

REGIME DE CAIXA DIFERENCIADO *Versus* REGIME DE COMPETÊNCIA: O IMPACTO SOBRE O LIMITE MÍNIMO DE GASTOS COM SAÚDE NOS MUNICÍPIOS DA ZONA DA MATA SUL DE PERNAMBUCO

Robson Bento Santos

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

E-mail: keison.rb@gmail.com

Michel José da Silva

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco (IFPE)

E-mail: michelvishenko@hotmail.com

Linha Temática: Controladoria no Setor Público

RESUMO

A pesquisa teve como objetivo verificar como a adoção do Regime de Caixa Diferenciado nos municípios da Zona da Mata Sul de Pernambuco impactam no atendimento da exigência legal de aplicação de um limite mínimo em gastos com Saúde. Para isso, foi feita uma pesquisa Bibliográfica, Explicativa, Indutiva e Aplicada, sendo feito um estudo do Universo no período de 5 anos, iniciado em 2013 e findo em 2017. Os achados da pesquisa indicam que, quando comparado com o Regime de Competência, a adoção do Regime de Caixa Diferenciado faz com que os municípios evidenciem gastos com saúde em montante superior ao efetivamente ocorrido, o que contribui para que os limites mínimos de aplicação, exigidos legalmente, sejam atingidos pelos municípios. Verificou-se, também, que houve um crescimento de mais de 90% dos gastos que são evidenciados num exercício financeiro e são cancelados no ano seguinte, o que revela uma fragilidade no processo de apuração desse limite mínimo de gastos. Entretanto, tal fragilidade ainda não suficiente para comprometer o atingimento efetivo do limite mínimo de gastos com saúde.

Palavras-chave: Orçamento Público; Gastos com Saúde; Gestão Pública; Regimes Contábeis.

1. INTRODUÇÃO

O orçamento público brasileiro, na concepção de Giacomoni (2008), se constitui numa peça autorizativa que permite ao Estado arrecadar recursos, geralmente por meio da arrecadação tributária, e aplicá-los no atendimento das principais demandas sociais.

Dentre essas demandas sociais a saúde e a educação ganham grande importância, se constituindo num consenso internacional de que investimentos nessas duas áreas são vitais ao desenvolvimento de um país, haja vista que se verificou que há uma relação direta entre o desenvolvimento socioeconômico de um país e os investimentos realizados em saúde e educação (Sen, 2010). A OMS (2003) corroborando com essa perspectiva, após estudos realizados em diversos países, afirmou os países com maiores crescimentos econômicos apresentaram maiores investimentos em saúde.

A saúde também recebeu um destaque especial na Constituição Federal de 1988, uma vez que é exigido do gestor público a obrigatoriedade de que sejam aplicados, dentre os recursos disponíveis, um limite mínimo para a saúde, sendo o ente público penalizado com diversas sanções, caso não seja cumprido esse limite.

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

Art. 30. Compete aos Municípios:

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:

III - não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde; Grifo nosso. (Brasil, 1988. Art 23, 30, 35 e 196)

A Lei Complementar nº 141/2012, especificou o montante mínimo que os municípios devem aplicar nas ações de saúde, sendo, conforme previsto no art. 7º o percentual de 15% sobre o valor das receitas arrecadadas pelos municípios.

Porém, a forma de apuração e evidenciação desse montante mínimo se apresenta conflitante, uma vez que o Orçamento Público Brasileiro tradicionalmente adota o Regime de Caixa Diferenciado, por força do art. 35 da Lei nº 4.320/1964; porém, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), que foram absorvidas pelo Brasil, preconizam que o regime que deve ser adotado tanto pelo Orçamento quanto pela Contabilidade é o Regime de Competência. Assim, no setor público brasileiro, com a aderência às IPSAS, a Contabilidade vem adotando o Regime de Competência, porém, o

Orçamento ainda mantém a postura de adoção do Regime de Caixa Diferenciado, gerando assimetria informacional entre o Orçamento e a Contabilidade.

Assim, considerando essa assimetria informacional; considerando, também, a importância que é dada às ações de saúde tanto pela literatura internacional quanto pela própria legislação brasileira e considerando que não se verifica estudos nessa temática que tenham sido aplicados aos municípios pernambucanos, justifica-se a elaboração de pesquisa que, a partir do confronto entre a adoção do Regime de Caixa Diferenciado e o Regime de Competência, vise responder ao seguinte questionamento: **Os municípios da Zona da Mata Sul de Pernambuco vêm cumprindo o limite mínimo de gastos exigido pela legislação brasileira nas ações de saúde?**

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Orçamento Público

O orçamento público consiste num instrumento onde são expostos a previsão de receita e a fixação de despesa a serem executadas no prazo máximo de um ano (Bezerra Filho, 2012). O orçamento é subordinado aos regramentos contidos principalmente na Lei Federal nº 4.320/1964, Decreto Lei nº 200/1967, Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 101/2000 (comumente chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal).

De acordo com Bezerra Filho (2012), o Orçamento Público deve se subordinar a princípios norteadores de sua gestão, entre eles a Anualidade, onde o orçamento é elaborado para ser executado num prazo de um ano (geralmente coincidindo com o ano civil); a Universalidade, que preconiza que no orçamento público devem estar abrangidas todas receitas e despesas que serão executadas; o Equilíbrio onde se preconiza que o volume de despesas deve estar subordinado ao comportamento das receitas, não podendo haver autorizações de gastos em montante superior às receitas arrecadadas e o princípio da Exclusividade que preconiza que a lei que aprova o orçamento só deve tratar da a provação da receita e fixação da despesa.

2.1.1 Receitas Orçamentárias

De acordo com Giacomoni (2008), Receita é todo ingresso de recursos arrecadados aos cofres públicos e que estão aptos a serem utilizados na execução das despesas orçamentárias. A Lei nº 4.320/1964 preconiza que as receitas dividem-se em Corrente, formada principalmente pelas receitas oriunda da arrecadação tributárias e a Receita de Capital, formada principalmente por operações de crédito e outros financiamentos.

2.1.2 Despesas Orçamentárias

Albuquerque et.al. (2008) conceituou a despesa orçamentária como o conjunto de gastos realizados pelo setor público para custear os serviços prestados a sociedade ou para a realização de investimentos.

A Lei nº 4.320/1964 subdividiu as despesas orçamentárias em Correntes e de Capital. As despesas correntes se referem aos gastos com manutenção para serviços prestados a sociedade, enquanto as despesas de capital se referem a gastos relacionados com a realização de investimentos e aquisição de equipamentos.

Conforme preconiza a supracitada Lei, as despesas orçamentárias devem se submeter aos estágios de Execução, que são: Empenho, Liquidação e Pagamento.

De acordo com Bezerra Filho (2012), o empenho se constitui no primeiro estágio de execução da despesa orçamentária e corresponde ao ato em que os gastos são efetivamente autorizados no setor público. Sob a ótica do Orçamento Público, todo e qualquer gasto só pode ser reconhecido, registrado e evidenciado se previamente houver sido efetivado a Nota de Empenho, que se constitui no documento formal que caracteriza o estágio do Empenho. Em suma, o empenho se constitui, basicamente, numa espécie de Ordem de Serviço.

O segundo estágio de execução da despesa orçamentária é a Liquidação que, de acordo com o art. 68 da Lei n.º 4.320/1964, consiste na "verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito". Assim, o estágio de Liquidação corresponde ao reconhecimento efetivo de um crédito do fornecedor, ao mesmo tempo em que representa a efetivação de uma obrigação de pagamento por parte do setor público.

O estágio de Pagamento, conforme aponta Giacomoni (2008), se constitui no momento em que o Estado quita sua obrigação de pagamento em relação ao fornecedor.

Conforme previsto no art. 36 da Lei nº 4320/1964, os gastos que forem empenhados mas não forem pagos dentro do exercício financeiro de referência do orçamento, são transferidos para o ano seguinte sob a terminologia de Restos a Pagar.

De acordo com Bezerra Filho (2012), os restos a pagar se classificam em processados, quando os gastos foram empenhados e liquidados mas não foram pagos e em não processados quando os gastos foram apenas empenhados, não tendo sido liquidados. Assim, verifica-se que os restos a pagar processados se referem a gastos efetivamente ocorridos com o devido fornecimento de materiais ou serviços por parte dos fornecedores; já os restos a pagar não processados indicam que houve a penas a autorização dos gastos, não tendo havido ainda a efetiva entrega dos materiais ou a prestação de serviços.

2.1.3 Estrutura Orçamentária Brasileira

A estrutura orçamentária no Brasil está prevista na Constituição Federal de 1988 a partir do artigo 165. A atual estrutura do Orçamento é a que o subdivide em Orçamento Fiscal, Orçamento da Seguridade Social e Orçamento de Investimento.

Conforme evidencia Bezerra Filho (2012), o Orçamento Fiscal se constitui na maior parcela do orçamento público do Brasil e é onde estão incluídas as despesas relacionadas a todos os gastos não enquadrados nos Orçamentos de Investimento e Seguridade Social, como é o caso da Educação, Segurança Pública, entre outros.

Giacomoni (2008) aponta que o Orçamento de Investimento corresponde ao orçamento das empresas estatais controladas pelo governo federal que não necessitam de recursos fiscais para manter ou ampliar suas atividades.

De acordo com Bezerra Filho (2012), a Seguridade Social compreende as despesas com previdência, assistência social e os serviços públicos de saúde. A seguridade social se divide em benefícios e serviços os benefícios tendem ser pecuniário, enquanto os serviços é uma obrigação, fazer algo por alguém, prestar sua atividade.

Conforme preceitua a Constituição Federal de 1988, a Saúde será garantida a todos independente de situação econômica, ou seja, é garantida a universalidade da cobertura e do atendimento em Saúde.

2.2 Limite Mínimo de Gastos Com Saúde

Na esfera municipal, a reserva mínima de recursos arrecadados a serem destinados aos serviços de saúde pública está prevista no art. 7º da Lei complementar nº 141/2012 e dos arts. 156, 158 e 159 da Constituição Federal de 1988. As receitas que servem de base para a apuração do limite mínimo para investimento nas ações de saúde são as arrecadações dos impostos e transferências oriundas da repartição tributária (Bezerra Filho, 2012). Dessas receitas os municípios são obrigados a aplicarem no mínimo 15% em ações de saúde pública.

A Constituição em seus arts. 156, 158 e 159, estabelece que os municípios devem destinar um montante mínimo de suas receitas em as ações e saúde pública, tendo sido estabelecido o limite mínimo de 15% pela Lei Complementar nº 141/2012.

Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal. (BRASIL, 2012, art. 7º)

Compreendem como ações de saúde, nos termos da Lei Complementar nº 141/2012, aquelas:

I - Destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito;

II – Que estejam em conformidade com objetivos e metas explicitados nos Planos de Saúde de cada ente da Federação; e

III – Sejam de responsabilidade específica do setor da saúde, não se aplicando a despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que incidentes sobre as condições de saúde da população. (Bezerra Filho, 2012, p.214)

Assim, basicamente, considera-se gastos com ações de saúde, para fins de apuração do limite mínimo de gastos aplicados, aqueles que guardem relação direta com os serviços de saúde (atenção básica, ambulatorios, vigilância sanitária, entre outros), não devendo ser considerados como gastos com saúde as despesas que indiretamente afetam a saúde, como por exemplo limpeza urbana.

2.3 Regimes Contábeis no Setor Público

De acordo com a literatura contábil internacional (Blondal, 2003; Carlin, 2005; Connolly & Hyndman, 2006; Schick, 2007; IFAC, 2010; Buhr, 2012; PWC, 2015), os fatos contábeis podem ser tratados sob a forma de dois regimes: Caixa e Competência.

O Regime de Caixa, na concepção de Carlin (2005), basicamente, se constitui na verificação do impacto gerado no caixa da entidade como condicionante ao reconhecimento dos fatos contábeis, ou seja, só são reconhecidos os fatos contábeis que resultem em ingressos ou desembolsos nas disponibilidades financeiras da entidade. Assim, eventos que não representem imediato impacto sobre o caixa da entidade, não são objeto de reconhecimento por parte da Contabilidade, como é o caso, por exemplo, da depreciação. Conforme preconizam Blondal (2003), Carlin (2005) Connolly & Hyndman (2006), IFAC (2010), Jagalla et al. (2011), Buhr (2012) e PWC (2015), a adoção do Regime de Caixa tem como principal limitação permitir a gestão dos fatos contábeis sob uma perspectiva apenas no curto prazo, o que dificulta a verificação do impacto de decisões no longo prazo. Assim, o Regime

de Caixa permite uma análise mais imediatista dos impactos dos fatos contábeis apenas sob o aspecto puramente financeiro.

O Regime de Competência, ainda sob a concepção de Carlin (2005), tem como alicerce a verificação da efetiva ocorrência de todo e qualquer fato contábil como determinante ao seu reconhecimento, independentemente se tal fato gera ou não impactos imediatos no fluxo de caixa da entidade.

Competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime e competência são ativos, passivos, patrimônio líquido/ativos líquidos, receitas e despesas. (IFAC, 2012, p. 38)

Há um certo consenso internacional quanto a adoção do Regime de Competência como base de reconhecimento dos fatos contábeis pois, ao contrário do Regime de Caixa, permite uma gestão focada na verificação dos impactos das decisões no longo prazo, o que em princípio representa um aprimoramento da transparência e do próprio processo de tomada de decisões (Blondal, 2003; Carlin, 2005; Connolly & Hyndman, 2006; Jagalla et al., 2011; Buhr, 2012; PWC,2015).

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), preconizam a adoção integral do Regime de Competência em todas as fases da gestão da informação contábil (reconhecimento, mensuração, registro e evidenciação), de forma a promover uma simetria internacional da informação contábil (IFAC, 2010).

O Regime de Caixa pode ignorar a geração de contingências que serão pagas no futuro. Dessa forma, é identificado que o Regime de Competência permite que os governos ajam com maior precaução ao realizar comprometimentos com baixo impacto no orçamento atual, mas que afetariam diversos exercícios fiscais (Schick, 2007). Assim, o melhor regime para a medição do custo potencial dos compromissos de longo prazo é justamente o de Competência, pois ele permite calcular o custo provável dos fluxos de caixa em valores presentes e antecipar medidas para que a sustentabilidade fiscal não seja comprometida (Paulsson, 2007).

Carlin (2005) aponta que em diversos países se verificam adequações aos regimes de Caixa e Competência, de acordo geralmente com especificidades legais. Assim, como uma espécie de evolução natural da informação contábil, os países que adotam o Regime de Competência em sua plenitude, como é o caso da Nova Zelândia e Austrália, partem do Regime de Caixa (estágio inicial) e vão introduzindo características inerentes à Competência até que se chegue à plenitude dos tratamentos contábeis subordinados ao Regime de Competência.

Assim, sob essa concepção, o Regime de Caixa Diferenciado se caracteriza, a partir da concepção de Carlin (2005), no primeiro estágio evolutivo rumo à Competência. Esse Regime se caracteriza ainda pela predominância do Regime de Caixa, porém, com a introdução de alguns elementos de Competência no tratamento dos eventos contábeis. Já o Regime de Competência Diferenciado, se caracteriza no segundo estágio evolutivo e se constitui na predominância da Competência no tratamento dos eventos contábeis, porém, ainda com alguns elementos do Regime de Caixa.

Considerando a concepção de Carlin (2005), no Brasil, o regime contábil utilizado corresponde ao Caixa Diferenciado, uma vez que, apesar da manifestada intensão do Brasil em migrar as normas e procedimentos contábeis à uma harmonização com o padrão preconizado nas normas contábeis internacionais (IPSAS), ainda se verifica uma forte prevalência orçamentária, que é baseado no Regime de Caixa, no tratamento dos eventos contábeis, inclusive servindo de base para as apurações dos resultados e metas das políticas públicas, como é o caso da aplicação mínima de recursos em Saúde.

A contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais. Em decorrência disso, não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores. (REZENDE et.al., 2010, p. 961)

Nesse contexto, a não adoção plena da Competência na verificação do desempenho dos gestores públicos na aplicação mínima de recursos em Saúde pode estar comprometida e apresentar distorções com a realidade fática, pois, conforme preconiza Holanda et al. (2010, p. 826), “uma contabilidade que não leve em conta a competência econômico-patrimonial resume-se a registros incompletos. A necessidade de apuração de resultados e avaliação de desempenhos conduz ao conceito de regime de competência”.

3. Metodologia

No que diz respeito a abordagem, a presente pesquisa pode ser classificada como quantitativa, pois foram utilizados os montantes monetários das receitas correntes e despesas com Saúde nos municípios estudados, tanto sob a ótica do Regime de Caixa quanto Regime de Competência.

Quanto à natureza, essa pesquisa pode ser enquadrada como uma pesquisa aplicada, haja vista que a busca pela resolução do problema tem por base dados reais dos municípios.

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa pode ser categorizada como explicativa, uma vez que será feita tanto uma descrição das variáveis componentes do cálculo do limite mínimo a ser gasto com Saúde, quanto haverá uma análise interpretativa e explicativa das informações apuradas.

No que diz respeito aos procedimentos, esta pesquisa pode ser categorizada como bibliográfica, uma vez que o desenvolvimento da pesquisa ocorreu a partir de livros, artigos científicos, legislações e websites.

Os dados foram coletados a partir da extração das informações sobre a execução orçamentária da receita e despesa dos municípios a partir do sistema do Tesouro Nacional chamado Finanças Brasil (FINBRA), onde constam os dados de ordem contábil de todos os municípios brasileiros.

O estudo ocorreu por meio da análise do Universo da pesquisa compreendido por todos os municípios que formam a Zona da Mata Sul de Pernambuco, entre os anos de 2013 e 2017. Segundo o IBGE (2015), os municípios que compõem a Zona da Mata Sul de Pernambuco são Água Preta, Amaraji, Barreiros, Belém de Maria, Catende, Cortês, Escada, Gameleira, Jaqueira, Joaquim Nabuco, Maraiá, Palmares, Primavera, Quipapá, Ribeirão, Rio Formoso, São Benedito do Sul, São José da Coroa Grande, Sirinhaém, Tamandaré e Xexéu.

4. Resultados e Discussão

A partir dos dados coletados, chegou-se aos resultados evidenciados na Tabela 1.

Tabela 1. Evolução da Receita Corrente Líquida dos Gastos com Saúde na Zona da Mata Sul de Pernambuco

Itens Orçamentários	2013	2014	2015	2016	2017
Receita Corrente Líquida	1.010.505.138,75	1.257.750.774,39	1.287.761.744,60	1.271.662.792,26	1.214.663.412,69
Gastos Com Saúde (Regime de Caixa Diferenciado) (1)	284.776.286,80	333.720.306,04	299.795.772,20	274.982.916,65	290.261.799,17
Gastos com Saúde Cancelados (Cancelamentos de Restos a Pagar) (2)	8.328.328,93	4.970.299,68	10.581.073,33	14.880.192,34	-
Gastos Com Saúde (Regime de Competência) (1)-(2)	276.447.957,86	328.750.006,35	289.214.698,87	260.102.724,31	290.261.799,17

Fonte: Elaboração do autor com base no FINBRA

Valores atualizados pelo IPCA acumulado até dezembro/2017

A partir da Tabela 1, verifica-se que entre 2013 e 2017 as receitas disponíveis (Receita Corrente Líquida) cresceram pouco mais de 20%, passando de R\$ 1,010 bilhão em 2013 para R\$ 1,214 bilhão em 2017, enquanto no mesmo período os gastos brutos reais com saúde sofreram uma queda de cerca de 2%. Desta forma, verifica-se que o comportamento dos gastos com saúde não é proporcionalmente explicado pelo comportamento das receitas.

Ainda de acordo com a Tabela 1, os gastos brutos médios com saúde no período foram de R\$ 296,7 milhões por ano, entretanto, com exceção dos anos de 2014 e 2015, os gastos brutos reais foram abaixo da média no período.

Verifica-se que a utilização do Regime de Caixa Diferenciado gerou impactos nos resultados das prefeituras. Esse impacto pode ser constatado na Tabela 1 no item “Gastos com Saúde Cancelados (Cancelamentos de Restos a Pagar)”. Esse item verifica o quanto as prefeituras cancelaram no ano seguinte os gastos que inicialmente foram computados na base de cálculo do limite mínimo legalmente exigido de aplicação em Saúde. Esse fato ocorre porque se considera como gastos do período os atos de autorizações orçamentárias de gastos (empenho), por força do art. 35 da Lei nº 4.320/1964. Desta forma, são computados no cálculo como gastos efetivos em Saúde quando, na verdade, se tratam de meras ordens de serviços que não necessariamente se concretizarão em produtos e serviços de saúde à população.

Conforme alerta Machado (2002), a fase da despesa orçamentária que mais se aproxima do conceito contábil de gasto é a Liquidação e não o Empenho, haja vista que a liquidação é o momento em que é formalizada a efetiva entrega de produtos ou prestação de serviços, independentemente da afetação ou não no caixa do município.

Por conta dessa limitação verifica-se que houve um acréscimo significativo nesses cancelamentos, demonstrando que tais valores não foram efetivamente revertidos para saúde, apesar de haver receita suficiente para arcá-los. Verifica-se que o montante de cancelamentos

de gastos variou de R\$ 8,3 milhões em 2013 para R\$ 14,8 milhões em 2016, o que representa um aumento de mais de 78% no período.

Essa informação sobre a prática de cancelamentos de gastos em anos subsequentes à apuração do cumprimento do limite legal mínimo de gastos com saúde, pode revelar, dependendo da materialidade dos cancelamentos, uma busca de atingimento do limite a partir de evidenciações de montantes de gastos que não representam a realidade factual. Desta forma, esse aumento de mais de 78% dos cancelamentos dos gastos com saúde pode representar uma preocupação com relação à efetividade do que se tem evidenciado como gastos com saúde, haja vista que os valores apresentados no período estão superavaliados e, por conta disso, representam também uma superavaliação dos resultados apurados na verificação do atingimento do limite mínimo de gastos com saúde, conforme se pode verificar na Tabela 2.

Assim, a partir da informação sobre os cancelamentos de parte dos gastos com saúde, tem-se o quanto efetivamente os municípios tiveram de gastos com saúde, que é apurado a partir da diferença entre os gastos brutos e os cancelamentos no ano seguinte. Assim, percebe-se que os gastos efetivamente aplicados variaram de R\$ 276,4 milhões em 2013 para R\$ 260,1 milhões em 2016, representando um decréscimo de 5,9%. Ao compararmos com a variação verificada nos gastos brutos no mesmo período, verifica-se que os gastos foram reduzidos em 3,4%. Assim, por causa dos cancelamentos de gastos no ano seguinte, a evidenciação da queda dos investimentos em saúde foi subavaliada em 73,5% (tendo sido evidenciada uma que de 3,4% quando na verdade a queda foi de 5,9%). É importante salientar que a análise dos cancelamentos dos gastos referentes aos gastos de 2017 não fizeram parte da composição da Tabela 1, haja vista que essa informação ainda não se encontrava disponível no FINBRA quando da elaboração desta pesquisa.

A partir dos dados evidenciados na Tabela 1, tem-se os elementos mínimos aos cálculos para verificação do limite mínimo legal de gastos a serem aplicados em saúde. Tais cálculos estão evidenciados na Tabela 2.

Tabela 2. Gastos com Saúde em Relação à Receita Corrente Líquida nos Municípios da Zona da Mata Sul de Pernambuco

Itens Orçamentários	2013	2014	2015	2016	2017	Média
% Bruto de gastos com Saúde (Caixa Diferenciado)	28,2%	26,5%	23,3%	21,6%	23,9%	24,7%
% Líquido de Gastos com Saúde* (Competência)	27,4%	26,1%	22,5%	20,5%	23,9%	24,1%
% Impacto do Caixa Diferenciado Sobre os Resultados	3,0%	1,5%	3,7%	5,7%	-	3,5%

Fonte: Elaboração do autor com base no SICONFI/FINBRA

* em 2017 não foram incluídos na apuração os Restos a Pagar cancelados de 2017, haja vista que essa informação não havia sido incluída na base do FINBRA quando do encerramento desta pesquisa.

A partir da Tabela 2, considerando que o limite mínimo de recursos a serem aplicados em saúde, de acordo com a Lei Complementar nº 141/2012, é de 15% das receitas correntes, pode-se afirmar, a partir da análise do percentual de gastos com saúde verificado no período de 2013 a 2017, que os municípios da Zona da Mata Sul de Pernambuco vêm aplicando em saúde montantes superiores ao limite legal mínimo. Verifica-se que, em média, os municípios aplicaram no período 24,7% do total das receitas nas ações de saúde, sob a ótica do Regime de Caixa Diferenciado. Entretanto, é importante considerar que esse percentual de gastos brutos aplicados em saúde diminuiu de 28,2% em 2013 para 23,9% em 2017. Essa redução é

resultado da variação dos gastos com saúde ter sido menor que a variação da receita no mesmo período, conforme evidenciado na Tabela 1. Entretanto, apesar dessa queda na aplicação de recursos em saúde, os montantes ainda permaneceram acima do limite legal mínimo.

Entretanto, verifica-se, conforme apontado na Tabela 1, que a adoção do Regime de Competência impactou no resultado da apuração do percentual dos gastos com saúde. Observa-se na Tabela 2 que o percentual de gastos aplicados em saúde, sob a Competência, sempre foi menor que o percentual evidenciado sob o Regime de Caixa Diferenciado, demonstrando que os valores evidenciados oficialmente pelos municípios sempre foram superavaliados entre 2013 e 2016. Entretanto, é importante considerar que apesar dessa superavaliação, o valor efetivamente aplicado ainda se mostra superior ao limite legal mínimo. Desta forma, verifica-se que a discrepância gerada pela não adoção do Regime de Competência no período não foi suficiente para comprometer o atingimento da meta de limite mínimo.

Porém, é importante salientar que os cancelamentos de gastos, por estarem em constante elevação no período analisado representaram um aumento no nível de discrepância entre o valor oficialmente evidenciado pelos municípios e o efetivamente gasto com saúde, representando um aumento de 90% na variação do nível de discrepância em apenas 4 anos.

5. Considerações Finais

A presente pesquisa foi estruturada com o objetivo verificar se os municípios da Zona da Mata Sul de Pernambuco vêm respeitando o limite mínimo de aplicação de recursos em ações de saúde, a partir do confronto entre os regimes de Caixa Diferenciado e de Competência. A partir dos resultados da pesquisa, pode-se dizer que tal objetivo foi alcançado uma vez que, a partir dos dados coletados de todos os municípios da amostra, através do sistema FINBRA, pôde-se afirmar que todos os municípios da amostra aplicaram em saúde valores superiores ao limite legal mínimo, tanto sob a ótica do Regime de Caixa Diferenciado quanto sob o Regime de Competência.

Entretanto, apesar dos resultados positivos verificados nos gastos evidenciados pelos municípios, esta pesquisa identificou que, no período de 2013 a 2016, os municípios adotam uma prática de cancelamentos de gastos da saúde no ano subsequente à apuração do limite de gastos, gerando uma discrepância entre os montantes oficialmente evidenciados (Regime de Caixa Diferenciado) e os efetivamente gastos (Competência), ocasionando numa superavaliação dos valores oficialmente evidenciados. Entretanto, esses cancelamentos não foram suficientes para comprometer o atingimento da meta de limite mínimo preconizado na legislação vigente.

Vale salientar que se esses cancelamentos de gastos em saúde se apresentarem sempre maiores ano a ano, essa discrepância entre os regimes poderá comprometer futuramente o atingimento efetivo do limite mínimo, podendo levar a situações do município oficialmente evidenciar um atingimento da meta de limite mínimo de gastos em saúde e efetivamente tal meta não estar sendo atingida. Vale salientar que não há ilegalidade por parte das prefeituras quando efetivam cancelamentos dos gastos que anteriormente foram incluídos na base de cálculo da meta de gastos com Saúde, tendo em vista o que preconiza o art. 35 da Lei nº 4.320/1964.

Como contribuição à futuras pesquisas, recomenda-se que a verificação do atingimento do limite mínimo em saúde, a partir do confronto entre o oficialmente

evidenciado e o efetivamente aplicado, seja replicada aos demais municípios do estado de Pernambuco, a fim de que seja verificado se já há casos em que a adoção do Regime de Caixa Diferenciado representou o atingimento da meta, sem que esta tenha sido de fato atingida.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; FEIJÓ DA SILVA, P. H.; MEDEIROS, M. B. Gestão de Finanças Públicas. 2. Ed. Brasília: 2008.

ARVATE, P.; BIDERMAN, C. Economia do Setor Público. Rio de Janeiro-RJ: Elsevier, 2004

BEZERRA FILHO, J. E. Orçamento Aplicado ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva. São Paulo: Atlas, 2012.

BLONDAL, Jón R. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. OECD Journal on Budgeting. Vol. 3, n. 1. Paris, 2003. Disponível em:<<http://www.oecd.org/gov/budgeting/42187847.pdf>>. Acesso em: 02/05/2019.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo, Saraiva, 2003.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Válido a partir de 2015. 6. Ed. Brasília: 2014.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 141, de 13/01/2012. Dispõe sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Manual Técnico de Orçamento - MTO. Edição 2015. Brasília: 2014. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2015_1a_edicao-150514.pdf>. Acesso em: 06/06/2018.

BUHR, N. Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. Accounting History, 17(3-4), pp. 287-309, 2012.

CARLIN, Tyrone M. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. Financial Accountability & Management, 21(3), 309-336, 2005.

CONNOLLY, Ciaran; HYNDMAN, Noel. The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19(2), 272-290, 2006.

FERRARI, A. T. Metodologia da pesquisa científica. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982

GIACOMONI, J. Orçamento Público. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOLANDA, V. B. [et al.]. A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamental. Revista de Administração Pública-RAP. Rio de Janeiro 44 (4):821-37, JUL./AGO. 2010. Disponível em:< <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6950>>. Acesso em: 19/04/2015.

IBGE. Dados populacional referência estimada feita até 1º de julho de 2015. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2015/default.shtm>>. Acesso em 06/06/2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Perspectives on Cost Accounting for Government: International Public Sector Study. Study 12. New York: 2000. Disponível em: < <https://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>> Acesso em: 14/04/2019.

_____. Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS. Edição 2010. Texto em Português. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, dezembro de 2012.

JAGALLA, T., BECKER, S. D., & WEBER, J. A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. Financial Accountability & Management, 27(2), pp. 134-165, 2011.

LUBAMBO, C. W.; COUTINHO, H. G. Conselhos gestores e o processo de descentralização. São Paulo em Perspectiva, São Paulo, v.18, n.4, p.62-72. 2004.

MACHADO, et al. GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, N. Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-Universidade de São Paulo, São Paulo. 2002. Disponível em: <www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_MACHADO_Tese_Doutorado.pdf>. Acesso em: 20/03/2019.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. Técnicas de Pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. Ed. 2. Reimpressão. São Pauli: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, M. M. Como fazer pesquisa qualitativa. Petrópolis: Vozes, 2007.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. Investir na saúde: Resumo das conclusões da comissão sobre macroeconomia e saúde. 2003. Disponível em: < http://www.who.int/macrohealth/infocentre/advocacy/en/investir_na_saude_port.pdf>. Acesso em: 07/06/2018.

PAULSSON, G. Accrual accounting and cash budgeting - the prospects for running a dual system. Sweden: Department of Business Administration, School of Economics and Management, Lund University, 2007.

PWC. Global Survey on Accounting and Reporting by Central Government: Toward a new era in government accounting and reporting. 2nd Edition. 2015. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/second-edition-global-surveygovernment.pdf>>. Acesso em: 20.abr.2019.

REZENDE, F. et al.. Informação de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Internacional. Revista de Administração Pública-RAP. Rio de Janeiro 44 (4):959-92, Jul./Ago. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955>>. Acesso em: 20/04/2019.

SEN, A. Desenvolvimento como Liberdade. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SCHICK, A. Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analytic tools? Journal on Budgeting, Paris, OECD, 7 (2), pp. 109-138, 2007

SLOMSKI, V. Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.