 (ano eleitoral). Na matéria veiculada, outras informações foram levantadas e revelaram que a maioria das diárias iniciam nas quintas e sextas-feiras e em período de recesso parlamentar ou feriados prolongados. Estas informações não foram levantadas nesta pesquisa, em relação aos dados municipais.

Apesar dos elevados gastos na análise geral, se analisado caso a caso, observa-se que alguns municípios estão gastando valores insignificantes, o que, de acordo com a experiência profissional dos autores, pode ser uma manobra contábil. Ocorre que a legislação atual autoriza o empenho de "adiantamento de despesas", na modalidade empenho estimativo, que permite que sejam empenhados, liquidados e pagos, valores estimados da despesa, que irá ocorrer *a posteriori*.

Em relação ao regime de adiantamento de despesas, além das normas federais, os municípios pesquisados estão sujeitos aos procedimentos estabelecidos na Resolução 14/2012



(TCE-SC, 2012), que estabelece "Art. 6º Os recursos públicos concedidos para realização de despesas pelo regime de adiantamento serão aplicados diretamente pelo servidor formalmente designado para gerir os recursos." Cabe destacar que os adiantamentos exigem do beneficiário a posterior prestação de contas e devolução dos recursos não utilizados, porém, a fiscalização desta prestação de contas, em primeira instância, é feita por agente municipal que tem por obrigação conferir se os documentos fiscais entregues estão de acordo com o objetivo do empenho, previamente estabelecido. Neste caso, poderiam ser realizadas na modalidade adiantamento, as despesas que correspondem às diárias e passagens.

Os valores despendidos em diárias e passagens demonstram ser vultuosos, principalmente por se tratarem de municípios pequenos, com menos de 5.000 habitantes. Mas é importante verificar se os GDP têm alguma relação com outras variáveis. A Tabela 3 apresenta o cálculo da correlação, conforme já mencionado nos aspectos metodológicos.

Tabela 3
Cálculo da correlação

	<i>GDP</i>	<i>DC</i>	<i>DP</i>	<i>RCL</i>	<i>RT</i>
Total	1				
DC	-0,04705	1			
DP	0,16097	0,07255	1		
RCL	-0,06263	0,98208	0,09257	1	
RT	-0,13292	0,60257	0,04202	0,646157	1

Nota. dados da pesquisa

Observa-se que de acordo com a Tabela 3 não existe correlação representativa entre despesas com deslocamento de servidores e as demais variáveis, por serem todos os valores da coluna GDP, muito próximos de zero. Estes resultados sugerem que realmente, o volume no fornecimento de diárias e passagens depende da avaliação subjetiva do gestor, que pode ou não autorizar o gasto.

Para melhor analisar a relação, foi realizada uma análise vertical nos balanços, utilizando as mesmas variáveis como base, a fim de calcular o percentual de comprometimento com GDP no período estudado (2001-2016). A Tabela 4 apresenta o resumo dos resultados desta análise.

Tabela 4
Comprometimento com GDP

Nome do Município	DC	DP	RCL	RT	Nome do Município	DC	DP	RCL	RT
Abdon Batista	0,9%	1,8%	0,8%	6,2%	Major Gercino	0,8%	1,6%	0,9%	25,2%
Agronômica	0,6%	1,0%	0,6%	9,3%	Marema	0,1%	0,3%	0,1%	0,8%
Águas Frias	0,5%	1,2%	0,4%	8,7%	Matos Costa	1,4%	3,1%	1,3%	50,1%
Alto Bela Vista	0,3%	0,8%	0,3%	7,2%	Mirim Doce	1,2%	2,2%	1,0%	34,6%
Anitápolis	1,8%	4,0%	1,7%	46,9%	Modelo	0,9%	1,5%	0,9%	26,0%
Ararutã	1,3%	2,1%	1,1%	26,3%	Morro Grande	0,2%	0,1%	0,1%	3,4%
Arroio Trinta	0,5%	1,0%	0,4%	4,9%	Nova Erechim	0,9%	1,4%	0,8%	19,8%
Arvoredo	0,2%	0,5%	0,2%	3,0%	Nova Itaberaba	0,9%	1,4%	0,8%	16,0%
Atalanta	0,3%	0,7%	0,3%	8,0%	Novo Horizonte	0,8%	1,8%	0,7%	13,6%
Bandeirante	1,3%	3,3%	1,2%	24,6%	Ouro Verde	0,8%	1,4%	0,8%	24,6%



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Barra Bonita	0,6%	1,5%	0,5%	9,5%	Paial	0,3%	1,1%	0,3%	4,8%
Belmonte	1,4%	3,9%	1,3%	16,6%	Painel	0,6%	1,2%	0,5%	9,8%
Bocaina do Sul	0,2%	0,3%	0,2%	2,3%	Palmeira	0,4%	0,6%	0,3%	6,9%
Bom Jardim da Serra	1,4%	2,4%	1,2%	15,3%	Paraíso	1,6%	3,6%	1,5%	30,4%
Bom Jesus	0,9%	1,7%	0,9%	37,7%	Passos Maia	0,5%	0,9%	0,5%	10,0%
Bom Jesus do Oeste	1,3%	3,4%	1,2%	19,5%	Pedras Grandes	0,2%	0,4%	0,2%	7,7%
Botuverá	0,5%	0,8%	0,4%	9,4%	Perituba	0,2%	0,6%	0,2%	5,5%
Braço do Trombudo	1,3%	2,3%	1,2%	16,4%	Pinheiro Preto	1,2%	2,1%	1,1%	29,7%
Brunópolis	1,0%	2,5%	1,0%	18,1%	Piratuba	2,0%	1,9%	1,9%	25,0%
Calmon	1,3%	2,4%	1,2%	25,8%	Planalto Alegre	0,5%	1,0%	0,4%	12,2%
Capão Alto	1,7%	2,5%	1,5%	25,4%	Ponte Alta	1,0%	1,5%	0,9%	22,3%
Caxambu do Sul	0,5%	0,8%	0,4%	8,0%	Ponte Alta do Norte	1,1%	2,0%	1,0%	20,6%
Celso Ramos	1,9%	2,7%	1,7%	44,6%	Presidente Castello Branco	0,5%	1,1%	0,5%	16,5%
Cerro Negro	0,8%	1,5%	0,7%	11,2%	Presidente Nereu	0,3%	0,7%	0,3%	18,6%
Chapadão do Lageado	0,7%	1,5%	0,6%	9,6%	Princesa	1,6%	3,4%	1,5%	30,0%
Cordilheira Alta	0,6%	1,3%	0,6%	9,8%	Rancho Queimado	0,5%	1,0%	0,4%	9,6%
Coronel Martins	1,1%	2,5%	1,0%	23,1%	Rio Fortuna	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%
Cunhataí	0,5%	1,9%	0,5%	6,7%	Rio Rufino	0,4%	1,0%	0,4%	11,5%
Dona Emma	0,4%	0,7%	0,4%	8,2%	Riqueza	1,4%	2,5%	1,2%	27,5%
Doutor Pedrinho	0,3%	0,7%	0,3%	5,9%	Saltinho	1,8%	3,2%	1,7%	35,5%
Entre Rios	0,2%	1,1%	0,2%	2,5%	Salto Veloso	0,3%	0,5%	0,3%	5,7%
Ermo	0,0%	0,1%	0,0%	0,4%	Santa Helena	0,7%	1,4%	0,6%	15,0%
Erval Velho	1,0%	1,9%	0,9%	11,4%	Santa Terezinha do Progresso	1,7%	3,7%	1,6%	49,9%
Flor do Sertão	0,7%	1,9%	0,6%	10,6%	Santiago do Sul	1,0%	2,5%	1,0%	36,5%
Formosa do Sul	0,6%	1,6%	0,5%	9,0%	São Bernardino	1,6%	3,0%	1,6%	49,3%
Frei Rogério	0,8%	1,6%	0,7%	15,1%	São Bonifácio	0,4%	0,8%	0,4%	12,1%
Galvão	0,5%	1,2%	0,4%	16,2%	São João do Itaperiú	0,3%	0,5%	0,2%	2,3%
Guarujá do Sul	1,1%	1,8%	1,0%	19,7%	São Martinho	0,8%	1,5%	0,7%	23,3%
Guatambú	0,2%	0,4%	0,2%	4,7%	São Miguel da Boa Vista	1,6%	3,4%	1,5%	54,8%
Ibiam	0,5%	1,1%	0,5%	13,5%	São Pedro de Alcântara	0,6%	0,9%	0,5%	12,4%
Ibicaré	0,1%	0,2%	0,1%	1,1%	Serra Alta	1,7%	3,1%	1,5%	38,2%
Iomerê	0,6%	1,0%	0,5%	9,0%	Sul Brasil	0,6%	1,4%	0,6%	20,3%
Ipira	0,6%	1,4%	0,5%	8,9%	Tigrinhos	2,0%	3,7%	1,8%	60,1%
Iraceminha	0,8%	2,0%	0,8%	15,4%	Treviso	0,6%	0,7%	0,6%	12,4%
Irati	0,3%	0,7%	0,2%	1,1%	Tunápolis	1,0%	1,5%	1,0%	23,4%
Jaborá	0,9%	1,2%	0,8%	18,2%	União do Oeste	0,5%	1,5%	0,4%	8,0%
Jardinópolis	0,8%	2,0%	0,8%	24,9%	Urupema	0,5%	1,3%	0,4%	9,2%
José Boiteux	0,4%	0,6%	0,3%	8,3%	Vargem	0,9%	1,6%	0,8%	18,0%
Jupia	1,2%	2,6%	1,2%	34,0%	Vargem Bonita	1,5%	2,6%	1,3%	31,8%
Lacerdópolis	1,0%	1,7%	0,9%	27,1%	Witmarsum	0,7%	1,3%	0,6%	3,8%
Lajeado Grande	0,7%	1,7%	0,7%	20,2%	Xavantina	0,7%	1,5%	0,7%	13,9%
Leoberto Leal	0,9%	1,6%	0,8%	18,9%	Zortéa	0,8%	2,0%	0,7%	24,1%
Lindóia do Sul	0,6%	0,9%	0,5%	11,1%	MÉDIA	0,8%	1,6%	0,8%	17,7%
Macieira	1,3%	3,0%	1,2%	20,7%					

Nota. Dados da pesquisa



A Tabela 4 apresenta ao final a média dos comprometimentos dos municípios. Partindo-se deste parâmetro, observa-se que não existe um padrão de gastos com deslocamento de servidores a serviço, entre os municípios com menos de 5.000 habitantes. Analisando a média geral de comprometimento, não é tão preocupante. Porém, alguns municípios estão comprometendo muito além da média geral. Na análise do comprometimento dos recursos correntes gerais, os municípios de Tigrinho e Piratuba são os que mais gastaram (2% da DC; 1,8% e 1,95 da RCL).

Cabe destacar que os elementos de despesa objeto desta pesquisa (diárias e passagens), pertencem às DC. Assim, as DP só foram utilizadas como variável comparativa, porque afirmações de promotores públicos (Gazeta do povo, 2015; MPSC, 2016; A Hora, 2017 e G1, 2017), indicam que as diárias e passagens que legalmente tem caráter indenizatório, estão se configurando como complemento das despesas remuneratórias. Tigrinho e Santa Terezinha do Progresso comprometeram o equivalente a 3,7% da DP com diárias e passagens, porém, nem todos os servidores públicos recebem diárias e esta análise deveria ser mais aprofundada em outras pesquisas.

O dado mais preocupante é o comparativo com a RT, que envolve Impostos, Taxas e a Contribuição de Melhoria, pagos pelo cidadão e revertidos diretamente em recursos para o município. A RT é considerada a principal fonte de recursos próprios e livres dos municípios, e revelou a maior variação de comprometimento, além dos maiores percentuais calculados. Foram 11 municípios que comprometeram mais que o dobro da média geral (35%), entre eles destacam-se 3 que gastaram mais de 50% do que arrecadaram em RT (Tigrinho, São Miguel da Boa Vista e Matos Costa). O município de Tigrinho foi o que mais comprometeu recursos, 60% de sua RT.

Considerando que em municípios pequenos a estrutura física e de pessoal, nem sempre é a necessária para atender a população, muitos deles buscam ajuda em centros maiores, o que, de acordo com a experiências dos pesquisadores, eleva as despesas com diárias, principalmente dos motoristas da área de saúde e pessoal do setor administrativo. Neste sentido, foi calculada a média de gastos dos municípios, agrupados por faixas de acordo com a distância até a capital do estado de Santa Catarina (Florianópolis).

Tabela 5
Valor médio de gasto em relação à distância até a capital

Faixa de corte	Distância da Capital	Nº de Municípios	Gasto médio por Município no período (2011-2016)
1	0 a 200 KM	16	334.574,14
2	De 201 a 400 KM	24	518.738,54
3	De 401 a 600 KM	30	504.996,80
4	Acima de 601 km	37	605.574,93

Nota. Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 5, observa-se que quanto maior a distância dos municípios até a capital, maior o gasto médio destes com diárias. Porém, devido a grande quantidade de municípios em cada faixa analisada, é importante aprofundar a análise em pesquisas futuras, visto que existe grande variação no gasto de cada um deles, o que pode distorcer a interpretação pela média dos resultados.



5 Conclusão

Esta pesquisa analisou os gastos com deslocamento a serviço, de servidores dos municípios de Santa Catarina com menos de 5.000 habitantes, no período de 2011 a 2016. Os resultados revelaram que os valores desembolsados foram elevados e que não existe correlação entre estes gastos e as variáveis de recursos correntes utilizadas (DC, DP, RCL e RT). Ao analisar a distância dos municípios em relação a capital do estado de Santa Catarina, pela média de gastos, pode-se afirmar que quanto maior a distância maior o gasto com diárias.

Na comparação anual dos gastos, percebe-se que em anos de eleições estaduais e federais ocorreram os maiores volumes de gastos. Esse resultado corrobora com os achados veiculados pelo Diário Catarinense (2017), em relação a ALESC.

Os recentes escândalos envolvendo gastos abusivos com diárias e as afirmações de promotores de justiça e auditores de Tribunais de Contas, de que os gastos com deslocamento de servidores a serviço estão se configurando como parcelas irregulares de incremento da remuneração pessoal dos servidores beneficiados (Gazeta do Povo, 2015; MPSC, 2016; A Hora, 2017 e G1, 2017), parece se confirmar nesta pesquisa. Porém, como não foram encontrados outros estudos acadêmicos com este foco, é necessária ampliar o arcabouço teórico sobre o tema.

A grande variação de dispêndios em municípios com características populacionais e orçamentárias semelhantes, aliada a falta de legislação que limite os gastos com diárias e passagens, direciona para a interpretação de que o pagamento destas despesas depende principalmente da iniciativa do servidor em realizar o pedido, e da anuência do gestor em autorizá-lo. Com base nisso, em uma próxima pesquisa pode-se partir do pressuposto de que servidores que tem uma relação mais próxima com o gestor, podem ser mais beneficiados com fornecimento de diárias e passagens.

A análise individual por município revelou discrepâncias entre os valores, que precisam ser aprofundadas em pesquisas contábeis futuras. Com base na experiência profissional dos autores, não é possível que o município não tenha realizado nenhum gasto com diárias e passagens no ano. Porém, os dados revelaram que enquanto alguns municípios não tiveram nenhuma despesa com passagem em 6 anos analisados, outro teve R\$ 124.155,00. O mesmo comportamento foi observado quanto às despesas com diárias, o gasto anual de R\$ 199,31 em um município, contrasta com o gasto de R\$ 216.321,40 em outro município. A sugestão é verificar em futuros estudos, se os gastos estão sendo registrados contabilmente em outra modalidade (desviando então o foco da mídia), para isso, o ideal é verificar os históricos dos registros contábeis dos empenhos estimativos do tipo "adiantamento de despesa". Fica a sugestão de partir do pressuposto de que é necessário e devido o gasto com diárias de servidores que se deslocam a serviço.

Outro achado da pesquisa que merece destaque foi o comprometimento dos recursos públicos municipais, que segundo a CNM (2015), já são escassos. Em alguns municípios, comparado com o valor total arrecadado da receita tributária, os gastos com deslocamento de servidores ultrapassaram 50% da arrecadação. O município de Tigrinho chegou a comprometer 60,1% da RT, o que é inviável sob o aspecto da sustentabilidade do município.

Para municípios tão pequenos, onde alguns gastaram mais de R\$ 1.200.000,00 no período, cabe verificar as justificativas apresentadas pelos beneficiários para concessão das diárias e passagens, comparando com os possíveis benefícios que estes gastos trouxeram para o município. Ao analisar um espaço temporal posterior ao pagamento destas despesas, talvez



sejam identificados benefícios de natureza qualitativa e quantitativa. O pressuposto é de que a concessão de diárias e passagens para algumas atividades inerentes aos órgãos públicos, possa trazer benefícios à formação do capital intelectual dos servidores e angariar recursos externos para o município. Esse é um ganho sustentável que justificaria os elevados gastos registrados.

Como já mencionado na metodologia, esta pesquisa apresenta como principais limitações as variáveis escolhidas e a metodologia de análise utilizada, principalmente por algumas de suas conclusões se sustentarem na experiência profissional dos autores e não em um vasto arcabouço teórico sobre a temática. Assim, apresenta as contribuições típicas de uma pesquisa participativa.

Referências

- A Hora. (2017). MP investiga vereadores por uso excessivo de diárias. Matéria veiculada em 04 de maio de 2017. Disponível em: <http://www.jornalahora.com.br/2017/05/04/mp-investiga-veredores-por-uso-excessivo-de-diarias>. Acesso em: 18 maio 2017.
- Andrade, N. D. A. (2013). Contabilidade pública na gestão municipal: Métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade (5ª edição). São Paulo: Atlas.
- Araújo, I.; & Arruda, D. (2009). Contabilidade pública: Da teoria à prática (2ª edição). São Paulo: Saraiva.
- Brasil. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 15 ago. 2017.
- _____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 15 ago. 2017.
- CNM, Confederação Nacional dos Municípios. (2015). Modernizar a gestão pode ser um caminho de enfrentar a crise nos Municípios, aponta Seminário. Matéria veiculada em 1 de outubro de 2015. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/modernizar-a-gestao-pode-ser-um-caminho-de-enfrentar-a-crise-nos-municipios-aponta-seminario>. Acesso em 02 ago. 2017.
- CNM, Confederação Nacional dos Municípios. (2017). Pauta Municipalista 2017 - XX Marcha. 124 p. Brasília: CNM.
- Diário Catarinense. (2017). Assembléia Legislativa de Santa Catarina gasta mais com diárias do que o Congresso Nacional. Matéria veiculada em 9 de maio de 2017. Disponível em: http://www.clicrbs.com.br/sites/swf/dc_diarias_alesec. Acesso em: 05 ago. 2017.
- Dyckman, T. R.; & Zeff, S. A. Accounting Research: Past, Present, and Future. ABACUS, 51(4).
- Fabre, V. V.; & Bonfante, E. A. (2017). Produção Científica sobre Contabilidade Pública: Estudo Bibliométrico dos Últimos 10 Anos. Anais do Congresso USP de Iniciação Científica, 17, São Paulo.
- Fabre, V. V.; Schlup, D.; Pandini, J. (2016). Aplicação de Recursos públicos no ensino Fundamental: Será que o custo interfere na qualidade? Anais do Congresso Brasileiros de Contabilidade, 20. Fortaleza.



- G1, Portal de notícias da central Globo de jornalismo. (2017). Câmara de Iguatemi empenha diária antes até do pedido da viagem, diz MP. Matéria veiculada em 21 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://g1.globo.com/mato-grosso-do-sul/noticia/2017/02/camara-de-iguatemi-empenha-diaria-antes-ate-do-pedido-da-viagem-diz-mp.html>. Acesso em: 12 ago. 2017.
- Gazeta do Povo. (2015). TC-PR notifica 45 prefeituras e câmaras por abuso de gastos com diárias. Matéria veiculada em 18 de agosto de 2015. Disponível em: <http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/tc-pr-notifica-45-prefeituras-e-camaras-por-abuso-de-gastos-com-diarias-0ti4crodmnb4mqndsuyli77ww>. Acesso em: 10 ago. 2017.
- IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2017). Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home>. Acesso em: 20 maio 2017.
- Kohama, H. (2008). Contabilidade pública: Teoria e prática (10ª edição). São Paulo: Atlas.
- Lima, D. V. D.; & Castro, R. G. D. Contabilidade pública: Integrando união, estados e municípios (SIAFI e SIAFEM) (3ª edição). São Paulo: Atlas.
- MPSC, Ministério Público de Santa Catarina. (2016). Diárias irregulares em municípios catarinenses são investigadas pelo MPSC. Matéria veiculada em 29 de julho de 2016. Disponível em: <https://www.mpsc.mp.br/noticias/diarias-irregulares-em-municipios-catarinenses-sao-investigadas-pelo-mpsc>. Acesso em: 11 ago. 2017.
- Platt, O. A. N.; Cruz, F.; Ensslin, S. R.; & Ensslin, L. (2007). Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. Contabilidade Vista & Revista, 18 (1), 75-94.
- Prade, A. J.; & Fabre, V. V. (2018). Poder Legislativo Municipal: análise dos gastos com pessoal nas capitais brasileiras. Revista Brasileira de Contabilidade, 229 (47), 84-93.
- Raupp, F. M. (2011). Gestão de custos no legislativo municipal como instrumento de prestação de contas: um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, 16 (59), São Paulo.
- Rodrigues, S.L. (2011). Mídia, Informação e Transparência construindo a Cidadania Contra a Corrupção no Maranhão. Trabalho apresentado no Grupo de Trabalho da II Conferência Sul-Americana e VII Conferência Brasileira de Mídia Cidadã.
- Silva, L. M. (2011). Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública (9ª edição). São Paulo: Atlas.
- Silva, L. M. (2008). Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas.
- Slomsky, V. (2009). Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal (2ª edição). São Paulo: Atlas.
- STN, Secretaria do Tesouro Nacional. (2016). Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Exercício 2017. 1(7), 416 p. Brasília: MF. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773. Acesso em: 02 out. 2016.



TCE-SC, Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. (2012). Instrução normativa 14, de 13 de junho de 2012. Disponível em:

http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/instrucao_normativa_n_14-2012_consolidada.pdf%20. Acesso em: 13 ago. 2017.