



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E  
GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCont)  
DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ELIEDNA DE SOUSA BARBOSA

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E DÉFICIT DE  
*ACCOUNTABILITY*: um estudo na política pública de saúde no Brasil**

Brasília - DF  
2020

Prof.<sup>a</sup> Doutora Márcia Abrahão Moura  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Prof. Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
**Vice-Reitor da Universidade de Brasília**

Prof.<sup>a</sup> Doutora Adalene Moreira Silva  
**Decana de Pós-Graduação**

Prof. Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas**

Prof. Doutor Paulo César de Melo Mendes  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**

Prof. Doutor César Augusto Tibúrcio Silva  
**Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO DE POLÍTICAS  
PÚBLICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCont)  
DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ELIEDNA DE SOUSA BARBOSA

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E DÉFICIT DE *ACCOUNTABILITY*:  
um estudo na política pública de saúde no Brasil**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de  
Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

\_\_\_\_\_, em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2020.

COMISSÃO AVALIADORA

---

**Presidente:** Prof.<sup>a</sup> Doutora Andréa de Oliveira Gonçalves  
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Universidade de Brasília

---

**Membro Interno:** Prof.<sup>a</sup> Doutora Mariana Guerra  
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis  
Universidade de Brasília

---

**Membro Externo:** Prof.<sup>a</sup> Doutora Cláudia Ferreira da Cruz  
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis  
Universidade Federal do Rio de Janeiro

---

**Membro Externo:** Prof.<sup>a</sup> Doutora Fabiola Sulpino Vieira  
Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

*Aos meus pais, pelo apoio incondicional,  
dedico-lhes esta tese.*

## AGRADECIMENTOS

Os meus mais sinceros agradecimentos começam por Deus, que permitiu a concretização desse grande sonho e dessa realização pessoal, dando-me forças, perseverança e proteção nessa caminhada.

Aos meus familiares, que viveram comigo todos os dias desse Doutorado. De modo especial, agradeço ao meu pai Elinaldo, que viveu comigo cada etapa percorrida, à minha mãe Edna, que esteve sempre em orações e preces, às minhas irmãs Elisangela e Elinalda, que sempre me apoiaram, ao meu esposo Tiago, pela compreensão, paciência e pelo apoio, e ao meu cunhado Milton, por todas as vezes que perguntava quando tudo acabaria! Muito obrigada a todos vocês! Sou imensamente grata à minha orientadora, Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Andréa de Oliveira Gonçalves, por todos os seus ensinamentos, pela paciência, confiança, pelos conselhos sábios entre tantos altos e baixos, mas, principalmente, por me proporcionar viver uma experiência fora da “caixinha” da Contabilidade. E ao Prof. Dr. Rodrigo e ao Cícero, por todas as vezes que ela cedeu esse tempo imprescindível para meu aprendizado.

Agradeço ao Prof. Dr. João Abreu de Faria Bilhim, pelas oportunidades de experiências e de conhecimento compartilhado.

Agradeço aos avaliadores do projeto de qualificação e da banca de defesa final, Prof. Dr. João Catarino, Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Fabíola Sulpino, Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Cláudia Cruz e Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Mariana Guerra, Prof. Dr. José Matias-Pereira pela participação e pelas relevantes contribuições.

Ao Prof. Dr. César Tibúrcio e ao Prof. Dr. Jorge Katsumi, que marcaram minha vida acadêmica no Mestrado e no Doutorado, meu apreço e minha gratidão por tudo.

Meu agradecimento a todos os envolvidos no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB (PPGCont), que, direta ou indiretamente, contribuíram com competência e dedicação, em especial às servidoras Inêz e Sara, pela presteza de sempre.

Agradeço à Universidade de Brasília, pelo ensino público que foi prestado, pois nela fiz Mestrado e, agora, o Doutorado, e com muito orgulho honrarei esses diplomas conquistados.

Aos amigos que fiz no Doutorado, por me proporcionarem, inclusive, momentos de descontração, em especial Nara, Alex e Sérgio Nazaré.

Agradeço, ainda, à minha amiga e irmã da vida, Karla, com quem dividi todo esse processo, juntamente com Daniel, Eliane e Eduardo, que me acolheram como membro da família.

Por fim, muito obrigada a todos os parentes e amigos, que torceram por mim e que viveram comigo essa etapa.

ELIEDNA DE SOUSA BARBOSA

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E DÉFICIT DE *ACCOUNTABILITY*:  
um estudo na política pública de saúde no Brasil**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Doutora Andréa de Oliveira Gonçalves.

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Brasília - DF  
2020

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

B238d	<p>Barbosa, Eliedna de Sousa DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E DÉFICIT DE <i>ACCOUNTABILITY</i>: um estudo na política pública de saúde no Brasil / Eliedna de Sousa Barbosa; orientadora Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Andréa de Oliveira Gonçalves. -- Brasília, DF, 2020. 161 p.</p> <p>Tese (Doutorado – Doutorado em Ciências Contábeis) -- Universidade de Brasília (UnB). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont), 2019.</p> <p>1. Déficit de <i>accountability</i>. 2. Desvinculação de Receitas da União. 3. Brasil. 4. Alocação de recursos. 5. Política pública de saúde. I. Oliveira, Andréa Gonçalves de, orient. II. Título.</p>
-------	--

## Resumo

Esta tese analisa como o déficit de *accountability* na Desvinculação de Receitas da União (DRU) influencia a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil. Trata de um estudo explicativo, descritivo, de natureza qualitativa e quantitativa, com revisão sistemática da literatura, consulta pública, análise de conteúdo, levantamento de dados e testes estatísticos. A amostra da DRU compreendeu de janeiro de 1994 até março de 2019, perfazendo 303 observações mensais e da alocação de recursos na política pública de saúde, o período foi de 2000 até 2017, correspondendo a 216 observações mensais. A metassíntese limitou-se a treze estudos sobre a *accountability* no setor público e nove estudos sobre a alocação de recursos na política pública de saúde, sinalizando que na literatura internacional, na área de *business, management e accountability*, há um consenso sobre a compreensão do termo *accountability*, como dever de prestar contas e responsabilização, advinda de uma variável-chave da Ciência Política, que é o poder e a necessidade de controlá-lo, apontando o déficit de *accountability* no setor público como lacuna de pesquisa na agenda internacional. Quanto a alocação de recursos na política pública de saúde, na área de Ciências Contábeis o tema é pouco explorado e a maioria dos estudos é voltado para cuidados de saúde e controle de doenças. A triangulação teórica entre a Teoria da Contabilidade, a *Public Choice Theory* (PCT - Teoria da Escolha Pública) e a *Actor-Network Theory* (ANT - Teoria Ator-Rede), sobre a *accountability*, revelou implicações práticas relacionadas à inquietude humana de controlar o exercício do poder e os atores envolvidos. Sob o ponto de vista empírico, a ausência de identificação de uma conta específica no ementário da receita pública, de informações contábeis detalhadas e de evidenciação nas demonstrações contábeis e nos demonstrativos fiscais, que impossibilitam a verificação da gestão dos recursos livres da DRU no Brasil, demonstra a existência de déficit de *accountability* e corrobora com a literatura internacional. De janeiro de 1994 até março de 2019, a DRU representou, na média, aproximadamente, 4% do PIB *per capita* brasileiro, com crescimento da arrecadação da União centrado na expansão das receitas de contribuições e na retração das receitas de impostos, o que enfatiza uma política desonerativa, com reflexos diretos na partilha de recursos com os entes subnacionais. Por sua vez, por meio de quase-experimento com teste de regressão com série temporal interrompida, a influência da DRU na alocação dos recursos na política pública de saúde no Brasil não foi confirmada. Apenas o PIB foi significativo para explicar variações nos recursos alocados. Resultado similar foi observado nas regiões Centro-Oeste, Norte e Sudeste. Na região Sul, nenhuma das variáveis foi significativa. Contudo, ao ampliar a lente sobre os estados, a implementação da DRU (Emenda Constitucional n.º 93/2016) foi significativa em Alagoas, Bahia, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, apresentando impacto negativo da DRU. Assim, há evidências de que o déficit de *accountability* no mecanismo da DRU do governo brasileiro, com o fim precípuo de incrementar os recursos em seu poder, em detrimento dos demais atores envolvidos, gera diversas externalidades negativas que se renovam a cada nova prorrogação dele e que influencia na alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil, na medida que fragilidades de transparência, controle e aspectos implícitos do sistema dificultam sua rastreabilidade e mantém os questionamentos sobre a partilha dos recursos entre os entes federados.

**Palavras-chave:** Déficit de *accountability*. Desvinculação de receitas da União (DRU). Alocação de recursos. Política pública de saúde. Brasil.



## Abstract

This thesis analyses how the accountability deficit on the Union Unbounding of Income influences the allocation of resources in Brazil's public health policy. This is an explanatory, descriptive, qualitative and quantitative study, with systematic revision of literature, public consulting, content analysis, data gathering and statistical tests. A sample of the UIU was held between January 1994 up to March 2019, performing 303 monthly observations and concerning resource allocation on the public health policy, the period was from 2000 to 2017, corresponding to 216 monthly observations. The meta synthesis was limited to thirteen studies on accountability in the public sector and nine studies on resource allocation in the public health policy, signaling that in international literature, concerning the areas of business, management and accounting, there is a consensus on the understanding of the term "accountability" as a duty to account for activities and responsabilization, coming from a key variable of Political Science, which is power and the need to control it, indicating the accountability deficit in the public sector as a research gap in the international agenda. With respect to resource allocation in the public health policy, in Accounting Sciences it is a under-explored theme and most studies are geared to health care and disease control. The theoretical triangulation on accountability between Accounting Theory, Public Choice Theory and the Actor-Network Theory revealed practical implications concerning the anxiety of controlling power and the actors involved. On an empirical point of view, the absence of a specific account on the public income registry, of detailed accounting information and proofing of accounting demonstrations and fiscal invoices, which make the verification of UIU unbound resources in Brazil impossible, showing an accountability deficit and supporting the international literature. From January 1994 to March 2019, the UIU represented, in average, approximately 4% of Brazil's GDP *per capita*, with an increase of Union levying centered in the expansion of contribution income and decrease of tax income, which emphasizes an exemptory policy, which direct effects on resource sharing with the subnational state entities. In turn, through a quasi-experiment with regression test with interrupted temporal series, the influence of UIU in resource allocation in Brazil's public health policy was not confirmed. Only the GDP was significant in explaining variation on the allocated resources. A similar result was observed in the Center-West, North and Southeast regions. In the Southern region none of the variables was significant. However, by broadening the scope on the states, the implementation of UIU (Constitutional Amendment n° 93/2016) was significant in Alagoas, Bahia, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte and Sergipe, presenting a negative impact of the UIU. Therefore, there's evidence that the accountability deficit in the government's UIU mechanism, with its primary goal of increasing its available resources, to the detriment of the other actors involved, generates several negative externalities that are renewed with its every new extension and influences the allocation of resources in Brazil's public health policy as weaknesses in transparency and control, along with implicit aspects of the system make its tracing difficult and raise questioning on the sharing of resources among the federated state entities.

**Key-words:** Accountability deficit. Union Income Unbounding (UIU). Resource Allocation. Public Health Policy. Brazil.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1</b> - Organização da tese.....	27
<b>Figura 2</b> - Principais aspectos da accountability .....	30
<b>Figura 3</b> - Matriz de características da accountability em seis áreas acadêmicas .....	32
<b>Figura 4</b> - Matriz de características das teorias e atores da accountability em seis áreas acadêmicas .	33
<b>Figura 5</b> - Accountability na Teoria da Contabilidade .....	35
<b>Figura 6</b> - Hierarquia dos objetivos do APB n.º 4.....	35
<b>Figura 7</b> – Triangulação teórica da accountability .....	42
<b>Figura 8</b> - Cronologia do instrumento da DRU.....	46
<b>Figura 9</b> - Design sequencial exploratório da pesquisa.....	57
<b>Figura 10</b> - Etapas dos processos de revisões sistemáticas.....	59
<b>Figura 11</b> - Bases de cálculo da DRU.....	62
<b>Figura 12</b> - Séries para análise da DRU.....	63
<b>Figura 13</b> - Séries para a análise dos recursos da saúde.....	63
<b>Figura 14</b> - Categorizações da metassíntese.....	65
<b>Figura 15</b> - Detalhamento da Equação 1.....	67
<b>Figura 16</b> - Detalhamento da Equação 2.....	68
<b>Figura 17</b> - Características etnográficas das pesquisas.....	70
<b>Figura 18</b> - Características norteadoras das pesquisas.....	71
<b>Figura 19</b> - Achados das pesquisas.....	73
<b>Figura 20</b> - Características etnográficas das pesquisas.....	76
<b>Figura 21</b> - Características norteadoras das pesquisas.....	77
<b>Figura 22</b> - Achados dos estudos.....	78
<b>Figura 23</b> - Consulta estruturada com questões gerais sobre a DRU.....	80
<b>Figura 24</b> - Estrutura do código da conta contábil.....	81
<b>Figura 25</b> - Detalhamento do código da conta contábil DRU.....	81
<b>Figura 26</b> - DRU no PCASP.....	82
<b>Figura 27</b> - Natureza da receita da DRU.....	82
<b>Figura 28</b> - Séries históricas de receitas tributárias e contribuições (nominais).....	87
<b>Figura 29</b> - Séries históricas de receitas tributárias e contribuições (reais).....	89
<b>Figura 30</b> - Séries históricas de receitas tributárias, contribuições e DRU em relação ao PIB per capita brasileiro.....	90
<b>Figura 31</b> - Série de RSUS (deflacionado e agregado mensalmente).....	102
<b>Figura 32</b> - Séries históricas de RSUS/PIB em valores mensais.....	102
<b>Figura 33</b> - Séries históricas de RSUS/POP em valores mensais.....	103
<b>Figura 34</b> - Série de RSUS (deflacionado e agregado anualmente).....	104
<b>Figura 35</b> - Séries históricas de RSUS/PIB em valores anuais.....	104
<b>Figura 36</b> - Séries históricas de RSUS/POP em valores anuais.....	105

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Estatísticas descritivas das séries de tempo dos índices.....	91
Tabela 2 Análise de regressão interrompida por MQO.....	95
Tabela 3 Análise de regressão interrompida .....	97
Tabela 4 Principais estatísticas descritivas agregadas por região do Brasil.....	107
Tabela 5 Testes de autocorrelação e heterocedasticidade .....	109
Tabela 6 Análise de regressão por região.....	110
Tabela 7 Análise de regressão dos estados e do Distrito Federal da região Centro-Oeste.....	112
Tabela 8 Análise de regressão dos estados da região Nordeste.....	113
Tabela 9 Análise de regressão dos estados da região Norte.....	116
Tabela 10 Análise de regressão dos estados da região Sudeste.....	118
Tabela 11 Análise de regressão dos estados da região Sul.....	119
Tabela 12 Tabela-resumo do efeito da DRU na alocação de recursos <i>per capita</i> em saúde por região .....	120

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1	O PROBLEMA DE ESTUDO E SEU CONTEXTO.....	14
1.2	OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS .....	22
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA .....	23
1.4	CONTRIBUIÇÕES DE PESQUISA .....	25
1.5	ESTRUTURA DA TESE.....	26
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>28</b>
2.1	<i>ACCOUNTABILITY</i> NO SETOR PÚBLICO E SUA PLURALIDADE .....	28
2.2	MÚLTIPLAS LENTES SOBRE A <i>ACCOUNTABILITY</i> .....	34
2.2.1	Perspectivas na Teoria da Contabilidade.....	34
2.2.2	Perspectivas na <i>Public Choice Theory</i> (PCT) .....	37
2.2.3	Perspectivas na <i>Actor-Network Theory</i> (ANT) .....	39
2.3	A <i>ACCOUNTABILITY</i> A PARTIR DA TRIANGULAÇÃO TEÓRICA.....	41
2.4	A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU) NO BRASIL .....	44
2.5	ALOCAÇÃO DOS RECURSOS NA POLÍTICA PÚBLICA DE SAÚDE NO BRASIL.....	48
<b>3</b>	<b>ASPECTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>54</b>
3.1	TIPOLOGIAS DA PESQUISA .....	54
3.2	SELEÇÃO DA AMOSTRA.....	57
3.2.1	Construção da revisão sistemática de literatura.....	57
3.2.2	Comportamento da DRU.....	59
3.2.3	Alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil.....	60
3.3	COLETA DE DADOS .....	60
3.3.1	A revisão sistemática da literatura na coleta de dados .....	60
3.3.2	Comportamento da DRU.....	62
3.3.3	Alocação de recursos na política pública de saúde .....	63
3.4	TÉCNICAS DE ANÁLISE.....	64
3.4.1	A revisão sistemática.....	64
3.4.2	Comportamento da DRU.....	65
3.4.3	Alocação de recursos na política pública de saúde .....	67
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>69</b>
4.1	REVISÃO SISTEMÁTICA .....	69
4.1.1	Revisão sistemática sobre <i>accountability</i> no setor público .....	69
4.1.2	Revisão sistemática sobre alocação de recursos na saúde pública .....	75

4.2 O DÉFICIT DE <i>ACCOUNTABILITY</i> NA DRU.....	79
4.2.1 Práticas de <i>accountability</i> e déficit de <i>accountability</i> na DRU.....	79
4.2.2 O Comportamento da DRU.....	86
4.2.3 Quase-experimento: teste de regressão com série temporal interrompida.....	94
<b>4.3 O DÉFICIT DE <i>ACCOUNTABILITY</i> NA DRU E SUA INFLUÊNCIA NA ALOCÇÃO DOS RECURSOS NA POLÍTICA PÚBLICA DE SAÚDE .....</b>	<b>100</b>
4.3.1 Análise gráfica.....	101
4.3.2 Estatísticas descritivas.....	106
4.3.3 Análise de regressão.....	108
4.3.4 Análise dos resultados na perspectiva da <i>Public Choice Theory</i> e da <i>Actor-network Theory</i> .....	121
<b>5 CONCLUSÕES.....</b>	<b>127</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>131</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>161</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 O PROBLEMA DE ESTUDO E SEU CONTEXTO

Ao longo dos anos, diversos países caminham para a remodelagem da relação entre governo e sociedade, em busca de assegurar maior responsabilidade, transparência na tomada de decisões, alocação eficiente de recursos escassos e controle do poder dos gestores, com a finalidade de aperfeiçoar o bem-estar da coletividade.

A partir de 2000, a Nova Governança Pública (*New Public Governance* - NPG) preconiza a ampliação de formas de relacionamento entre diferentes atores no contexto da gestão pública, quais sejam, Estado e sociedade, agentes privados e governo ou sociedade, e iniciativa privada. Mais uma vez, há o reforço da *accountability* na construção de políticas públicas por meio de mecanismos de participação democráticos e deliberativos que impactam o aperfeiçoamento da gestão e da oferta de serviços públicos, inserindo novos atores em um direcionamento mais próximo de atuação em redes nos processos de formulação, implementação e controle das políticas públicas (Pollitt & Bouckaert, 2011; Osborne & Radnor, 2016; Cavalcante, 2017).

Conforme Haque (2000), a *accountability* na NPG tornou-se relevante preocupação, pois existem variações nos seus critérios, meios e agentes envolvidos com base na natureza da forma de governo, conservador para liberal, capitalista para socialista, e em função das formações sócio-históricas, inclinações ideológicas e crenças culturais. Nesse contexto, são apontadas três dimensões que precisam ser observadas: (i) os padrões de *accountability* tornaram-se instrumentais, com ênfase exagerada em critérios processuais e econômicos e no papel esperado para o fornecimento de bens e serviços; (ii) os agentes ou representantes da *accountability*, no caso de sociedades democráticas, são o governo, por ser o responsável pela prestação de serviços à sociedade; e (iii) os meios da *accountability* podem ser mecanismos externos formais (legislação e questões parlamentares), mecanismos externos informais, como audiências públicas, mecanismos internos formais, como códigos de conduta, hierarquias e análises de desempenho, e, ainda, mecanismos internos informais, como cultura organizacional ética e pressão dos pares.

Considerando essa conjuntura, observa-se que há espaços para a existência do déficit de *accountability*, institucional ou social, que se constitui de diferentes propostas de abordagens da *accountability*, que decorrem da própria forma como a administração pública é vista e organizada, com prejuízo ou enfraquecimento da *accountability* (Rocha, 2011).

Tetlock (1983), Buchman, Tetlock & Reed (1996), Romzek & Dubnick (1998) O'Donnell (1998), Bovens (1998), Schedler (1999) e Mulgan (2000) apontam que a *accountability* está inserida em um amplo campo de aplicação que envolve diversas áreas e convergem para um núcleo de compreensão segundo o qual o termo relaciona-se ao dever de prestar contas e à responsabilização.

Porém esse consenso advém de uma variável-chave da Ciência Política, que é o poder e a necessidade de controlá-lo. Segundo Schedler (1999), houve preocupação por parte dos antigos filósofos e pensadores políticos concernentes de como manter o poder sob controle, como prevenir o abuso de poder e como sujeitá-lo a certos procedimentos e regras de conduta.

Assim, por meio da lente da Ciência Política, a *accountability* está amparada, essencialmente, na inquietude de controlar a forma de atividade humana relacionada ao exercício do poder, pertinente ao ato discricionário de governar.

O'Donnell (1998), a partir da visão convencional de poder, aponta a existência de relações verticais *versus* relações horizontais de *accountability*. Na dimensão vertical, observada com facilidade na burocracia, quando os altos escalões tentam controlar seus subordinados, o autor descreve uma relação entre desiguais, mas deixa em aberto se isso faz parte do exercício normal do poder ou se implica inversão das relações de poder usuais, a exemplo das eleições. Na dimensão horizontal, observada na democracia, descreve-se um relacionamento entre iguais, com divisão dos poderes, dos controles e equilíbrios entre eles, restringindo-se mutuamente mediante os *checks and balances*.

Para Dubnick (2003), sob o enfoque analítico, a *accountability* pode ser abordada de três formas: (i) historicamente, o termo em si tem raízes distintamente anglicanas e feudais e só emergiu após a adoção da governança; (ii) institucionalmente, é formalizada por meio de *feedback* e de controle nas estruturas de governança, cobre ampla gama de fenômenos, inclusive padrões de relato financeiro, e tem sido a perspectiva dominante no estudo da burocracia (Schedler, 1999); (iii) sociologicamente, é um tipo de ato social que integra uma classe maior de processos sociais ou mecanismos que lidam com a necessidade de reparar ou superar relações resultantes de comportamento inesperado ou indesejável (Scott & Lyman, 1968).

Contudo, de acordo com Brandsma e Schillemans (2012), a *accountability*, como um dispositivo heurístico, ajuda aos pesquisadores a analisarem realidades confusas e a localizarem déficits que possam existir, seja de informação, de ausência de discussão apropriada ou de incapacidade de correção.

Segundo Bovens, Goodin & Schillemans (2014), o consenso conceitual mínimo da *accountability* como “prestação de contas e responsabilização” encontra-se enraizado na prática do *book-keeping* e na disciplina da contabilidade.

Desse modo, é possível observar que a *accountability* ganha ênfase com a modernização do Estado, em que a eficiência e o foco no cidadão são necessários (Pollitt & Bouckaert, 2011; Cavalcante, 2017).

Os processos atuais de *accountability* fazem parte, historicamente, de debates e conflitos sobre preocupações democráticas que envolvem a igualdade, liberdade, transparência, participação e representação, em diferentes contextos institucionais, ao longo do tempo. Eles levaram a descontentamentos e a novas demandas do governo, da sociedade e do mercado, com ênfase na modernização do Estado, em que a eficiência e o foco no cidadão são necessários, e por mudanças culturais, normativas, políticas, econômicas, tecnológicas (Harlow & Rawlings, 2007; Bovens *et al.*, 2010; Pollitt & Bouckaert, 2011; Lægreid, 2014; Cavalcante, 2017; Olsen, 2018).

A partir desse contexto geral, especificamente, quanto ao Brasil, destacam-se três grandes marcos reformadores da administração pública federal que sugerem a reflexão em torno do construto *accountability*: o de 1930, com o Estado Novo, a reforma administrativa desencadeada pelo Decreto-Lei n.º 200/1967 e a Reforma Gerencial de 1995.

Segundo Fausto (1975), o modelo burocrático de administração pública já prevalecia desde antes da instauração da República, nos finais do século XIX, mas a sua implantação plena só se efetiva no contexto do quadro de mudanças institucionais promovidas pela administração de Getúlio Vargas, após a Revolução de 1930. Inaugurava-se, nesse período, o Estado desenvolvimentista brasileiro, com a consequente adesão aos seus termos burocráticos modernos.

No final dos anos 1980, diversos fatores, como a perda da capacidade de coordenar o sistema econômico de forma complementar ao mercado, a estagnação da renda *per capita* e a alta inflação, conduziram a crise que levou à necessidade de se reformar o Estado. Somaram-se ao reformismo institucional elementos ideológicos externos (liberais) e elementos internos, como a crise das contas públicas (Gros, 1993; Santos, 1994).

Em 1995, foi delineado o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, elaborado pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (MARE), por meio do qual o Estado atuaria mais como regulador e promotor dos serviços públicos e buscaria, preferencialmente, a descentralização, a desburocratização e o aumento da autonomia de gestão (Bresser-Pereira, 1998).



Segundo Campos (1990) e Cunill Grau (2000), o referido plano conferiu destaque para a discussão em torno da utilização do termo *accountability*. Para Diniz (1996), o tema da reforma do Estado tem estreita conexão com o tema da consolidação democrática, como parte intrínseca de um processo mais amplo de fortalecimento das condições de governabilidade democrática. Entretanto, ressalte-se que, nesse cenário, deu-se continuidade à forma de governar da ditadura militar — por meio de Decreto-Lei —, com nova denominação — Medidas Provisórias — a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 [CF/88], instrumento adequado a conjunturas excepcionais e situações emergenciais, que passaram a ser utilizadas como meio rotineiro para a execução de políticas públicas.

Nessa mesma época, existia uma sombra acentuada pela pouca visibilidade da operação rotineira do Estado, que gerava uma baixa eficácia dos instrumentos de *accountability* e um vazio quanto às formas de supervisão entre os poderes e ao controle social (Diniz, 1998).

Assim, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 foi concedida aos entes federados autonomia política, administrativa e financeira, um arranjo constitucional que preconiza a descentralização e o federalismo cooperativo. Contudo, a partir de 1994, a União como forma de reconduzir a centralização instituiu por meio de emenda constitucional o Fundo Social de Emergência (FSE) permitindo um mecanismo de desvinculação de receitas, que permanece vigente, e resultando em um sistema paralelo de arrecadação tributária com aumento do poder fiscal da União (Batista Júnior, & Marinho, 2018; Faria, & Rodrigues, 2018).

Ressalte-se que, nesse cenário de mudanças, ainda em 1994, o Governo Federal promoveu a necessária desvinculação de recursos, como possibilidade de melhoria das contas públicas, enquanto não se implantassem as reformas constitucionais pretendidas, o FSE, renomeado, em seguida, para Fundo de Estabilização Fiscal, culminou no que hoje se conhece por Desvinculação de Receitas da União (DRU).

Desde então, na prática, a DRU flexibiliza o uso de parte dos recursos do orçamento em qualquer despesa considerada prioritária e na formação de superávit primário, em razão da existência de uma rigidez orçamentária ditada por várias vinculações existentes. Esse mecanismo permite ao governo consumir, livremente, parte de sua arrecadação própria.

Para Ugá e Santos (2006), é uma evidência da prioridade absoluta do ajuste fiscal, em detrimento do cumprimento do dever do Estado no financiamento de políticas sociais cidadãs. Conforme Carvalho (2010), é vista sob duas vertentes: como um início de solução para a rigidez do sistema orçamentário brasileiro e como uma ferramenta inconstitucional, pois desvincula parcela de recursos destinados aos direitos prestacionais. E, de acordo com Dias (2011) ela

implica em grande inflexibilidade na alocação de recursos públicos, por meio de expedientes contábeis pouco claros e duvidosos.

Estudos sobre a DRU apontam a necessidade de se discutir, de forma ampla, os aspectos que a envolvem e a necessidade de mantê-la, por se tratar de um mecanismo que sequer tem finalidade mencionada em seu normativo legal instituidor (Scaff, 2004; Moura & Tavares, 2011; Pinheiro & Mello, 2014).

Além disso, questões relativas ao ajuste fiscal levaram o Governo Federal brasileiro a repetidas alterações e prorrogações da DRU, sendo a última renovação em 2016, com vigência até 2023, aumentando seu percentual de 20% para 30%, modificando a base de cálculo, que passou a desvincular receitas da seguridade social e taxas, sendo as receitas de contribuições de maior representatividade dentro das receitas correntes arrecadadas, e ampliando sua aplicação para Estados e municípios.

Como a DRU desvincula relevante percentual da arrecadação para finalidades não previstas constitucionalmente, ela fraudula o Sistema Tributário Nacional no que se refere às transferências constitucionais intergovernamentais para que os entes subnacionais possam cumprir sua missão constitucional e tenta contornar o princípio fulcral do federalismo (Batista Júnior, & Marinho, 2018).

Nesse sentido, a DRU aumenta o poder financeiro da União, evidencia o desejo de valer-se desse mecanismo para financiar seu orçamento fiscal, e, ainda, ignorar sem distinção a alocação de recursos nas diversas funções de governo. Com a impossibilidade clara de conhecer sua devida alocação, ao desvincular parte das receitas de contribuições sociais em finalidades desconhecidas, acabar por comprometer as práticas de *accountability* no que se refere a transparência e a responsabilização.

Destarte, inserida nesse contexto da DRU, encontra-se presente, na agenda de diversas discussões nacionais, a vertente da alocação de recursos federais para a saúde pública no Brasil, uma área repleta de desafios, na qual se enfatiza que políticas públicas de saúde são profundamente determinadas pela política de ajuste fiscal promovida pelo Governo Federal. Marques e Mendes (2005), Andreazzi e Ocké-Reis (2007), Dain (2007), Soares e Santos (2014), Ugá, Porto e Piola (2012), Mendes e Weiller (2015), entre outros, apontam que um dos resultados desse ajuste é a restrição ou o desfinanciamento da seguridade social, especificamente no setor de saúde.

O compromisso do governo central em fazer superávit primário para pagamento da dívida pública, em detrimento do aumento substancial e necessário dos gastos com saúde, é uma das razões para as dificuldades de evolução dos gastos nessa área (Mendes, 2014). A esse

respeito, ressalte-se que debates em torno da saúde pública brasileira ocorreram em um cenário de grandes transformações políticas e sociais (Paiva & Teixeira, 2014).

Os cinco governos nacionais do BRICS BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul) representam quase metade da população mundial (43%) e se comprometem em garantir a cobertura universal de saúde. Mas, apresentam desafios substanciais, onde entre os problemas mais urgentes estão o aumento dos gastos públicos insuficientes, a garantia de equidade e a gestão de mudanças demográficas. Entre eles está o Brasil, que desde a criação do Sistema Único de Saúde (SUS) aumentou o acesso aos cuidados de saúde e o uso tornou-se mais equitativo entre as regiões e os grupos de renda. Contudo, o governo enfrenta pressão política de manifestações públicas generalizadas, que exigem melhores políticas Públicas de saúde (Marten, McIntyre, Travassos, Shishkin, Longde, Reddy, & Vega, 2014).

Com o reconhecimento do desempenho de mercados emergentes, permanece o debate sobre a evolução dos cuidados de saúde em países do BRICS. O desenvolvimento histórico do sistema nacional de saúde no Brasil é marcado por grande diversidade etnográfica e dificuldades no fornecimento de acesso a cuidados médicos em áreas rurais (Jakovljevic, Potapchik, Popovich, Barik, & Getzen, 2016).

O estudo de Figueiredo, Prado, Medina e Paim (2018) aponta o Brasil como o país com menor participação do gasto público em saúde, comparado a países com sistemas de saúde similares, universais e públicos, no período de 2000 até 2014, o que revela grande redução do papel do Estado como provedor e financiador das ações e dos serviços públicos de saúde, dada a severidade da política de austeridade.

De acordo com a OCDE (2018), em comparação com outros países, a eficiência dos gastos de saúde no Brasil parece baixo, correspondem a 4,4% do PIB que financiam o SUS para oferecer serviços de saúde pública à população desde 1989.

Dessa forma, como o mecanismo de desvinculação encontra diversas críticas no que tange ao seu impacto nas áreas sociais, em cujo contexto está inserido o problema da política pública de saúde no Brasil, sendo premente a recomposição do orçamento da saúde, em razão das necessidades sociais da população, pretende-se, por meio da *accountability*, mapear se a DRU influencia ou não a alocação de recursos para as políticas públicas de saúde.

Assim, é possível questionar se os recursos da DRU não compreendem valores considerados no cômputo das receitas em conta contábil específica? Ainda, existe uma codificação específica para lançamento no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) que promova evidenciação nas contas públicas?

Diante do exposto, esses aspectos corroboram com um cenário favorável para investigar o déficit de *accountability*, ao perceber fragilidades e/ou ausências de processos de *accountability*, que possam evidenciar as formas, decisões e direcionamentos em relação a alocação da DRU.

Sob o viés teórico, como discutir o déficit de *accountability* e sua influência na DRU na perspectiva da alocação de recursos para a política pública de saúde no Brasil? Observa-se que de acordo com a Teoria da Contabilidade, a escrituração contábil tem o poder de forçar as pessoas a relacionar o que aconteceu com o que pensaram que aconteceu (Ijiri, 1975). Para Sunder (1997), a informação contabilística é um pilar estruturante; ela e o controle são elementos-chave na solução para erguer, operar, transformar e dissolver organizações.

Com o enfoque da Teoria da Contabilidade, a *accountability* tem início com a escrituração pelo método das partidas dobradas das atividades e das transações realizadas por ela e termina com as informações e as comunicações geradas pela Contabilidade (Nakagawa, Relvas, & Filho, 2008).

Para Merkl-Davies e Brennan (2017), na teoria contábil ou na *accountability*, *insights* sobre o fenômeno da comunicação contábil podem contribuir para o desenvolvimento a respeito da pesquisa em contabilidade.

O argumento que traz a escrituração contábil enquanto poder para forçar as pessoas a registrarem atos e fatos, pode ser reforçado pela defesa do argumento no contexto da *Public Choice Theory* que Pereira (1997) e Borges (2001) enfatizam como a noção de comportamento maximizador da utilidade ou do bem-estar dos agentes individuais (*homo economicus*), caracterizado pelo egoísmo e pela racionalidade, na busca incessante de vantagens e interesses pessoais, quando a prioridade deveria ser as necessidades da sociedade.

Assim, o argumento da escrituração contábil é necessário para atender práticas de *accountability* e salvaguardar a sociedade.

No contexto do déficit de *accountability* é necessário discutir o papel dos atores e os efeitos das redes as quais pertencem, e isso a *Actor-Network Theory* (ANT) pode apresentar o debate acerca da influência que podem ter os atores não humanos (sistemas, periódicos, livros etc.) no processo de criação do coletivo, determinando ou não a evolução de uma área, uma implantação, um artefato, entre outros (Latour, 2000). Essa teoria permite descrever efeitos que não podem ser captados por outras teorias sociais (Latour, 2005), como a Teoria da Contingência e a Teoria Institucional, mais comuns nos estudos da área (Justesen & Mouritsen, 2011).

Assim, necessário para compreender a DRU e a alocação de recursos a ANT sugere descrever como os fatos acontecem, tentando entender as origens do poder e da estrutura de uma rede por meio dos processos colaborativos, cooperativos, competitivos e de negociação em que os atores estão inseridos (Hui, 2012).

Esta tese defende a integração de diferentes perspectivas do objeto em estudo, por meio da triangulação das teorias expostas, de modo a expandir as interpretações e a oferecer olhares múltiplos e diferentes (Greene, Caracelli, & Graham, 1989; Duarte, 2009; Flick, 2009; Zappellini & Feuerschütte, 2015).

Goldenberg, Marsiglia e Gomes (2003) abordam o tema da triangulação nas pesquisas em saúde pública, por se permitir discordâncias, dúvidas, discussão interativa e intersubjetiva na construção e na análise do que se examina.

Em contraponto, destaca-se, ainda, que esse panorama permanece há mais de duas décadas, como uma lacuna que Lopes (2009) denomina de informatividade das demonstrações contábeis, que é a capacidade informacional dos números contábeis refletirem a realidade econômica, e, assim possa de fato dirimir qualquer dúvida.

No que tange à política pública de saúde, no conjunto de discussões que norteiam as análises a ela inerentes, está, também, a DRU, apresentando-se como debate necessário à garantia da saúde como direito universal. Contribuições de Mota (1995, 2007), Soares (2001), Carvalho (2002), Behring (2003), Boschetti (2003, 2004, 2006), Marques & Mendes (2005), Behring & Boschetti (2006), Dain (2007), Salvador (2017), entre outros, apontam para a necessidade de se discutir essa temática.

Nesse contexto, esta tese problematiza: **Como o déficit de *accountability* pode influenciar a DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil?**

Trabalha-se com as hipóteses diretrizes justificadas:

H<sub>i</sub>: A DRU resulta do déficit de *accountability*;

H<sub>ii</sub>: A DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil são influenciadas pelo déficit de *accountability*.

Essas perspectivas foram elaboradas considerando que:

i) Bovens, Curtin e Hart (2010) afirmam que atividades governamentais protegidas por consenso entre partidos políticos, combinadas com desinteresse da mídia, estão sujeitas a déficits significativos de *accountability*;

ii) Dubnick e Frederickson (2010), Mulgan (2014), Bovens e Schillemans (2014), apontam o déficit de *accountability* como um desafio da administração pública;

iii) Mulgan (2014) aponta o déficit de *accountability* causado por instituições e atores, como a ideia de ausência de controle, falta observável ou deficiência de qualidade, que, quase sempre, traz implicações de desaprovação e, ainda, encontra-se inserido na agenda internacional de pesquisadores da área, dada a lacuna existente e a necessidade premente de mitigar a extensão do déficit.

iv) que o Estado interfere por meio da função alocativa nos recursos destinados a promover determinados bens e serviços públicos (Musgrave, 1974; Musgrave & Musgrave, 1980, Longo e Troster, 1993) não há consenso acerca do volume de recursos alocados na política pública de saúde no Brasil;

v) observa-se uma lacuna teórica ao buscar a triangulação entre a Teoria da Contabilidade, a PCT e a ANT;

vi) o Brasil, a partir de 1988 busca por um padrão de qualidade nas informações contábeis a serem evidenciadas, como forma de atender aos tomadores de decisão e aos cidadãos no setor público (Barnard, 2001; Filgueiras, 2011; Franco, Rezende, Figueiredo, & Nascimento, 2014).

vii) há, ainda, uma rigidez orçamentária limitando o poder alocativo do governo, tendo que implantar, a partir de 1994, por sucessivas emendas constitucionais, o mecanismo de Desvinculação de Receitas da União (DRU), para ampliar a flexibilidade orçamentária e expandir o volume de recursos livres.

## 1.2 OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS

O objetivo central desta tese consiste em analisar como o déficit de *accountability* na DRU influencia a alocação dos recursos na política pública de saúde no Brasil. Para tanto, foram desenvolvidos três objetivos específicos:

- i. discutir as múltiplas lentes sobre a *accountability* na perspectiva da Teoria da Contabilidade, da PCT e da ANT;
- ii. identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU; e
- iii. explicar, por meio do déficit de *accountability* na DRU, a influência desse na alocação dos recursos na política pública de saúde, à luz da PCT e da ANT.

### 1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

Períodos de recessão na economia acarretam aumento no grau de desequilíbrio das contas públicas e são mais propensos à gestão pouco compatível com o perfil de governança ideal, em que a métrica utilizada para abranger o volume de dispêndios que só aumentam é a busca incessante por mais recursos públicos, a fim de fechar um encontro de contas que consome uma carga tributária progressiva.

Nesse ambiente, questões relativas ao ajuste fiscal são desafios enfrentados pelos governos, principalmente, em ambiente politicamente democrático, no qual os mecanismos de controles integram a gestão e fornecem elementos explicativos inerentes a ela.

Contudo, a cada novo escândalo financeiro ou fiasco político, há novas demandas por controles, regulamentos, aumentos na divulgação de informações. É preciso concentrar-se na qualidade, focar nas questões de relevância, bem como nas condições e nos contextos que são eficazes. O desafio está estreitamente relacionado a uma mudança de foco de “mais para menos”, ao analisar se as formas de *accountability* são apropriadas, em que circunstâncias e para que fins. Esses aspectos fazem parte da agenda internacional que aponta como lacuna a necessidade de estudos que tratem do déficit de *accountability* (Bovens, Goodin, & Schillemans, 2014).

Observa-se, assim, as crescentes demandas da sociedade por *accountability*, como um fenômeno democrático que convoca seus agentes a prestarem contas, buscam explicações, justificativas e sanções que devem ser analisadas a partir das perspectivas cognitiva, normativa e de autoridade-poder. Nos casos de incompetência, corrupção e uso indevido do poder, o problema é visto como resultado da ausência de controle sobre os atores que têm os recursos necessários para realizar tarefas, seguir as regras e alcançar as metas pelas quais são responsáveis (Olsen, 2018).

Nesse cenário, o acompanhamento e a participação da sociedade na definição da alocação dos recursos destinados às políticas sociais são muito relevantes, para que não fiquem à mercê dos interesses clientelistas e(ou) de currais eleitorais (Correia, 2005). “Quanto mais o poder é centralizado e quanto mais liberdade de ação e competência uma instituição ou ator tem, mais importante é responsabilizá-los” (Olsen, 2018, p. 60).

Porém, no Brasil, uma verdadeira cultura de *accountability* ainda está longe de ser construída e o seu conceito não está consolidado na literatura, o que revela a necessidade de novos estudos e de fundamentação teórica mais consistente, abrangente e objetiva. Pontua-se, que com a CF/88, expressões como democracia, participação popular, controle social e

*accountability* passaram a figurar como jargões que legitimam ações públicas, mesmo que sem aplicações na prática e com uma sociedade ávida por informações (Slomski, 2009; Pinho & Sacramento, 2009; Matias-Pereira, 2010; Medeiros, Crantschaninov, & Silva, 2013).

Inserido nesse contexto está a DRU que funciona como um mecanismo de arrecadação paralela do Governo Federal, para finalidades não previstas constitucionalmente, ignorando os elementos que distinguem as receitas de contribuições das demais espécies tributárias, bem como os princípios fundamentais do sistema constitucional da seguridade social. Ainda, ela possibilita questionamentos e fragilidades sobre o conjunto de prestações de contas a ser entregue para a sociedade, diante da ausência de práticas de *accountability*.

Destaque-se, também, quanto à DRU, a característica de transformar recursos destinados ao financiamento da seguridade social em recursos fiscais para a composição do superávit primário, utilizados para pagamento de juros e encargos da dívida pública. Tudo isso acaba por inviabilizar a alocação de recursos para as políticas sociais nos moldes delineados pela CF/88, especificamente a política pública de saúde (Boschetti & Salvador, 2006; Salvador, 2010; Gomes, 2014; Mendes & Funcia, 2016; Salvador, 2017).

Gerschman e Borges (2006) aduzem que constrangimentos macroeconômicos transformaram o Brasil, em um dos países com menores índices de investimento público no setor de saúde no continente americano, em contradição com a característica que possui de sistema público de caráter universal, instituído constitucionalmente.

O Brasil vive, há tempos, intensos conflitos por recursos financeiros para assegurar uma política universal, em um período marcado pelo problema do financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS), que se alonga desde sua criação (Mendes, 2014).

No entanto, Kashiwakura (2019) defende que em relação ao contexto das normas sobre financiamento, aspectos como a instabilidade das fontes, relacionado ao aumento da dificuldade na alocação de gastos, a multiplicidade de normas que tratam de financiamento da saúde (152 normas internas) do Ministério da Saúde sobre alocação e distribuição de recursos aos entes públicos e privados, dificultam a governança dos recursos para a saúde. Mesmo após a EC n.º 29/2000, a EC n.º 86/2015 e a EC n.º 93/2016 (prorrogou a DRU) elas continuam a ocorrer ao longo do tempo. Para a alocação de recursos na saúde são dificuldades: a existência de critérios complexos e sobrepostos, e até contraditórios, para a alocação de recursos orçamentários e financeiros, incluindo a falta de regulamentação de dispositivo legal (Lei n.º 8.080/1990); a falta de definição para ações e serviços de saúde (a EC n.º 29/2000); e, a ausência de clareza nos critérios de atualização de valores mínimos.



Esses aspectos permitem levantar questionamentos teóricos e práticos, que exigem interconexões, em busca de reflexões mais profundas. Desse modo, procurou-se avançar na discussão por meio da perspectiva da Teoria da Contabilidade, devido a ausência de evidenciação dos registros contábeis da DRU que comprometem sua transparência e responsabilização, e acabam por influenciar na alocação de recursos para os entes subnacionais, inserido nesse meio, especificamente, os recursos que são destinados para a política pública de saúde. Assim, no campo da contabilidade observa-se uma oportunidade de pesquisa.

Ao inserir a lente da Ciência Contábil, Bovens, Goodin & Schillemans (2014) proferem que o termo *accountability* no setor público pode ser visto sobre o enfoque de informações acessíveis, questões de interesse público, e, ainda, reportar a perspectivas e aos padrões contábeis, implicando na capacidade de prestar contas de assuntos de domínio público.

Logo, esta tese justifica-se, e, ao alcançar a resposta ao problema de pesquisa, sua relevância permitirá aprofundar a discussão que envolve a temática, por se tratar de lacuna a ser estudada, que, de forma inédita, irá fomentar a área possibilitando incentivar, direcionar e ampliar futuras pesquisas.

#### **1.4 CONTRIBUIÇÕES DE PESQUISA**

No contexto desta tese, destacam-se diferentes contribuições que podem ser enumeradas e evidenciadas sob três aspectos: teórico, metodológico e prático.

Quanto ao primeiro aspecto, por meio da triangulação teórica entre a Teoria da Contabilidade, a PCT e a ANT, foi possível promover uma discussão multidisciplinar e aprofundada sobre a *accountability* no setor público, expandindo as interpretações e oferecendo múltiplas lentes que apontam, como pontos-chave de interseção entre elas, para a forma de controlar o poder, o ato discricionário de governar e a participação dos mais diversos atores envolvidos.

Por sua vez, a revisão sistemática da literatura na área pesquisada permitiu identificar que, a respeito do estado da arte sobre a *accountability* no setor público, existe um consenso quanto à compreensão do termo que o descreve como o dever de prestar contas e a responsabilização, relacionado ao poder e à necessidade de controlá-lo, que advém da Ciência Política. Além disso, estudos apontam como lacuna de pesquisa na agenda internacional o déficit de *accountability* no setor público.

Investigações sobre a alocação de recursos na política pública de saúde na área de contabilidade são, ainda, embrionárias ou pouco exploradas. Os estudos não possuem foco ou

linha específica, há diversidade de abordagens, a maioria das quais é voltada para cuidados de saúde e controle de doenças, como câncer, diabetes, sobrepeso, raiva, malária e doenças infecciosas.

Os achados desta tese contribuem para o campo das Ciências Contábeis, na medida em que revelam lacuna, apontam consenso e, ainda, foram alcançados por meio da aplicação das técnicas de triangulação teórica e revisões sistemáticas, consideradas um desafio para essa área, conforme Modell (2010), Lukka (2010) e Major (2017).

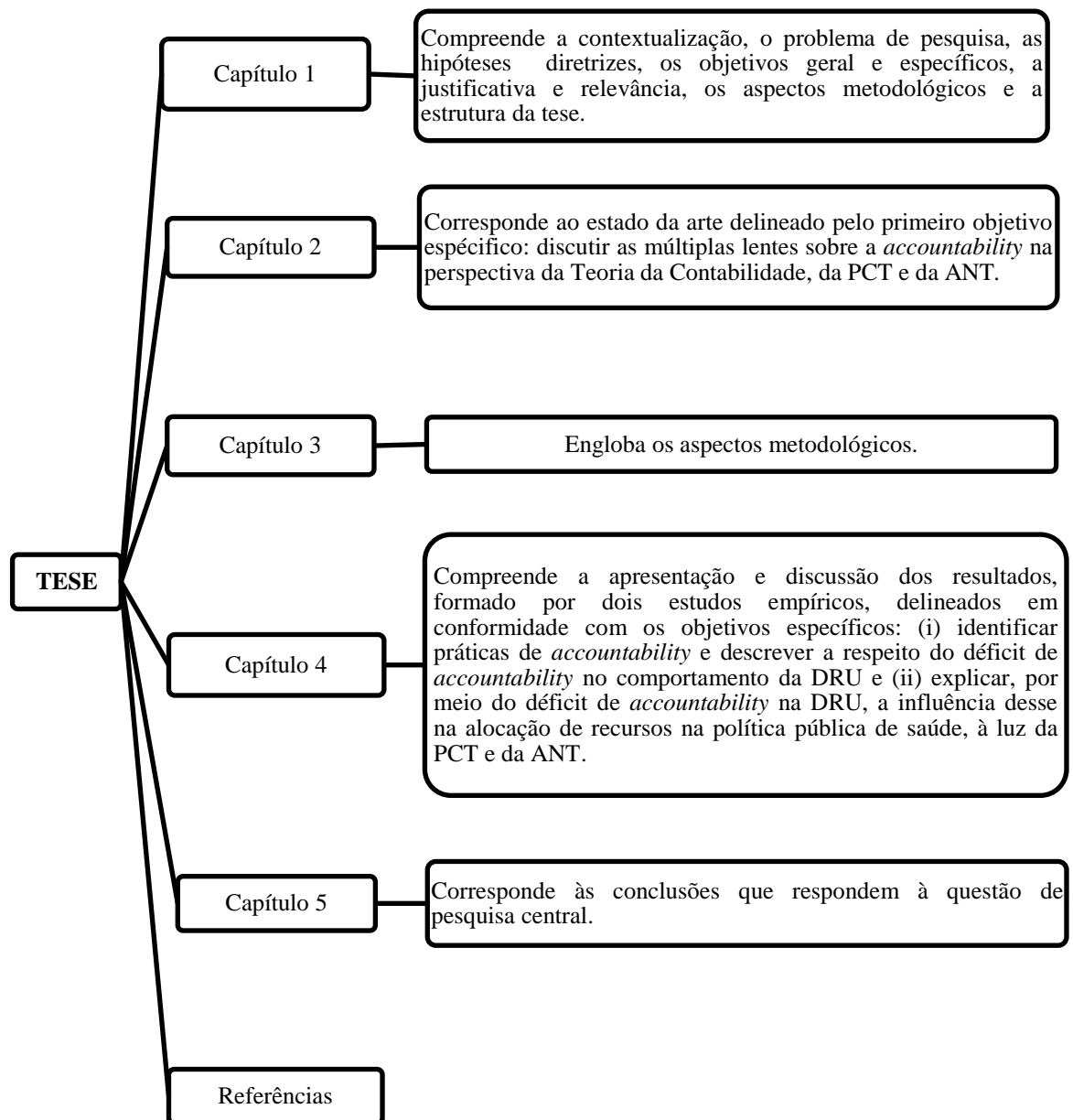
Na perspectiva metodológica, a adoção de métodos mistos, mediante a combinação de abordagens quantitativas e qualitativas, possibilitou uma análise mais completa e abrangente dos dados, promovendo uma mais profícua discussão dos resultados. De acordo com Creswell (2009) e com Fetters, Curry e Creswell (2013), esse tipo de método amplia os *insights* na análise e nas reflexões a respeito do fenômeno estudado.

No que se refere ao aspecto prático, a contribuição encontra-se na apresentação e na discussão dos resultados empíricos, decorrentes da identificação das práticas de *accountability* no comportamento da DRU na perspectiva da Teoria da Contabilidade e da análise do déficit de *accountability* no comportamento da DRU e sua influência na alocação de recursos na política pública de saúde à luz das outras duas teorias, a PCT e a ANT.

Nesse caso, trata-se de um enfoque inédito, o que confere o caráter de originalidade, no sentido de se apresentar um aspecto ainda não investigado. Espera-se, assim, incitar a discussão acerca da necessidade de se expandir o estudo dessa temática à área contábil, especificamente no setor público, dado que, conforme Bovens, Schillemans e Goodin (2014), as pesquisas são focadas nas formas sistêmicas e estruturais da *accountability*. Mulgan (2014), por sua vez, aponta o déficit de *accountability* como uma lacuna de pesquisa, e especifica que é preciso ter cuidado com as dimensões empíricas de pesquisas nessa área, pois elas dependem de valores políticos adotados, de modelos de democracia, de atos constitucionais e da boa governança.

## **1.5 ESTRUTURA DA TESE**

A tese está estruturada, além desse capítulo introdutório, em mais três capítulos, que compreendem o estado da arte, os aspectos metodológicos utilizados, a apresentação e discussão dos resultados. Em seguida, no quinto capítulo, estão reunidas as conclusões que respondem à questão de pesquisa central. Ao fim, encontram-se as referências consultadas. A Figura 1, a seguir, evidencia a estrutura da tese.



**Figura 1-** Organização da tese.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico desta tese, a partir da triangulação teórica entre a Teoria da Contabilidade, a PCT e a ANT, fundamentou-se em extensa revisão de literatura, para fornecer uma discussão acerca da *accountability* no setor público, apresentando pontos de contribuição e reflexão que possam suscitar aprofundamentos quando da análise da DRU e da alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil.

Desse modo, neste capítulo, são abordadas a *accountability* no setor público e sua pluralidade, as múltiplas lentes sobre a *accountability* na perspectiva da Teoria da Contabilidade, da PCT e da ANT, a *accountability* a partir da triangulação teórica, a DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil.

### 2.1 ACCOUNTABILITY NO SETOR PÚBLICO E SUA PLURALIDADE

A *accountability* é uma das temáticas em expansão nas agendas de pesquisas do setor público, principalmente, no que se refere a transparência, controle social, prestação de contas, democracia e governança. Entretanto, grande parte da literatura concentra-se, ainda, em encontrar a definição mais apropriada para o termo, com pouco avanço na discussão de aspectos práticos que envolvem sua aplicabilidade na melhoria dos resultados advindos do consumo dos recursos públicos.

O termo *accountability* tem-se expandido de forma significativa, extrapolando fronteiras teóricas, apresentando-se em diversas dimensões, o que, por vezes, dificulta compreendê-lo de modo claro e singular. Conforme Dubnick (1998), trata-se de um termo etimologicamente recente, mas que emergiu na linguagem no século XII. Conceitualmente, Roberts (1982) e Elster (1999) afirmam que a ideia subjacente ao termo surgiu há séculos, com indicação de que muitos historiadores a tenham encontrado na governança de regimes antigos.

Referências em pesquisas na área, Roberts (1982), Tetlock (1983), Romzek e Dubnick (1987), Uhr (1993), Sinclair (1995), Dubnick (1998), O'Donnell (1998), Bovens (1998), Frink e Ferris (1998), Schedler (1999), Elster (1999), Mulgan (2000), Romzek (2000), Erkkilä (2007) e Bovens (2010) apresentam consenso acerca do significado de *accountability* como o dever de prestar contas e a responsabilização. Todavia, mesmo esses autores tendo propagado um só entendimento do termo, eles apresentam múltiplas percepções do contexto em que se inserem as discussões.

A questão da *accountability* pode ser vista como um produto da democracia (Roberts, 1982). Ela corresponde à necessidade de justificar a visão de uma pessoa para os outros, à complexidade do pensamento em relação a questões sociais controversas (Tetlock, 1983). Trata-se de uma relação social em que um ator se sente na obrigação de explicar e justificar sua conduta para algum outro (Romzek & Dubnick, 1987). Para Uhr (1993), é sinônimo de controle.

O conceito de *accountability*, caracterizado como “camaleão”, pode significar coisas distintas para pessoas diferentes. Subjetivamente construído e mudado com o contexto, parece residir em um “pântano sem fundo” (Sinclair, 1995). É, intimamente, relacionado com questões de ética e comportamento (Dubnick, 1998).

O conceito é usado, ainda, para qualificar positivamente um estado ou o desempenho de um ator, uma vontade de agir de forma transparente, justa e equitativa, também chamada de responsabilidade ativa (Bovens, 1998). Trata-se da potencial percepção de ser avaliado por alguém e ser responsável por decisões ou ações (Frink & Ferris, 1998). É ser responsável pelas ações de algumas autoridades e ter de sofrer sanções por elas. São três os aspectos identificados como necessários para sua eficácia — informação, justificação e punição —, que formam dois momentos distintos, porém complementares: o da *answerability* e o do *enforcement* (Schedler, 1999).

A *accountability* pode significar dispensar sem punir ainda mais, punir enquanto o retém como seu agente ou descartar com uma punição adicional (Elster, 1999). Ela assemelha-se à vontade de agir de maneira transparente e justa e de assegurar a legitimidade da governança pública, a depender do tipo de mecanismo envolvido, e funciona como instrumento que permite o exercício do controle social sobre os governos (Mulgan, 2000; Romzek, 2000).

As diferentes definições ou tipos de *accountability* são altamente dependentes da estrutura ou do contexto administrativo em que aparecem (Erkkilä, 2007). À medida que o conceito se entrelaçou narrativamente com as promessas de democracia, justiça, eficiência, controle e desempenho, seu *status* como uma virtude pública aumentou (Bovens, 2010).

Assim, para aclarar a existência de múltiplas concepções que permeiam, de modo intuitivo, as formas sistêmicas e estruturais da aplicabilidade da *accountability*, percebe-se, historicamente, que ela ganha ênfase a partir da necessidade de controlar o poder como meio de evitar ou de minimizar fraudes e corrupções.

Partindo-se dessa premissa, é possível apreender o que, de fato, está por trás do termo *accountability* e o quão importante é compreendê-lo, em vez de, simplesmente, limitar-se a tentar traduzi-lo para uma língua pátria. A existência de um ponto primário, a partir do qual se

ramifica para outras áreas que o utilizam, confirma a necessidade de determinar o conceito basilar que se encontra adormecido na Contabilidade.

Como algumas expressões podem ser observadas como recorrentes nos estudos, pontuando alguns dos principais aspectos da *accountability*, pode-se, a partir dos tipos, mecanismos e atores envolvidos, verificar o que diferem de acordo com a necessidade da sua aplicação, conforme apresenta a Figura 2.

Principais aspectos	Descrição	Fonte
Tipos de <i>accountability</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Burocrática, com linha hierárquica claramente definida.</li> <li>✓ Legal é mais complexa por depender de sistemas <i>code law</i> ou <i>common law</i>.</li> <li>✓ Profissional busca seguir normas de boa conduta, como o código de ética.</li> <li>✓ Social sofre pressão por agentes da sociedade e por si mesma mediante processos democráticos e mídia.</li> <li>✓ Política, que pode ser formal ou informal, e vai além dos órgãos de representação.</li> </ul>	Klijn e Koppenjan (2014)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Vertical, designa ações organizadas individuais e(ou) coletivas, com referência àqueles que ocupam posições em instituições, para mostrar uma relação hierárquica de poder.</li> <li>✓ Horizontal, designa agências que possuam competência legal, autonomia e capacidade para supervisionar, controlar e punir ações julgadas ilícitas, realizadas por outrem.</li> </ul>	O'Donnell (1998)
Mecanismos de <i>accountability</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Controle</li> <li>✓ Transparência</li> <li>✓ Avaliação de desempenho</li> <li>✓ Auditoria, em que só podem ser consideradas aquelas que são institucionais.</li> </ul>	O'Donnell (1998); Schedler (1999); Keohane (2002)
Atores envolvidos na <i>accountability</i>	Dependendo da organização, se pública ou privada, os atores envolvidos divergem. Contudo, é possível alinhá-los, de certa forma, com os tipos de <i>accountability</i> : conselho de administração, órgão regulador, investidores, contadores, acionistas, credores, analistas, consultores, sociedade, governo, entre outros.	Bovens, Goodin e Schillemans (2014)

**Figura 2** - Principais aspectos da *accountability*.

Ressalta-se, na Figura 2, o mecanismo de transparência que, principalmente, na área pública, vem-se transformando em algo que está sempre em evidência, seja explorada como *marketing* no sentido positivo de boa gestão, na publicização da prestação de contas e acessibilidade, em que se pode acompanhar como os recursos estão sendo geridos, seja como modelo de sanção, caso em que, se descumprida, penalidades são aplicadas aos responsáveis.

Com as discussões sobre as boas práticas de governança, inúmeros desafios e mudanças nas estruturas e nas condições de administrar vão surgindo. À medida que as organizações vão ampliando suas relações com os mais diversos tipos de atores envolvidos em sua rede, há uma tendência e uma preocupação constante em se promover práticas de *accountability*.

Como esse termo delinea pesquisas em diversas áreas e culmina por se expandir em contextos muitas vezes confusos, identificou-se, nas literaturas internacionais e na nacional, o que elas têm oferecido de contribuições ao longo dos anos, para, a partir disso, apontar as principais características da *accountability* em distintas áreas de estudo.

Nessa perspectiva, estudo realizado por Schillemans (2013) ressaltou o rigor metodológico e a robustez da pesquisa ao proporcionar uma base sólida capaz de avaliar o estado da arte das pesquisas sobre *accountability*, em uma seleção das principais revistas científicas internacionais. Por meta-análise, foi possível fornecer uma apresentação das principais questões e ideias desenvolvidas na literatura sobre o tema.

A partir do referido estudo, foi possível elaborar uma matriz de características da *accountability*, conforme as Figuras 3 e 4, contemplando seis diferentes áreas acadêmicas, selecionadas como campos importantes nos estudos de organização e de desenvolvimento. Schillemans (2013) abrangeu um período de 10 anos, tendo analisado 210 artigos em 40 periódicos acadêmicos classificados com base no *ranking International Scientific Indexing (ISI)*.

Itens Áreas	Objetivo e foco	Métodos de investigação	Definição de <i>accountability</i>
Administração Pública	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Tecnologia da informação e sistema de informação na Administração Pública e Organizações Públicas.</li> <li>✓ Nova Gestão Pública.</li> <li>✓ Casos específicos e locais que envolvem questões de educação ou saúde.</li> </ul>	Análise de conteúdo e entrevistas	<p>✓ Dos estudos analisados, 53% usam definições formais de prestação de contas, com destaque para as áreas de Administração Pública e Ciência Política, que predominam nos conceitos centrais. Diante da complexidade conceitual em torno do termo, a outra metade dos estudos se abstém de dar uma definição.</p> <p>✓ Como consenso mínimo de <i>accountability</i>, pontua-se:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) é o fornecimento de <i>answerability</i>, para com os outros, com uma reivindicação legítima no trabalho de alguns agentes;</li> <li>2) é uma responsabilidade relacional que concentra a atenção sobre os agentes que executam tarefas para os outros e, portanto, podem ser responsabilizados por outros;</li> <li>3) a responsabilidade é retrospectiva – <i>ex post</i> – e centra-se no comportamento de algum agente em geral, variando de desempenho e resultados a gestão financeira, regularidade ou</li> </ol>
Direito Constitucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Internacionalização da política.</li> <li>✓ Administração.</li> <li>✓ Regulamentação.</li> </ul>	Abordagem teórica/conceitual	
Ciência Política	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Teoria democrática.</li> <li>✓ Partidos políticos.</li> <li>✓ Meritocracia.</li> <li>✓ Governo de coalizão.</li> </ul>	Análise quantitativa e abordagem teórica/conceitual	
Relações Internacionais	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Internacionalização da política.</li> <li>✓ Administração.</li> <li>✓ Regulamentação.</li> </ul>	Análise quantitativa	
Administração de Empresas e Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Tecnologia da informação e sistema de informação na Administração Pública e em Organizações Públicas.</li> <li>✓ Nova Gestão Pública.</li> <li>✓ Casos específicos e locais que envolvem questões de educação ou saúde.</li> </ul>	Análise de conteúdo e entrevistas	

Psicologia Social	✓ Questões que têm como referência o trabalho seminal de Tetlock.	Experimento	padrões normativos e profissionais.
-------------------	---	-------------	-------------------------------------

**Figura 3** - Matriz de características da *accountability* em seis áreas acadêmicas.

Fonte: Recorte elaborado com base no estudo de Schillemans (2013).

Na matriz esboçada na Figura 3, observa-se, por área, que os objetivos e focos divergem, e cada uma das áreas explora o que é relevante em seu ambiente. Destaque-se que a área de Administração de Empresas e Contabilidade está alinhada com a Administração Pública, assim como a metodologia empregada nos estudos.

No que se refere à definição de *accountability*, as áreas tendem a seguir uma linha consensual mínima em que prevalecem os conceitos advindos da Ciência Política e da Administração Pública, que têm como essência o controle do poder. Contudo, muitas pesquisas afirmam que *accountability* é um conceito notoriamente complexo e que não se chegou a um significado inequívoco ao longo do tempo (Schillemans, 2013).

Além disso, é perceptível o quanto a Contabilidade é inexpressiva nessa temática, já que essa área representou apenas 12% da amostra, e esse percentual pode ter sido inferior, levando-se em consideração a vinculação da Contabilidade à Administração. Esse achado revela que o caminho a percorrer na pesquisa é longo, para que possa ser vista conforme expressam Bovens, Goodin & Schillemans (2014), para quem a *accountability* encontra-se enraizada na Contabilidade.

Embora as Ciências Contábeis recebam influências de várias outras disciplinas e se reinventem continuamente, com técnicas quantitativas e embasamento econômico, inclusive com a ascensão do viés sociológico e de estudos históricos (Hendriksen & Van Breda, 1999; Iudícibus & Lopes, 2008), carecem, ainda, de produção científica que as façam ser representativas e reconhecidas nesse tema em estudo.

Na sequência, a Figura 4 contempla as teorias que serviram de validação e os atores envolvidos nesse cenário.

Itens Áreas	Teorias	Tipos de atores
Administração Pública	Teoria da Agência	Políticos, burocratas e gestores públicos.
Direito Constitucional	-	Atores centrais (políticos) e instituições dos Estados democráticos (governos nacionais ou locais, entidades burocráticas, ONG, elites empresariais).
Ciência Política	Teoria da Agência	Atores centrais (políticos) e instituições dos Estados democráticos (governos nacionais ou locais, entidades burocráticas, ONG, elites empresariais).



Relações Internacionais	Teoria da Agência	Atores centrais (políticos) e instituições dos Estados democráticos (governos nacionais ou locais, entidades burocráticas, ONG, elites empresariais).
Administração de Empresas e Contabilidade	Teoria da Agência	Gestores, trabalhadores, governos, burocracias, ONG, escolas, empresas estatais.
Psicologia Social	Teoria da Contingência	Atores individuais.

**Figura 4** - Matriz de características das teorias e atores da *accountability* em seis áreas acadêmicas.  
Fonte: Recorte elaborado com base no estudo de Schillemans (2013).

A matriz de características apresentada na Figura 4 revela que a maioria das áreas fundamenta suas pesquisas na Teoria da Agência, sendo, segundo Schillemans (2013), o pressuposto do ator racional o mais visível nos estudos. No caso da Psicologia Social, com abordagens mais sociológicas, o modelo de contingência social tem evoluído. Ambos os modelos teóricos são embasados em um núcleo relacional com expectativas substantivas sobre o provável comportamento dos atores envolvidos com a *accountability*.

Destaca-se, nos estudos, que a área de Administração de Empresas e Contabilidade apresenta a maior variedade de atores. A Psicologia social, por sua vez, dada a característica metodológica de utilizar experimentos em suas pesquisas, envolve atores individuais em uma microanálise.

De modo geral, tem-se ampla visão das direções e das limitações que permeiam o termo *accountability* no setor público. Schillemans (2013, p. 5) exprime que “o campo parece muito com uma mistura solta de paradas (repentinas) e partidas (prometedoras)”. Para Yang (2011), Bovens *et al.* (2013) e Dubnick (2013), há, ainda, pouco acúmulo de conhecimento na literatura.

Diante da literatura revisada, Schillemans (2013) corrobora o que proferem Bovens (2006), Dubnick e Frederickson (2010) e Mulgan (2014), ao apontar que o setor público, em geral, é cercado de déficits de *accountability*, visto como um desafio da administração pública, inserido na agenda internacional como uma lacuna nas pesquisas.

Ao esboçar o termo *accountability* em diversas áreas de pesquisa, percebe-se que seu propósito é explorar o controle do poder, mas qualquer um de seus aspectos pode ser usado com sentidos diferentes, a depender do discurso utilizado, seja para projetar imagem de confiabilidade, fidelidade ou justiça, seja como *marketing* negativo de má gestão. Logo, discorrer acerca de suas dimensões requer estudos que busquem aprofundar, em detalhes, cada aspecto, a fim de contribuir para seu melhor entendimento.

Cabe destacar que não é objetivo desta tese exaurir o tema, mas mostrar que, independentemente da área em que seja aplicada a *accountability*, esse é um termo que carrega,

no seu cerne, o controle do poder e dos atores envolvidos. A partir dessa perspectiva, algumas confusões terminológicas geradas pelas discussões em outras áreas poderão ser elucidadas.

## 2.2 MÚLTIPLAS LENTES SOBRE A ACCOUNTABILITY

### 2.2.1 Perspectivas na Teoria da Contabilidade

A Ciência Contábil tem raiz histórica, estimada em 3000 a.C., quando os sumérios usavam fichas de argila para registrar seus bens, o que já caracterizava, na época, um meio de controle, uma forma de escrituração contábil, de registros legíveis e confiáveis para os usuários (Diamond, 1999; Schedler, 1999; Bovens, Goodin, & Schillemans, 2014).

Nesse cenário, conceitos que datam da antiguidade da Contabilidade desembocam na visão da *stewardship/accountability* e se materializam por meio de sucessivas contabilizações e relatórios, obedecendo à sistemática das partidas dobradas (Iudícibus, 2013) e assentando-se na prática do *book-keeping*, referente às atividades básicas de escrituração contábil, e na disciplina da Contabilidade (Bovens, Goodin, & Schillemans, 2014).

Para Nakagawa, Relvas e Filho (2008), a *accountability* de uma organização tem início com a escrituração, por partidas dobradas, das atividades e das transações realizadas por ela (*book-keeping*) e termina com as informações e as comunicações geradas pela contabilidade (*accounting*).

A Figura 5, a seguir, apresenta, de forma cronológica, os documentos que deram início a um processo evolutivo que continua a se desdobrar, desempenhando um importante papel na Teoria da Contabilidade, com foco nos usuários, e que tem como um de seus objetivos a *accountability*.

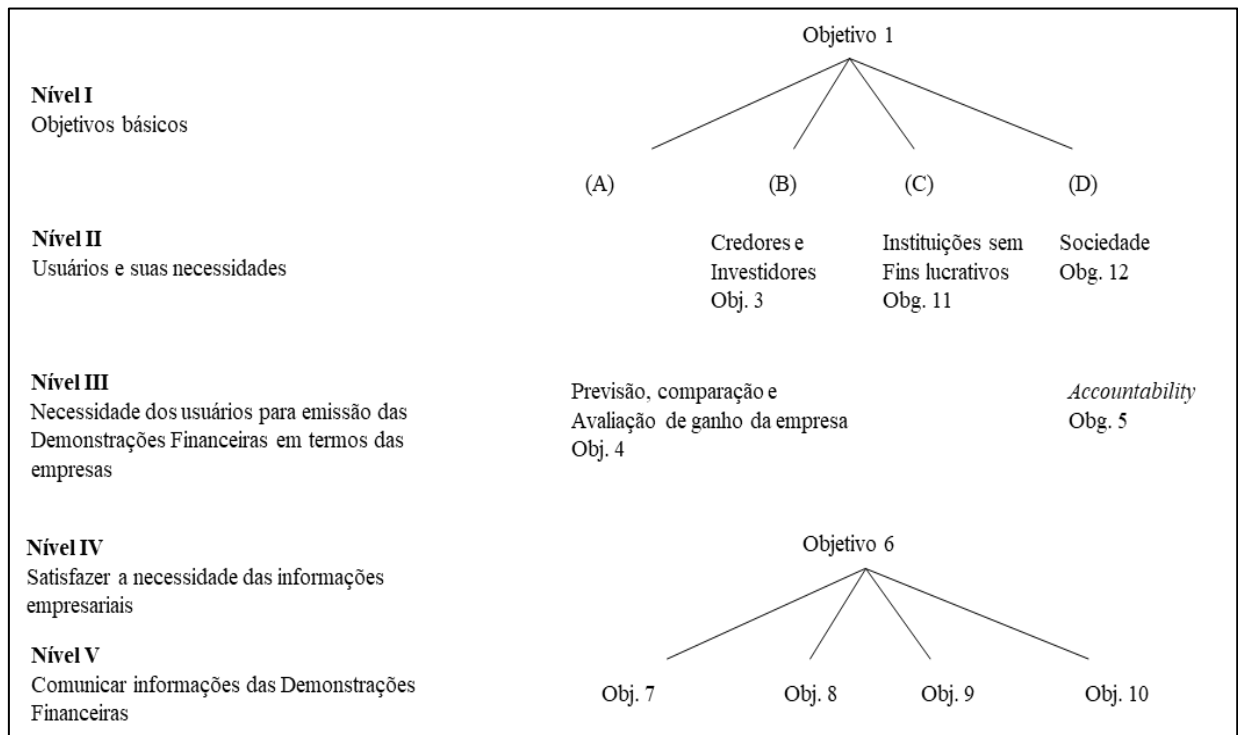
Ano	Documento	Sinalização da <i>accountability</i> na Teoria da Contabilidade
1922	<i>Accounting Theory</i> , Tese de Doutorado de Paton	“A função da contabilidade e das explicações de princípios e procedimentos contábeis deve ser exposta em termos de necessidades e das finalidades dos proprietários” (Paton, 1922, p. 16).
1940	<i>Introduction to Corporate Accounting Standards</i>	O objetivo da contabilidade é fornecer dados financeiros relativos a uma empresa, compilados e apresentados para atender às necessidades da administração, dos investidores e do público (Paton & Littleton, 1940, p. 1).
1966	<i>A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)</i>	O processo de identificação, mensuração e divulgação da informação contábil permite a realização de julgamento e decisões pelos usuários da informação (ASOBAT, 1966). Entre os objetivos presumidos da contabilidade, está o de “facilitar funções e controles sociais, ou seja, facilitar as operações da sociedade organizada para o bem-estar de todos” (Hendriksen & Van Breda, 1999, p. 79).
1970	<i>Basic Concepts and Accounting Underlying</i>	A definição de Contabilidade, conforme o Pronunciamento n.º 4 do Accounting Principles Board [APB] (1970), é uma atividade de prestação

	<i>Financial Statements of Business Enterprises (APB Statement n.º 4)</i>	de serviços cuja função é fornecer informações quantitativas, principalmente de natureza financeira, sobre entidades econômicas e cuja finalidade é permitir a tomada de decisões econômicas.
1973	<i>Objectives of Financial Statements (Trueblood Committee Report)</i>	Os objetivos enunciados no APB n.º 4 trazem a premissa de que, embora existam diferentes grupos de usuários das informações contábeis, eles tomam decisões e possuem necessidades semelhantes ( <i>Trueblood, 1973</i> ).
1973	<i>Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATA)</i>	A informação contábil é vista como um bem econômico e um bem público, que traz à discussão as necessidades de informação dos usuários heterogêneos das demonstrações financeiras, levantando a questão da responsabilização ( <i>AAA, 1977</i> ).

**Figura 5** - *Accountability* na Teoria da Contabilidade.

Na cronologia exposta na Figura 5, os documentos mencionados foram muito importantes e marcaram a história da Contabilidade, com a existência de uma estrutura conceitual e um arcabouço teórico sólido, trilhando um caminho que buscou destacar as necessidades dos usuários da informação. Esse contexto é coerente com a afirmação de Hendriksen e Van Breda (1999) de que um dos preceitos da Contabilidade é o seu pragmatismo, ou seja, a sua utilidade para os usuários.

No *Trueblood Committee Report*, o APB n.º 4 enumerou doze objetivos para as demonstrações financeiras como parte de uma estrutura metateórica, entre os quais a *accountability*. Sorter e Gans (1974) apresentaram, hierarquicamente, esses objetivos, conforme demonstrado na Figura 6.



**Figura 6** - Hierarquia dos objetivos do APB n.º 4.

Fonte: Extraído de Sorter e Gans (1974). Disponível em Wolk, Dodd e Rozycki (2016), p. 147.

A *accountability* foi utilizada para resumir o quinto objetivo, que inclui a ideia de eficiência e eficácia dos ativos para a empresa maximizar fluxos de caixa futuros, de acordo com determinado nível de risco (Wolk, Dodd, & Rozycki, 2016).

Mesmo diante de todo esse cenário evolutivo, foi com o estudo de Ijiri (1975) que a *accountability* alcançou maior notoriedade na área contábil, o qual conceitua a prestação de contas como uma função da Contabilidade e com uma visão simples de fornecimento de informação quantitativa para a tomada de decisão econômica. Em relação à responsabilização, o autor defende ser o objeto subjacente da Contabilidade, que não se limita ao desempenho passado, pois se aplica, também, ao planejamento, à orçamentação e a previsões.

A partir de então, o termo *accountability* passou a compor documentos sucessivos que culminaram no processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade, adotado por diversos países, de modo a proporcionar, para o mercado mundial, uma linguagem universal de negociação.

Atualmente, a estrutura conceitual (*conceptual framework*) do *International Accounting Standards Board* [IASB], por meio das normas internacionais de Contabilidade, conhecidas como *International Financial Reporting Standards* [IFRS], contempla, claramente, que as demonstrações financeiras atendem às necessidades da maioria dos usuários que toma decisões econômicas, entre outras, para decidir quando comprar, manter ou vender um investimento de capital e para avaliar a administração ou a *accountability* da administração (IASB, 2017).

Por sua vez, o *Financial Accounting Standards Board* [FASB], por meio das *Statements of Financial Accounting Concepts* [SFAC], preocupa-se com a qualidade e a *accountability* das demonstrações financeiras norte-americanas e com as normas de contabilidade, que, embora sejam embasadas na estrutura conceitual, se tornaram cada vez mais detalhadas e complexas (FASB, 2017).

A *International Federation of Accountants* [IFAC], por meio das *International Public Sector Accounting Standards* [IPSASB], cria normas globais de alta qualidade para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público. A IPSAS 1, especificamente, contempla os objetivos do relatório financeiro de propósito geral no setor público, o qual deve fornecer informações úteis para a tomada de decisões e demonstrar *accountability* da entidade pelos recursos a ela confiados (IFAC, 2017).

Contudo, há um longo caminho a ser trilhado sobre a *accountability* como razão de ser da contabilidade, aspectos teóricos, epistemológicos e pragmáticos deverão ser estudados e modelados em termos de aplicação (Nakagawa, 2007). O que se observa, de modo geral, é que

o termo em estudo se encontra presente na estrutura conceitual e normativa da contabilidade, no entanto, há uma lacuna a ser preenchida no que se refere a pesquisas sob essa perspectiva, de modo que promovam a ascensão dessa discussão e ampliem para demais áreas essa vertente a ser explorada.

### **2.2.2 Perspectivas na *Public Choice Theory* (PCT)**

A PCT vem propagando as suas ideologias sob diferentes nuances, países e povos, em constante evolução e ascendência, e desperta o interesse de numerosos estudiosos em todo o mundo, instigando, desencadeando novas pesquisas e visões e conseguindo espaço e aceitação em várias ciências.

A abordagem da PCT (ou Teoria da Escolha Pública - TEP) tem muitos pais (e mães) e seguidores. Alguns estudiosos apontam que ela pode ser rastreada até John Stuart Mill (Mill, 1861) e, especialmente, até Knut Wicksell (Wicksell, 1896), bem antes dos primeiros anos da PCT moderna (Baake & Borck, 2007). Essa segunda fase surge em meados dos anos 1950 e início dos anos 1960, e se destacam os seguintes autores: Arrow (1951), Downs (1957), Black (1958), Buchanan & Tullock (1962), Riker (1962) e Olson (1965).

A PCT traz uma abordagem interdisciplinar da relação entre economia e política, assume o pressuposto de que o autointeresse é a principal (senão a única) explicação para o comportamento humano e de que os indivíduos são motivados por incentivos e, principalmente, por sanções (Andrews & Kouzmin, 1998; Campos, 2008).

Dois dos principais autores da PCT contemporânea, Buchanan e Tullock (1962, p. 8), enfatizaram que muitas ideias por eles desenvolvidas encontraram, de fato, na obra de Knut Wicksell (1896), pela sua contribuição pioneira no sentido de perceber que, em regimes democráticos, as decisões políticas são realizadas no seio de instituições, em que um conjunto de indivíduos toma decisões coletivas conforme regras específicas, permitindo passar de múltiplas e distintas preferências individuais para uma só escolha coletiva.

Essa teoria propõe a aplicação de um método da ciência econômica ao seu objeto de análise que se encontra, tradicionalmente, no âmbito da ciência política, sobretudo no que tange a abordagem radicalmente individualista e fundada no método positivo, de forma, a analisar o nível de eficiência, efetividade e legitimidade do processo político. Nela, o comportamento dos homens de governo é ditado pelos mesmos princípios utilitários, e não pelo altruísmo ou interesse público. Se os agentes atuam no mercado no intuito de maximizar as suas próprias

utilidades, por que eles deveriam agir de outra maneira no desempenho de funções públicas? (Buchanan & Tullock, 1962; 1965).

Para Schumpeter (1973), na esfera política organizada como um mercado, os políticos atuam como empresários, intermediando a negociação em que se trocam votos por políticas, revelando que o que está em jogo no mercado político e econômico são interesses privados.

Entretanto, as decisões coletivas exigem dos políticos e dirigentes públicos uma ética da responsabilidade que deve procurar construir consensos e calcular os resultados de suas ações tão ou mais importantes do que as intenções dos atores (Weber, 1990).

Assim, ela surge como um modelo de análise para tratar a natureza e as características do que se entende por bem ou serviço público, aclarar problemas inerentes à tomada de decisão de efeito coletivo, assim como identificar alguns dos problemas do setor público e do sistema político, especificamente, no que tange à ineficiência da Administração Pública, à rigidez constitucional, à atuação de *lobbies* e ao financiamento ilegal de partidos políticos (Pereira, 1997).

Para os adeptos da PCT, o termo *rent seeking* constitui-se em viés importante de estudo e relaciona-se com a estratégia de busca de privilégios especiais. No *rent seeking*, o governo tutela uma transferência de renda da sociedade para um reduzido grupo de privilegiados (Tullock, 2005).

Buchanan e Tullock (1962) enfatizam que a existência de diferentes graus de intensidade das preferências entre os legisladores, além de distintas hierarquias de preferências, permite o surgimento de um processo de intercâmbio ou negociação do voto, designado pela expressão *logrolling*, um instrumento prático e propício para a solução dessas manifestações empíricas.

Para Campos, Borsani e Azevedo (2016, p. 106), a PCT chama a atenção para os efeitos de decisões individuais, racionais, em âmbitos de ação política coletiva (Legislativo, o Estado em geral), com processos de decisão institucionalizados, cujo objetivo é gerar bens coletivos (políticas públicas).

Essa teoria defende cinco pontos básicos, conforme Mascarenhas (1993): (i) há incremento nos incentivos econômicos ou de mercado para a gerência do setor público; (ii) os indivíduos são egoístas, agem racionalmente pelos próprios interesses; (iii) a burocracia estatal é vista como participante ativa do governo, e os burocratas são apresentados como agentes dinâmicos que lutam para aumentar sua dotação orçamentária, ampliar seu círculo de poder e, principalmente, manterem-se nos cargos; (iv) a racionalidade de cada um visa, unicamente, maximizar seus próprios interesses; e (v) o bem comum é o resultado final, nesse jogo de

maximização de interesses cruzados e inter-relacionados, e o interesse individual é sempre diferente do interesse coletivo.

Saliente-se que, durante as décadas de 1980 e 1990, ocorreu uma transformação radical nas estruturas de governo, na tentativa de se reduzir a despesa pública, de aumentar a *accountability* e a eficiência. Essas três perspectivas podem ser vistas como relacionadas à PCT (Dowding, 1996), por abarcar o conjunto de transformações no processo de interação entre o Estado e a economia, o que possibilita a solidificação de grupos de interesses em torno do aparelho estatal (Olson, 1982).

Nesse contexto, as democracias contemporâneas reafirmam, como princípio fundamental, a ideia de que os governantes devem ser responsabilizados pelo povo e por suas ações e omissões no exercício do poder (Aranha, 2017).

Dessa forma, a PCT levanta fatos inquietantes, tais como a ação conjunta dos grupos de interesse, burocratas e governantes no sentido de maximizar a carga tributária (Brennan & Buchanan, 1980), e permite reflexões para diversas áreas do conhecimento, ao tratar de problemas que envolvem questões de Estado e organização política e administrativa.

### **2.2.3 Perspectivas na *Actor-Network Theory* (ANT)**

A TAR ou Teoria do Ator Rede – TAR, também conhecida como “Sociologia da Translação”, foi iniciada nos anos de 1980, por meio de estudos no campo da Sociologia, da Ciência e da Tecnologia, desenvolvida pelos pesquisadores Bruno Latour, Michael Callon e John Law e atualizada, em 2005, por Latour, com a publicação da obra *Reassembling the social: an introduction to Actor-Network Theory* (Latour, 2005).

Essa teoria fundamenta-se no pressuposto ontológico de Cooper (1976), que toma a organização não como um dado pronto ou uma instância absolutamente delimitada, estável e representável. Pelo contrário, foca-se no organizar ou na organização como um processo instável, temporário, negociado, e nunca inteiramente manifestado (Cooper & Law, 1995). Para Law (2007), a origem dessa visão de organização estaria vinculada ao pós-estruturalismo.

A ANT tem sido utilizada como uma abordagem epistemológica para se compreender as organizações, debatendo a respeito de alternativas consideradas “abordagens representacionais”, com destaque para o aspecto processual e fluido da organização, que não pode ser tomada como um fim ou um objeto estático (Cavalcanti & Alcadipani, 2013).

Latour (2012), por meio da ANT, propõe a simetria entre humanos e aquilo que denomina como não humanos (objetos, animais, fenômenos da natureza, materiais etc.), isto é,

uma variedade de elementos que não sejam pessoas. Quando os humanos se relacionam e se interagem com os não humanos, acabam por formar associações, por meio das quais produzem os fenômenos sociais.

A ação é uma propriedade de humanos e não humanos, e ambos produzem um único coletivo em que são reconhecidos como cidadãos (Latour, 2012). Para Lemos (2013), o sujeito (humano) e as mídias (não humano) estabelecem uma relação com um mundo onde, na cultura contemporânea, as mediações ocorrem por artefatos digitais, um mundo preenchido por híbridos, criados por contínuas mediações uns com os outros.

Os elementos não humanos, como tecnologias, artefatos, instrumentos, técnicas, ferramentas, mecanismos, normas, leis, regras, procedimentos, metodologias, práticas, alteram o desempenho no trabalho porque não são neutros, mas actantes que compõem uma realidade múltipla (Nobre & Pedro, 2013).

A ANT permite o exame de fenômenos dinâmicos e socialmente construídos e suas interações, em que os atores, que são os participantes da rede, correspondem a todos aqueles que, de alguma forma, auxiliam a compor um fato e interagem no ambiente social, influenciando diretamente a concepção e a propagação de um assunto. Os efeitos das ações, conjuntamente, irão definir a competência de um ator, que é a razão de o ator agir de determinada maneira (Latour, 1996, 2001, 2006).

Contudo, Walsham (1997) apresenta quatro principais críticas à TAR: (i) análise limitada das estruturas sociais, (ii) postura amoral ao negligenciar questões de cunho político e moral, (iii) falha ao considerar a distinção analítica entre humanos e não humanos e (iv) possíveis problemas relacionados a como seguir as entidades numa análise das redes.

O poder na ANT é compreendido mediante alianças, e não por dominação. As redes são constituídas e reproduzidas por meio de estratégias conscientes e práticas inconscientes, naquilo que se denomina translação, a fim de serem estabelecidas materialidades dinâmicas (Latour, 2012). Essa teoria procura descrever como os fatos acontecem e tenta entender as origens do poder e da estrutura de uma rede por meio dos processos colaborativos, cooperativos, competitivos e de negociação em que os atores estão inseridos (Hui, 2012).

Ao se debruçar sobre o estudo de um fenômeno, a ANT tem por objetivo contar sua história de persistência por meio do bom relato (Latour, 2013). Quanto maior for a força das associações, mais elevada é sua persistência, pois a força é medida pelo número de alianças que existem na rede, e aquela rede que possui mais associados torna-se mais difícil de ser desfeita e persiste. Ao resistir e permanecer temporariamente estável, torna-se rastreável (Latour, 2012).



O bom relato é “uma descrição ou uma proposição na qual todos os atores fazem alguma coisa e não ficam apenas observando” (Latour, 2012, p. 189).

De acordo com Justesen e Mouritsen (2011), os escritos de Latour contêm potencial inexplorado que pode inspirar futuras pesquisas na área contábil, em particular a obra *Science in Action* (1987), que expôs novas oportunidades de pesquisa, metodologias e vocabulários.

Assim, a ANT traz novas e interessantes vias para pesquisa e torna-se oportuna por suas características, dada a possibilidade de aumentar a compreensão da relação entre atores envolvidos na *accountability*.

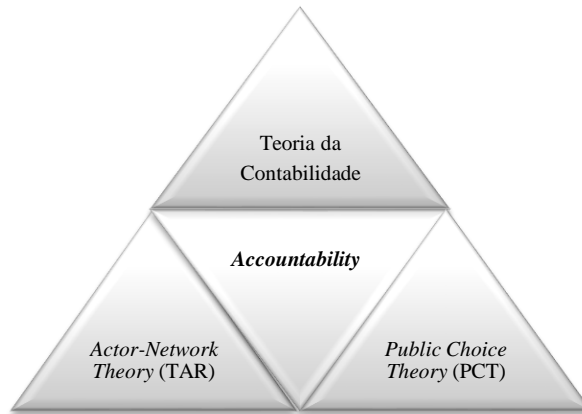
### **2.3 A ACCOUNTABILITY A PARTIR DA TRIANGULAÇÃO TEÓRICA**

A *accountability*, diante do contexto multifacetado em que se insere, permite que pesquisas adotem uma abordagem alternativa, defendida pelos estudiosos (Hopwood, 2007; Parker, 2012; Hopper & Bui, 2016; Bromwich & Scapens, 2016; Major, 2017) como um movimento de afastamento do paradigma *mainstream*, que recorre a diferentes lentes para análises de distintos ângulos, possibilitando uma visão mais holística e profunda daquilo que se observa.

Dessa forma, como estratégia para reflexões e proposições a partir de um contexto mais amplo, buscou-se incorporar perspectivas interpretativas da *accountability* por meio da triangulação teórica entre a Teoria da Contabilidade, a PCT e a TAR.

Embora, de modo geral, os estudos da *accountability* utilizem, em sua maioria, a Teoria da Agência (Schillemans & Busuioc, 2015), optou-se, nesta investigação, por buscar uma mudança de foco, que, segundo Bovens, Schillemans e Goodin (2014), podem estender o campo de discussões conceituais e variedades de mapeamentos a abordagens teóricas mais dinâmicas acerca do tema.

Assim, buscou-se conciliar essas três teorias, a fim de evitar perspectivas isoladas e de minimizar possíveis vieses de pesquisa, para melhor exposição e reflexão da temática *accountability*, projetada na Figura 7.



**Figura 7** – Triangulação teórica da *accountability*.

A Figura 7 esboça o desafio analítico levantado de triangular essas teorias e a capacidade de extrair de cada uma delas a linha tênue que as conecta com a *accountability*. A percepção de que elas possuem implicações práticas no que concerne ao controle do poder e aos atores envolvidos, gera combinações que podem oferecer maior fundamentação para a compreensão dos fenômenos a serem explorados nas pesquisas dessa área.

A partir dessa perspectiva, esta investigação apresenta uma visão sucinta e focada de que a *accountability* é um elemento fundamental das sociedades e das organizações que operam dentro delas (Hall, Frink, & Buckley, 2017), onde diferentes atores negociam suas relações políticas, jurídicas, profissionais, hierárquicas (Schillemans & Busuioc, 2015). Ressalte-se que, em contextos de pequenos grupos, ela é mais difícil porque cria tensões e perturba as culturas de consenso (Schillemans & Bovens, 2019). Esses pontos de análise por meio de uma perspectiva multiteórica desencadeiam reflexões e interpretações e contribuem para discussões na área.

No âmbito da Teoria da Contabilidade, a informação contabilística e o controle são elementos fundamentais na capacidade de erguer, operar, transformar e dissolver organizações (Sunder, 1997). Para Merkl-Davies e Brennan (2017), tanto na teoria contábil quanto na *accountability*, há contribuição de *insights* a respeito do fenômeno da comunicação contábil para o desenvolvimento de pesquisas na área, onde é vista, principalmente, como a transmissão de informações financeiras, ambientais e sociais para o público externo.

A PCT, por seu turno, tem tido seus ideais e suas interpretações em evidência na contemporaneidade, especialmente em razão da demanda por melhor governança, gerada pelo fenômeno da globalização, que trouxe consigo conflitos quanto às escolhas de gestores e às exigências dos cidadãos (Buttler, 2012). Essa teoria veio esclarecer os problemas inerentes à tomada de decisão coletiva e expor alguns outros, como os “fracassos do governo”: ineficiência

da administração pública, ausência de incentivos, problemas com obtenção de informação acerca das preferências dos cidadãos, rigidez institucional, permeabilidade à atuação de *lobbies*, financiamento ilegal de partidos políticos etc. (Pereira, 1997).

Nesse mesmo contexto, compreender a ANT e seu novo conjunto de conceitos amplia, para a contabilidade, uma visão de ligações particulares, contingentes criados, mantidos e(ou) desafiados por tecnologias (Lopes & Beuren, 2017). Um dos primeiros teóricos a se inspirar nos estudos de Law (1984), Callon (1984, 1986) e Latour (1987) foi Miller (1990, 1991), ao enfocar as relações sociais entre os atores em redes.

Assim, a ANT “fornece uma forma de compreensão sobre as origens do poder e da estrutura de uma rede, em que os atores colaboram, cooperam, competem e negociam para formar um sistema de ator-rede” (Hui, 2012, p. 113).

Em síntese, o controle do poder e os atores envolvidos conectam essas teorias à *accountability* e permitem uma compreensão mais acurada do campo que, aqui, é delimitado. Ademais, pela revisão de literatura, amplia-se a perspectiva de observação por meio de outras possibilidades de análise em que se aplica o rigor científico, advindo da combinação teórica, que poderá amparar estudos empíricos e colaborar com reflexões mais abrangentes e aprofundadas da realidade.

Pela triangulação das teorias, foi possível reconhecer, de forma geral, que a *accountability* possui conexão com os mais diversos atores envolvidos e está fundamentada no controle da atividade humana relacionada ao exercício do poder e ao ato discricionário de governar.

A partir disso, apresentam-se alguns pontos de contribuição e reflexão que podem vir a suscitar aprofundamentos de aspectos que norteiam a temática, de modo a dirimir confusões e conclusões equivocadas, dependendo da perspectiva que se enfatiza: (i) a *accountability* pode ser um termômetro para questões comportamentais a serem investigadas nos atores envolvidos; (ii) a ênfase da *accountability* somente na vertente da prestação de contas ou nas sanções aplicadas à responsabilização, exaltando a linha da desconfiança, acaba por sobrecarregar um aspecto em detrimento do outro; (iii) o custo para assegurar a *accountability* no setor público é algo que precisa ser mais discutido, principalmente em termos de recursos escassos; (iv) a cultura da *accountability*, que evolui com a dinâmica das boas práticas de governança, exigirá revisões nas formas de prestação de contas e responsabilização; e (v) o déficit de *accountability* no setor público é um desafio apontado como lacuna nas pesquisas na agenda internacional, razão pela qual é necessário investigá-lo.

Por se tratar de um termo multifacetado, há que se reconhecer que poderiam ter sido escolhidas outras teorias na metodologia de triangulação teórica. No entanto, as três teorias abordadas nesta tese acabam por limitar e, ao mesmo tempo, delimitar o presente estudo, sem incorrer em prejuízos.

Ainda, levantando abordagens e teorias que ressaltam a dimensão e a complexidade que envolve a temática, pode-se observar que ela ganhou espaço na administração, na psicologia comportamental, na sociologia, na ciência política, mas é pouco discutida na contabilidade.

Esse contexto cria abertura para se explorar o referido termo sob a perspectiva contábil, uma das áreas mais antigas da humanidade. No que se refere à pesquisa científica, o futuro da *accountability* deve-se dedicar a investigar suas lacunas, seus aspectos teóricos, epistemológicos e pragmáticos, pois há, ainda, um longo caminho a ser percorrido.

## **2.4 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU) NO BRASIL**

A receita pública alerta para a alocação de recursos no orçamento, devido a sua importância no planejamento governamental, e, por conseguinte, para a realização da despesa pública, que, após ser contabilizada, é monitorada em relação ao cumprimento dos percentuais constitucionais estabelecidos, no caso do Brasil.

A pressão por parte da sociedade é crescente para que se gerencie com eficiência e eficácia a alocação dos recursos destinados a atender as necessidades de interesse coletivo. Por meio do orçamento público, a contabilidade registra os atos e fatos ocorridos na gestão, evidenciando a distribuição do poder econômico e político da sociedade. Diante disso, as receitas públicas exercem importante papel nesse contexto e são indispensáveis para a tomada de decisão (Scarpin & Slomski, 2005; Santos & Alves, 2011; Santos, 2011; Santos, Machado, & Scarpin, 2012).

A capacidade alocativa do orçamento público advinda do esfacelamento do interesse público é explicada, em certa medida, pela PCT, na qual as ações dos governantes não prezam o coletivismo e, por isso, geram uma peça orçamentária com falhas políticas. Assim, as decisões, nesse âmbito, não necessariamente vão ao encontro do cumprimento virtuoso das funções econômicas sugeridas pela economia do bem-estar (Buchanan & Musgrave, 1999; Zahariadis, 2003).

A *accountability* está inserida nesse contexto, já que possibilita pensar nos aspectos de prestação de contas e responsabilização dos agentes políticos e burocratas pelo desempenho do governo. No Brasil, tal fato é observado com mais ênfase a partir da CF/88, quando se busca

estabelecer um padrão de qualidade às informações contábeis a serem evidenciadas, de modo a atender aos tomadores de decisão e aos cidadãos (Barnard, 2001; Filgueiras, 2011; Franco, Rezende, Figueiredo, & Nascimento, 2014).

Para combater a rigidez orçamentária que limita sua capacidade de escolher como utilizar as receitas públicas e aumentar seu poder alocativo, o Governo Federal brasileiro, desde 1994, vem implementando, por sucessivas emendas constitucionais, a DRU, cujo objetivo é ampliar a flexibilidade orçamentária e anular o efeito das vinculações existentes, especialmente em relação aos impostos e às contribuições, expandindo o volume de recursos livres.

Os estudos sobre a DRU provocam debates e geram críticas quanto à redução da base de cálculo de recursos vinculados no orçamento para o atendimento de direitos sociais e ao papel auxiliar no atingimento da meta de superávit fiscal utilizado, principalmente para o pagamento de juros e encargos da dívida pública (Breyner, 2006; Dias, 2011; Moura & Tavares, 2011).

Em contraponto, apesar de existirem várias discussões acerca dos aspectos mencionados, cabe destacar que elas permanecem a cada renovação desse instrumento, dada a ausência de transparência que possa, de fato, dirimir possíveis dúvidas. Segundo Lopes (2009), a DRU tem uma lacuna de informatividade das demonstrações contábeis, que é a capacidade informacional de os números contábeis refletirem a realidade econômica.

Essa perspectiva é a tese levantada neste estudo, que encontra fundamento no tema central do déficit de *accountability*. De acordo com Bovens (2006), Dubnick e Frederickson (2010) e Mulgan (2014), o setor público, em geral, é cercado de déficits de *accountability*, e isso tem sido descrito como um desafio da administração pública.

Sob a perspectiva histórica, quando da implementação do Plano Real, em 1994, surgiu o Fundo Social de Emergência (FSE), como possibilidade de melhoria das contas públicas, enquanto não se implantassem as reformas constitucionais pretendidas. Desde então, esse instrumento foi prorrogado, passou por alterações posteriores, inclusive com mudança do nome para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), e, em 2000, tornou-se Desvinculação de Receitas da União (DRU), que foi sendo legalmente revalidada após esse período, conforme demonstrado na Figura 8.

<b>DRU</b>	<b>Dispositivo legal</b>	<b>Vigência</b>	<b>Base de cálculo</b>
FSE	ECR n.º 1/1994 (Art. 1.º, Art. 72)	1994 e 1995	20% do produto da arrecadação de impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III.
FEF	EC n.º 10/1996 (Art. 1.º, Art. 72)	1996 e 1.º semestre de 1997	20% do produto da arrecadação de impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incisos I, II e III, observado o disposto nos §§ 3.º e 4.º.
FEF (prorrogação)	EC n.º 17/1997	do 2.º semestre de 1997 a 1999	
DRU (inicial)	EC n.º 27/2000 (Art. 1.º, Art. 76)	de 2000 a 2003	20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou a serem criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.
DRU (1.ª prorrogação)	EC n.º 42/2003 (Art. 2.º, Art. 76)	de 2003 a 2007	20% da arrecadação da União relativa a impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou a serem criados no período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.
DRU (2.ª prorrogação)	EC n.º 56/2007 (Art. 1.º, Art. 76)	de 2008 a 2011	
DRU (3.ª prorrogação)	EC n.º 68/2011 (Art. 1.º, Art. 76)	de 2011 a 2015	
DRU (4.ª prorrogação)	EC n.º 93/2016 (Art. 1.º, Art. 76)	de 2016 a 2023	30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e às taxas, já instituídas ou a serem criadas até a referida data.

**Figura 8** - Cronologia do instrumento da DRU.

De acordo com o TCU (1995), quando da análise das contas do Governo da República, evidenciou-se que o Fundo Social de Emergência, instituído pela Emenda Constitucional de Revisão (ECR) n.º 1, em 1.º de março de 1994, acrescentou os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica nos exercícios financeiros de 1994 e 1995. Os recursos desvinculados para o FSE seriam aplicados no custeio de ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários, auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e de outros programas de relevante interesse econômico e social.

Em seguida, ainda como fundo, a desvinculação de recursos teve sua denominação alterada para Fundo de Estabilização Fiscal [FEF], por meio da Emenda Constitucional n.º 10, de 4 de março de 1996, ficando determinado o período de 1.º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 para sua vigência. Segundo o TCU (1996), os recursos do FEF foram contabilmente apropriados em “arrecadação realizada por fonte de recursos”, na unidade gestora Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e, em termos de execução orçamentária, demonstrados no corpo do Relatório por função, programa, órgão superior e grupo de despesa.

Com a publicação da Emenda Constitucional n.º 17, de 22 de novembro de 1997, o FEF teve sua vigência ampliada até o encerramento do exercício de 1999. Em conformidade com o TCU (1997), essa emenda ampliou, também, o montante das transferências da União para os municípios, a partir do segundo semestre de 1997, ao adicionar 1,56% da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O TCU ressaltou que os recursos utilizados pelo FEF estavam concentrados, essencialmente, em gastos com despesas correntes, principalmente de pessoal e encargos sociais, respondendo por 73,21% das despesas realizadas, o que contraria o objetivo da desvinculação orçamentária, implícita no fundo em comento.

Em 21 de março de 2000, a Emenda Constitucional n.º 27 instituiu a Desvinculação de Arrecadação de Impostos e Contribuições Sociais da União (DRU), com vigência até 2003, cujos recursos foram classificados como recursos ordinários (fonte 100), não havendo execução em separado, o que afasta o monitoramento da execução orçamentária específica (TCU, 2000). Em seguida, ela foi prorrogada pela EC n.º 42/2003 e pela EC n.º 56/2007.

A prorrogação da DRU pela EC n.º 68/2011 teve vigência até 2015, autorizando o Governo Federal a utilizar 20% dos recursos de impostos e contribuições em programas e despesas que entendesse prioritários. Como as receitas vinculadas à esfera orçamentária da seguridade social não eram devidamente identificadas, isso acabava por comprometer a apuração de suas fontes de financiamento e o confronto com as respectivas despesas (TCU, 2011).

Depois de passar por sucessivas prorrogações, a EC n.º 93, de 8 de setembro de 2016, aumentou a vigência da DRU para até 31 de dezembro de 2023, ampliou de 20% para 30% o percentual das receitas de tributos federais que podem ser usadas livremente e alterou a base de cálculo de quais tributos podem ser desvinculados.

Considerando essa exposição, ao analisar o formato do mecanismo de minimização da rigidez orçamentária, pode-se observar que, desde 1994, quando foi criado, até a forma que permanece em vigor, foram mantidas suas características de ação, com mudanças apenas em relação às fontes de receitas que compõem sua base de cálculo e ao percentual.

Ocorre que, a cada prorrogação desse instrumento, é renovada a polêmica que o envolve. De um lado, há os que se posicionam contrariamente à DRU, pois defendem o aumento dos gastos ditos sociais. De outro, há o Governo Federal que a defende, com o argumento de que esse mecanismo seria imprescindível para preservar a estabilidade econômica, possibilitar o ajuste fiscal e conferir maior flexibilidade à gestão do orçamento da União.

De acordo com Gentil (2006), grande parte dos recursos legalmente desvinculados pelo mecanismo da DRU e livremente empregados no orçamento fiscal financia vários tipos de

despesas, inclusive juros e amortização da dívida pública. Dias (2011) destaca que a DRU tem como principal papel auxiliar no atingimento da meta de superávit fiscal.

Conforme Boschetti e Salvador (2006), a DRU cumpre, historicamente, o papel de uma perversa “alquimia” de transformar os recursos destinados ao financiamento da seguridade social em recursos fiscais para a composição do superávit primário e, por consequência, os utiliza para pagar juros da dívida.

Se, por um lado, a DRU propiciou a devolução de parte da flexibilidade orçamentária que possuíam os gestores públicos, por outro, reduziu a base de cálculo utilizada na apuração de algumas vinculações orçamentárias, estabelecidas pelo legislador constituinte (Suzart, 2015).

Logo, diante da mudança da base de cálculo da DRU, em consonância com a EC n.º 93/2016, debates ocorreram em relação a seu efeito sobre a seguridade social. Para Velloso (2015), as contribuições são individualizadas pela sua finalidade, de modo que, se forem alteradas, no todo ou em parte, pelo desvio da finalidade, têm sua identidade comprometida.

Nesse contexto, esse instrumento carrega consigo diversos questionamentos que colocam em discussão se, de fato, ele atende aos preceitos da *accountability*, o que o justifica como parte deste estudo.

## **2.5 ALOCAÇÃO DOS RECURSOS NA POLÍTICA PÚBLICA DE SAÚDE NO BRASIL**

Discussões sobre transparência, eficiência e controle social passaram a integrar a agenda de implementações, em conjunto com o desenvolvimento das boas práticas de governança no setor público, em cujo cerne está a busca por melhores desempenhos na alocação dos recursos, quando esses são escassos.

Mediante a função alocativa, o governo promove a execução de políticas públicas, que têm como marco os estudos, nos Estados Unidos da América, do cientista político Lasswell (1951), que as define como “o que o governo escolhe fazer ou não fazer” (Dye, 1975, p. 2). Logo, podem sugerir que, por ser papel exclusivo de atores governamentais, o Estado assumiria características elitistas e, assim, contribuiria para um déficit de *accountability*, isolando a sociedade do processo decisório, segundo Brasil e Capella (2016).

Hochman, Arretche e Marques (2007) corroboram essas ideias ao defenderem que, devido a situações como autointeresse, informação incompleta, racionalidade limitada e captura de agências governamentais por interesses particularistas, a PCT adota um viés normativamente cético quanto à capacidade do governo de formular políticas públicas.



Nesse cenário, um ponto crucial que ganhou espaço na agenda de diversas organizações internacionais diz respeito à saúde. De acordo com Kourislsky (2011, p. 15), três bilhões de seres humanos, quase a metade da população do planeta, vivem em condições sanitárias precárias.

No Brasil, até 1952, o contexto histórico do funcionamento da saúde pública retrata que existia um Ministério que funcionava para Saúde e Educação Pública. No exercício seguinte, em 1953, foi criado o Ministério da Saúde [MS] pela Lei n.º 1.920. Em 1969, foi instituído o Fundo Nacional de Saúde [FNS] pelo Decreto n.º 64.867, como um fundo especial com a incumbência de gerir as finanças dos recursos destinados a prover, em caráter supletivo, os programas de trabalho relacionados com a saúde individual e coletiva coordenados ou desenvolvidos pelo MS.

Conforme Braga e Paula (1986), esse período é marcado pela instauração de uma crise de recursos e pelo enfraquecimento da capacidade de ação do MS, em que a queda da participação da pasta da saúde no orçamento total da União foi de 2,21% para 1,40%, entre 1968 e 1972.

A mudança do regime autoritário para o regime democrático, em meados dos 1980, propiciou o surgimento de debates acerca da necessidade de organização de um sistema de saúde capaz de atender às demandas da população e exercer um papel de intervenção social com perspectivas de modificar a realidade vigente (Nascimento, 2007).

Contudo, somente com a CF/88 (art. 196) é que foi estabelecido que a saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado, garantida 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 aos serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Também, foi estabelecido, em seu art. 198, parágrafo 3º, que a responsabilidade na gestão pública de recursos com a saúde seria das três esferas governamentais e que tais recursos teriam origem no orçamento da seguridade social, com determinação de que uma lei complementar definisse os percentuais que deveriam ser aplicados na área da saúde pela União, pelos estados e municípios, bem como os critérios de avaliação e as normas de controle.

Nesse sentido, em 1990, são promulgadas as Leis Orgânicas da Saúde: em 19 de setembro, o SUS é criado pela Lei n.º 8.080, que regulamenta as definições da CF/88, ao dispor sobre as condições para promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes; em 28 de dezembro, o SUS tem suas prerrogativas corroboradas pela Lei n.º 8.142, que dispõe sobre a participação da comunidade

na gestão do SUS e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área de saúde.

Saliente-se que, em conformidade com o art. 35 da Lei n.º 8.080/1990, para o estabelecimento de valores a serem transferidos a estados, Distrito Federal e municípios, será utilizada a combinação dos seguintes critérios, segundo análise técnica de programas e projetos: I - perfil demográfico da região; II - perfil epidemiológico da população a ser coberta; III - características quantitativas e qualitativas da rede de saúde na área; IV - desempenho técnico, econômico e financeiro no período anterior; V - níveis de participação do setor saúde nos orçamentos estaduais e municipais; VI - previsão do plano quinquenal de investimentos da rede; VII - ressarcimento do atendimento a serviços prestados para outras esferas de governo.

De acordo com Fleury (2009), com a reforma democrática do Estado e a criação do SUS, foi possível deslocar o poder para os níveis subnacionais, inaugurando um modelo de federalismo pactuado altamente inovador, sem, contudo, assegurar o estabelecimento de transparência e responsabilidade necessárias a um estado republicano.

Após a criação do SUS, ocorreram profundas mudanças econômicas, políticas e na esfera pública, em meio à crise econômica do governo Sarney e dos sucessores, gerando dificuldades de colocar em prática ações transformadoras que entravam em choque com interesses econômicos de grupos muito organizados. Tudo isso se somava à complexidade do desafio representado pela implementação do referido sistema em um país com grandes disparidades regionais (Paiva & Teixeira, 2014).

Em 1994, pelo Decreto n.º 34.347, foi regulamentado o Conselho Nacional de Saúde [CNS], responsável por dar assistência ao Ministro de Estado no que tange às bases de proteção à saúde, com competência de deliberar, fiscalizar, monitorar e acompanhar o andamento e a disposição das políticas públicas de saúde, bem como aprovar, de quatro em quatro anos, o Plano Nacional de Saúde (CNS, 2003).

Durante os primeiros anos após sua criação, o CNS ocupou lugar central na arena política da saúde, mas a institucionalização das comissões intergestores, oriunda da Norma Operacional Básica [NOB] do Ministério da Saúde de 1993, afetou negativamente a capacidade do CNS consolidar-se como um fórum central de decisão sobre a política de saúde nacional (Côrtes, 2009).

Posteriormente, em 2000, a LC n.º 101 [Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF] veio regulamentar o artigo 163 da CF/88, alicerçada nos pilares de planejamento, controle, transparência e responsabilização, e com exigência de publicação de dois relatórios: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Especificamente, em relação à saúde, a LRF trouxe, como preceito, a realização de transferência voluntária e o cumprimento dos limites constitucionais, conforme seu art. 25, § 1.º, alínea “b”.

Nessa conjuntura nacional, também, em 2000, o Sistema de Informações e Orçamento Público em Saúde (SIOPS) entrou em pleno funcionamento, possibilitando a qualquer interessado realizar consultas inerentes às despesas com saúde de todos os entes federativos, mediante as informações disponibilizadas, de natureza declaratória, e prestadas pela contabilidade do ente, pela inserção e transmissão dos dados, via internet, para o banco de dados do referido sistema, disponibilizando, inclusive, para consulta pública, o RREO e o RGF exigidos pela LRF.

Entretanto, como a CF/88 não possuía, ainda, os percentuais mínimos exigidos pela LRF para a saúde, esses somente foram aprovados com a EC n.º 29, de 13 de setembro de 2000, que, além de os definir, assegurou a participação da União, dos estados e municípios no financiamento de ações e serviços públicos de saúde e estabeleceu regras específicas, incluindo um cronograma a ser cumprido com relação aos limites mínimos por ela definidos, com regras de adequação até 2003, de modo que, a partir de 2004, todos os estados e o Distrito Federal alcançassem a aplicação mínima em saúde de 12%, e os municípios aplicassem o mínimo de 15% sobre a receita de impostos.

Em 2006, o MS, pela Portaria n.º 399, divulgou o Pacto pela Saúde [PS], com a consolidação do SUS e a aprovação das diretrizes operacionais desse Pacto, e, por meio da Portaria n.º 699, regulamentou as diretrizes operacionais dos Pactos pela Vida e de Gestão e a instituição de nova forma de transferência de recursos federais destinados ao custeio de ações e serviços de saúde em blocos de financiamento.

De acordo com Lima, Queiroz, Machado e Viana (2012), o PS representa um movimento de inflexão nos mecanismos de coordenação federativa na política de saúde brasileira, com a valorização das esferas estaduais e municipais e a criação de novas instâncias regionais. Contudo, falta avançar na configuração de estratégias e instrumentos de planejamento, regulação e financiamento. Também, é preciso desenvolver mecanismos que favoreçam a participação de ampla gama de atores e o estabelecimento de relações coordenadas e cooperativas entre governos, organizações e cidadãos nos espaços regionais. A esse respeito, as múltiplas realidades regionais exigem um esforço financeiro adicional da União e dos estados, que permitam diversificação de políticas e investimentos que relacionem as necessidades de saúde às dinâmicas territoriais específicas. As políticas setoriais, particularmente a descentralização e a regionalização, só poderão ter viabilidade se articuladas a políticas de desenvolvimento regional de médio e longo prazo.

Nesse cenário, em 2007, a Portaria n.º 204 do MS regulamentou o financiamento e a transferência de recursos federais para ações e serviços de saúde, na forma de blocos de financiamento, com respectivos monitoramento e controle. Em 2009, a Portaria n.º 2.048 aprovou o regulamento do SUS.

Soares e Santos (2014), que estudaram o comportamento do financiamento da saúde no Brasil nos anos posteriores à estabilidade econômica, verificaram que o perfil dos gastos em saúde não se materializou, do ponto de vista prático, pois não conseguiu atender os ditames do sonho da reforma sanitária dos anos 1980. A tendência de queda acentuada da participação proporcional do governo federal nos gastos com saúde manteve-se ao longo de todos os períodos, e a distribuição da carga tributária favoreceu a concentração de receitas no nível federal, sendo o subfinanciamento do SUS uma política de Estado.

Por sua vez, introduzida pela EC n.º 29/2000, foi editada, em 16 de janeiro de 2012, a LC n.º 141, que regulamenta os valores mínimos a serem aplicados, anualmente, pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios em ações e serviços públicos de saúde, estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e, ainda, as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde. Desse modo, a partir da LC n.º 141, é que foram estabelecidos, com clareza, quais ações e serviços podem e não podem ser financiados com os recursos da saúde, depositados nos fundos de saúde.

Contudo, essa referida regulamentação da EC n.º 29/2000 que ocorreu em 2012 não promoveu mudança do critério de vinculação dos recursos federais, assim como questões relativas as transferências de recursos da União para estados e municípios ainda demandam uma definição mais clara. A excessiva fragmentação dos repasses não foi resolvida pela criação dos blocos de financiamento, as oportunidades de implementar mudanças que favorecessem a equidade na distribuição dos recursos federais não foram aproveitadas nos momentos oportunos, o que gera a necessidade de reiniciar essa discussão no campo técnico-político (Piola, Paiva, Sá & Servo, 2013).

Mesmo com a regulamentação da EC n.º 29/2000, o debate sobre o financiamento da saúde prossegue com novas proposições em apreciação pelo Congresso Nacional, visto que o critério estipulado pela União não atingiu patamares considerados suficientes para o adequado desenvolvimento do SUS. É preciso considerar que a situação de subfinanciamento do SUS é satisfatória para os que valorizam apenas a questão do equilíbrio fiscal, dado que são anos em que o expressivo volume de recursos aplicados na saúde foi menor que o necessário (Gomes, 2014).

Cabe destacar que no modo de repasse dos recursos federais para os entes subnacionais, a própria CF/1988 estabeleceu que, em matéria de saúde, essa atuação dos entes precisa ser conjunta e coordenada, onde o desenho do SUS é o de uma rede de serviços organizados de forma regionalizada e hierarquizada. Entretanto, com a provável redução da participação da União na alocação de recursos em saúde, em virtude do congelamento de sua aplicação mínima pela EC n.º 95/2016, destaca-se o risco de transferência de maiores responsabilidades para estados e municípios, já premidos pelo subfinanciamento no setor, podendo enfrentar dentre outros o crescimento da desigualdade de acesso aos bens e serviços de saúde no país (Jaccoud & Vieira, 2018).

Toda essa densa estrutura legalista, posterior à CF/88, acabou por definir ordenamentos subsequentes complementares que moldam a política pública de saúde no Brasil. De modo geral, esse panorama revela que a saúde pública no Brasil é uma área repleta de desafios, o que indica a necessidade de pesquisas que promovam ampla discussão de seus processos, sinalizando propostas de reflexões contundentes nas Ciências Sociais para o desenvolvimento de estudos multidisciplinares, e que conduzam a sociedade a promover o controle social e a poder, cada vez mais, cobrar pela prestação de serviço público de saúde de qualidade.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esta seção, que apresenta os aspectos metodológicos aplicados no desenvolvimento da tese, compreende o detalhamento dos critérios utilizados. A esse respeito, as abordagens de pesquisa são formas de concepção e realização (Rule & John, 2011; Creswell, 2013) que determinam a validade e a confiabilidade de estudos (Ngulube, 2015). Embora não exista consenso acerca do que constitui um método de pesquisa e como devem ser categorizados, compreende técnicas de coleta de dados e de análise de dados, os dois principais componentes do método (Chu & Ke, 2017).

Assim, para desenvolver esta tese, cujo objetivo maior é analisar como o déficit de *accountability* na DRU influencia a alocação dos recursos na política pública de saúde no Brasil, são descritos, neste capítulo, os aspectos metodológicos seguintes: as tipologias da pesquisa, a seleção das amostras, a coleta de dados e as técnicas de análises.

#### 3.1 TIPOLOGIAS DA PESQUISA

A fim de conferir um caminho ou uma direção, que envolve questões exigidas no delineamento ordenado das etapas traçadas na realização desta tese, optou-se por se iniciar com a epistemologia, definida por Cunha, Rausch e Cunha (2010) como o estudo da ciência de maneira estruturada e reflexiva.

Essa estruturação é abordada na literatura mediante processo interligado de quatro níveis, tratado na sequência e de forma individualizada, seguindo o modelo prático quadripolar de Bruyne, Herman e Schoutheete (1982), adotado em pesquisas nas Ciências Sociais, que percorre os polos epistemológico (exigência de pertinência), teórico (exigência de conceitualização), morfológico (exigência de coerência) e técnico (exigência de verificação empírica).

O polo epistemológico é responsável, ao longo da pesquisa, pela elaboração do objeto científico e de sua tradução em linguagem científica, construído como uma problemática que estimula todo o desenvolvimento científico sob a forma de questionamentos e exigências de solução (Bruyne, 1988). Nele, busca-se fazer uma separação entre o conhecimento científico e o senso comum.

Em busca de maior conhecimento sobre o objeto de pesquisa em função de uma vigilância crítica, o estudo fez uso do método hipotético-dedutivo, que, segundo Popper (2013), consiste na construção de conjeturas, hipóteses que devem ser submetidas a testes diversificados. Desse modo, as hipóteses diretrizes justificadas da tese compreendem:

H<sub>i</sub>: A DRU resulta do déficit de *accountability*;

H<sub>ii</sub>: A DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil são influenciadas pelo déficit de *accountability*.

Por sua vez, o polo teórico compreende o levantamento da estrutura teórica para os achados da pesquisa. Conforme Johnson e Onwuegbuzie (2004, p. 12), o processo de teorização conduz a hipóteses de trabalho que são soluções teóricas propostas aos problemas científicos levantados e que devem ser testadas, suscetíveis de serem submetidas à experimentação. Bruyne *et al.* (1982) proferem que esse polo é um conjunto de aspectos conceituais e proposicionais.

Essa perspectiva foi utilizada para desenvolver o estado da arte, que se encontra fundamentado pela triangulação teórica entre a Teoria da Contabilidade, a PCT e a ANT, com apresentação de múltiplas lentes sobre a *accountability*.

O polo morfológico contempla as dimensões relacionadas à pesquisa, que, segundo Bruyne (1988, p. 12), “constitui também o quadro operatório da representação e da estruturação dos objetos científicos”. Nesse aspecto, fez-se uso da abordagem empírico-positivista, consistente em estudar os fatos por meio das relações entre eles, descrevendo e explicando os fenômenos, caracterizados por experimento, controle e sistematização de dados empíricos mediante análises estatísticas (Demo, 1981; Cervo & Bervian, 1983).

Essa perspectiva foi utilizada para identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU, bem como verificar, por meio do déficit de *accountability* na DRU, a influência na alocação dos recursos na política pública de saúde, sob a perspectiva da PCT e da ANT. Assim, adotou-se o método misto que, conforme Modell (2010), Lukka (2010), Parker (2012) e Creswell e Plano Clark (2013), combina abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa em uma mesma investigação.

Já o polo técnico compreende as principais técnicas de coleta de informações, dados e evidências. Para Bruyne *et al.* (1982), a pesquisa coleta os dados em função da elaboração dos fatos. Assim, foram aplicados, no referencial teórico, os procedimentos pertinentes, utilizados em função do levantamento do estado da arte, mediante revisão bibliográfica e revisões sistemáticas, para os temas “*accountability* no setor público” e “alocação de recursos na saúde pública”.

Com vistas a identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU, em função da análise qualitativa, foi realizada uma consulta pública com análise de conteúdo, ao passo que, na análise quantitativa, houve o levantamento de dados, com análise descritiva, explicativa e testes estatísticos.

Para a verificação, por meio do déficit de *accountability* na DRU, da influência na alocação de recursos na política pública de saúde, com fundamento na PCT e na ANT, na análise quantitativa, houve levantamento de dados, com análise descritiva, explicativa e testes estatísticos.

Além das características do percurso metodológico, esses polos revelam como a complexidade das problemáticas nas Ciências Sociais Aplicadas faz com que o processo de pesquisa não possa ser reduzido a uma sequência de operações sustentadas por procedimentos, mas, ao contrário, exige interpolações e retornos constantes entre as diferentes instâncias de todos os polos (Bruyne *et al.*, 1982).

Assim, para discutir as múltiplas lentes sobre a *accountability* nas perspectivas da Teoria da Contabilidade, da PCT e da ANT, por meio da triangulação dessas teorias, pode-se expandir as interpretações e oferecer olhares múltiplos e diferentes (Greene, Caracelli, & Graham, 1989; Duarte, 2009; Flick, 2009; Zappellini & Feuerschütte, 2015), e, nas pesquisas em saúde pública, pode-se permitir discordâncias, dúvidas, discussão interativa e intersubjetiva na construção e na análise do que se examina (Goldenberg *et al.*, 2003).

Na sequência, sobre a *accountability* no setor público e a alocação dos recursos na política pública de saúde, realizou-se uma revisão sistemática para cada tema, com o objetivo de identificar como a literatura internacional na área *Business, Management and Accounting* tem abordado a *accountability* no setor público, bem como a alocação de recursos na saúde pública, para, assim, com o rigor metodológico que lhe é pertinente, minimizar vieses das revisões de literatura tradicionais.

Para analisar o déficit de *accountability* na DRU e sua influência na alocação dos recursos na política pública de saúde no Brasil, esta tese procurou buscar explicações que possam aprofundar como os fatos ocorrem nos eventos analisados.

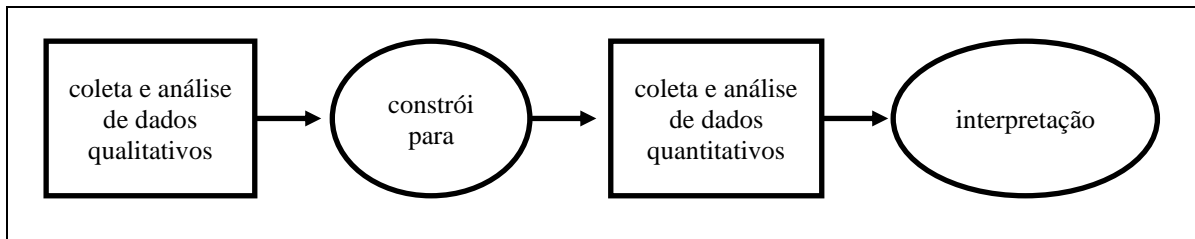
Nesse sentido, o mecanismo da DRU, ao mesmo tempo que viabiliza maior flexibilidade orçamentária, delinea questões relacionadas às decisões alocativas dos recursos disponíveis. No que concerne às espécies tributárias que a compõem, críticas vinculadas ao impacto nas áreas sociais, inclusive da saúde pública, refletem uma preocupação de vários atores envolvidos.

Diante desse cenário, na etapa seguinte, buscou-se aprofundar a discussão sobre os aspectos práticos da *accountability* na DRU, visando à interferência na própria realidade, e aferir-se como ela pode influenciar a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil.

Logo, nesse desenho de tese, para identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU, bem como verificar, por meio do déficit de *accountability* na DRU, a influência na alocação de recursos na política pública de saúde, à



luz da PCT e da ANT, foi aplicado o *design* sequencial exploratório (Creswell & Plano Clark, 2013), que ocorre em duas fases interativas e distintas: iniciando-se com a coleta e a análise dos dados qualitativos, o pesquisador conduz uma segunda fase, quantitativa, para testar ou generalizar as descobertas iniciais, conforme a Figura 9.



**Figura 9** - Design sequencial exploratório da pesquisa.

Fonte: Extraído de Creswell & Plano Clark (2013, p. 73).

Creswell e Plano Clark (2013) utilizam abordagens de investigação combinadas ou método misto que se complementam, permitindo análises mais robustas e inferências mais incisivas, proporcionando maior compreensão do problema de pesquisa.

Nessa perspectiva, as tipologias aqui apresentadas legitimam cada etapa percorrida e auxiliam a elaborar as próximas fases.

### 3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA

Esta seção apresenta o proceder metodológico aplicado à seleção da amostra, dividido em três subseções. A primeira subseção trata do processo realizado na construção do referencial teórico, por meio de revisão sistemática. Nesta etapa, obteve-se uma amostra de 13 estudos sobre a *accountability* no setor público e de 9 estudos sobre a alocação de recursos na política pública de saúde. A segunda subseção trata do comportamento da DRU, que teve como amostra 303 observações mensais. Na terceira subseção, quanto à alocação de recursos na política pública de saúde, a amostra compreendeu 216 observações mensais por entes federados.

#### 3.2.1 Construção da revisão sistemática de literatura

Para a construção do referencial teórico desta tese, fez-se uso da Revisão Sistemática de Literatura (RSL), definida “como uma síntese de estudos primários que contém objetivos, materiais e métodos claramente explicitados e que foi conduzida de acordo com uma metodologia clara e reproduzível” (Greenhalgh, 1997, p. 672).

Há muito tempo praticada na área da saúde, a RSL consolidou-se no final da década de 1980, com a publicação do livro *Effective care during pregnancy and childbirth*, e, na década

seguinte, com a criação da Colaboração *Cochrane*, em Oxford, no Reino Unido, fundamentada no movimento da Prática Baseada em Evidências, a fim de subsidiar a tomada de decisão clínica, gerencial, política ou epidemiológica (Cordeiro, Oliveira, Rentería & Guimarães, 2007).

Na área das Ciências Sociais, a importância da utilização da revisão bibliográfica sistemática justifica-se pela necessidade de utilização de métodos que possibilitem trazer à tona as contradições, transformando-as em conhecimento (Mendes & Fracoli, 2008).

A RSL, por utilizar métodos explícitos e sistemáticos, selecionados com o objetivo de minimizar viés, fornecendo conclusões mais confiáveis (Oxman & Guyatt, 1993), tenta reunir todas as evidências empíricas que atendem aos critérios de elegibilidade pré-especificados, com o intuito de responder a uma pergunta de pesquisa específica (Chandler & Hopewell, 2013), que, a depender do objetivo, pode ser de abordagem quantitativa ou qualitativa.

Destaque-se que, entre os principais pontos fortes da RSL, estão o foco em uma busca específica, a clareza na recuperação de artigos para revisão, o resumo objetivo e quantitativo e as inferências suportadas por evidências (Collins & Fauser, 2005; Adesope, Lavin, Thompson, & Ungerleider, 2010).

Entretanto, a RSL apresenta limitações que merecem atenção, como a heterogeneidade dos estudos selecionados, possíveis vieses de estudos individuais, vieses de publicação e necessidade de atualização contínua, e não prevê regras sobre o tamanho da amostra (Yuan & Hunt, 2009; Bastian, Glasziou, & Chalmers, 2010).

Nesse contexto, ela vem sendo utilizada como método para suprir fragilidades e minimizar vieses deixados pelas revisões narrativas, cujo fio condutor pode ser seguido por diversas áreas do conhecimento, resultando em estudos cujas características sejam replicadas, desde que envolva a clareza sobre o escopo da revisão, verificação dos que são elegíveis para inclusão, as fontes consultadas e as análises realizadas, de modo a reduzir incertezas nas conclusões da revisão.

Desse modo, foram efetuadas duas revisões sistemáticas da literatura, por meio da base eletrônica indexada *Scopus Database*, que reúne literatura técnica e científica revisada por pares, internacionalmente reconhecida. Esse processo ocorreu no período de 9 a 14 de outubro de 2018. O modo como foram operacionalizadas as etapas que compõem a RSL, tomando por base as descritas por Higgins e Green (2011), encontra-se detalhado na Figura 10.

Temas	<i>Accountability</i> no setor público	Alocação de recursos na saúde pública
<b>Questão de Pesquisa</b>	Como a literatura internacional na área de <i>Business, Management and Accounting</i> têm abordado a <i>accountability</i> no setor público?	Como a literatura internacional na área de <i>Business, Management and Accounting</i> têm abordado a alocação de recursos na saúde pública?
<b>Estratégias de Busca</b>	Palavras-chave: “ <i>public accountability</i> ” ou “ <i>accountability</i> no setor público”.	Palavras-chave: “ <i>public health</i> ” ou “saúde pública” e “ <i>allocation of resources</i> ” ou “alocação de recursos”.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Tipos de artigos: <i>Article</i> e <i>Review</i>.</li> <li>✓ Idioma dos artigos: língua inglesa, por ser internacionalmente aceita nos artigos científicos, e língua portuguesa, para incluir pesquisas brasileiras.</li> <li>✓ Período de busca: de 1976 a 2017.</li> </ul> Áreas: “ <i>Business, Management and Accounting</i> ”.	
<b>Crítérios de inclusão</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Artigos de periódicos publicados e disponíveis integralmente em bases de dados científicas ou em versões impressas.</li> <li>✓ Importância dos artigos de acordo com o <i>Journal Citation Reports</i> (JCR) relativo à área de Ciências Sociais Aplicadas.</li> </ul>	
<b>Crítérios de exclusão</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Artigos que, mesmo possuindo, no título, nas palavras-chave ou no resumo, as palavras apontadas nas estratégias de busca, não respondam à questão de pesquisa, além dos que apresentem texto, conteúdo e resultados incompletos.</li> </ul>	
<b>Seleção dos estudos</b>	Seleção preliminar sem filtros: 1.172 Seleção preliminar com filtros: 34 Seleção final: 13	Seleção preliminar sem filtros: 1.119 Seleção preliminar com filtros: 14 Seleção final: 9
<b>Extração dos dados</b>	A base <i>Scopus</i> permitiu extração em formato tabular, no Excel.	
<b>Síntese dos dados</b>	Há um consenso sobre a compreensão do termo <i>accountability</i> , significando dever de prestar contas e responsabilização, advinda de uma variável-chave da Ciência Política, que é o poder e a necessidade de controlá-lo.	Há uma sinalização de que na área de Ciências Contábeis, o tema ainda é pouco explorado, os estudos em sua maioria são voltados para cuidados de saúde e controle de doenças como câncer, diabetes, sobrepeso, raiva, malária e doenças infecciosas, com estudos pontuais.

**Figura 10** - Etapas dos processos de revisões sistemáticas.

A realização dessas etapas foi feita por duas pesquisadoras, de forma independente, obedecendo rigorosamente aos critérios de inclusão e exclusão definidos no protocolo de pesquisa. Ao final, as discordâncias que, porventura, ocorreram foram resolvidas por consenso.

### 3.2.2 Comportamento da DRU

Na sequência, para levantamento de dados da DRU, foi necessário, primeiramente, identificar seus valores, calculados em conformidade com os percentuais e as bases estabelecidas pelas Emendas Constitucionais desde 1994, uma vez que houve evidenciação de seus montantes no demonstrativo fiscal da União somente a partir de 2016.

As variáveis necessárias foram identificadas por meio do sítio eletrônico oficial da Secretaria do Tesouro Nacional, no *link* séries históricas, que disponibiliza informações das receitas e das despesas orçamentárias da União, em arquivos no formato Microsoft Excel, com periodicidade mensal.

Assim, a pesquisa compreendeu um período longitudinal, com dados mensais de janeiro de 1994 até março de 2019, por ser o último mês de dados disponíveis quando da realização da pesquisa, perfazendo 303 meses ou observações, correspondentes a todo o espaço de tempo, desde quando surgiu o mecanismo da DRU como Fundo Social de Emergência, em 1994, até o momento de desenvolvimento dessa pesquisa, sendo essa a amostra.

### 3.2.3 Alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil

Quanto à alocação dos recursos na política pública de saúde, os dados foram obtidos no sítio eletrônico do Fundo Nacional de Saúde, por meio do *link* <<http://portalfns.saude.gov.br/arquivos-de-repasse-anual-fundo-a-fundo>>, onde se encontram os repasses por descentralização de recursos diretamente de fundos da esfera federal para fundos das esferas estadual, municipal e distrital, disponibilizados a partir de 2000.

Para a composição dessa amostra, foram utilizados os dados levantados correspondentes à frequência diária — que, em seguida, foi agregada para a mensal — dos recursos alocados na saúde, no período de 2000 até 2017, compreendendo 216 observações por entes federados.

## 3.3 COLETA DE DADOS

### 3.3.1 A revisão sistemática da literatura na coleta de dados

No que se refere à revisão sistemática da literatura, a coleta de dados ocorreu na base *Scopus*, tendo sido realizada a mesma métrica para os estudos restritos à *accountability* no setor público e à alocação dos recursos na política pública de saúde.

Desse modo, as buscas foram feitas com os seguintes protocolos:

- ✓ a partir das palavras-chave “*public accountability*” ou “*accountability no setor public*”, e refinada com a sintaxe utilizada pela expressão (TITLE-ABS-KEY (*public AND accountability*) AND (EXCLUDE (PUBYEAR, 2019)) AND (LIMIT-TO (DOCTYPE, “*ar*”)) AND (LIMIT-TO (SUBJAREA, “*BUSP*”)) AND (LIMIT-TO (EXACTKEYWORD, “*Resource Accountability*”)) OR LIMIT-TO (EXACTKEYWORD, “*Public accountability*”)).
- ✓ a partir das palavras-chave “*public health*” ou “saúde pública” e “*allocation of resources*” ou “alocação de recursos”, e refinada com a sintaxe utilizada pela expressão (TITLE-ABS-KEY (*public AND health*) AND TITLE-ABS-KEY (*allocation AND of AND resources*)) AND (EXCLUDE ( PUBYEAR, 2019))

AND (LIMIT-TO (DOCTYPE “ar”)) AND (LIMIT-TO (SUBJAREA, “BUSP”)) AND (LIMIT-TO (EXACTKEYWORD, “Resource Allocation”) OR LIMIT-TO (EXACTKEYWORD, “Public Health”)).

A partir desses, com o objetivo de minimizar o risco de erros sistemáticos ou vieses, introduzidos por decisões que pudessem influenciar nos achados, foram traçados os seguintes critérios:

- a) elegibilidade,
- b) definição da estratégia de busca,
- c) processo de triagem,
- d) seleção dos artigos, e
- e) extração de dados.

O critério da extração de dados foi dividido em duas etapas: seleção preliminar com filtros e seleção final. Na seleção preliminar com filtros, foi realizada a leitura dos títulos, do resumo e das palavras-chave das pesquisas e foram aplicados os critérios de inclusão e exclusão. Para o primeiro, definiu-se incluir os estudos que apresentassem conceito, definições, tipos, mecanismos e áreas mais exploradas acerca da temática, ao passo que, na seleção final, foi realizada a leitura completa e detalhada dos artigos achados, em que os que atenderam aos critérios previamente definidos de inclusão foram selecionados para a extração de informações.

Desse delineamento, na seleção preliminar, foram obtidas 34 publicações sobre *accountability* e 14 publicações sobre a alocação dos recursos na política pública de saúde, correspondentes, nessa delimitação, ao universo deste estudo.

Em seguida, foi realizada a leitura dos títulos, dos resumos e das palavras-chave para verificar se as informações contidas estavam, de fato, dentro das características necessárias para o objetivo proposto. Assim, a seleção final sobre *accountability* foi de 13 artigos e sobre a alocação dos recursos na política pública de saúde foi de 9 artigos, que compuseram a análise da revisão sistemática.

Ressalta-se, ainda, que, para responder as perguntas da RSL, foram realizadas buscas por diferentes pesquisadores, de forma independente, mas seguindo o protocolo definido, alcançando-se o consenso esperado para validar todo o processo.

### 3.3.2 Comportamento da DRU

A fim de conseguir uma comunicação e, ao mesmo tempo, uma construção de significados a respeito de um tema, com coleta de dados qualitativos, empregados quando o problema de estudo não pode ser observado ou é muito difícil observá-lo por ética ou complexidade (Janesick, 1998; Creswell, 2009; Sampierre, Collado, & Lucio, 2013), foi realizada uma consulta pública pelo canal de comunicação Fale Conosco do portal eletrônico da STN, disponível no endereço <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>, para identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU.

A solicitação foi enviada para Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF), contendo temas que apontassem o cenário da *accountability* na DRU, apresentadas a seguir, em conformidade com o Apêndice 1:

- ✓ Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com novos PCASP e DCASP.
- ✓ Identificação de como os recursos da DRU são efetivamente contabilizados pelos sistemas do governo.
- ✓ Existência de uma conta no PCASP para evidenciação da DRU.
- ✓ Dificuldades de extração de informações sobre a DRU no SIAFI, no Tesouro Gerencial e(ou) no Portal da Transparência.
- ✓ Normativo de regulamentação e operacionalização interna da DRU.

Na coleta dos dados necessários para o cálculo da DRU, foram utilizadas como variáveis as receitas, realizadas pela União, de Impostos, Taxas, Contribuições Sociais e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), que integram as bases de cálculo da DRU, conforme a Figura 11.

Vigência	Base de Cálculo da DRU
1994 e 1995	20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III (ECR n.º 1/1994, Art. 1.º, Art. 72).
1996 e 1.º semestre de 1997	20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incisos I, II e III, observado o disposto nos §§ 3.º e 4.º (EC n.º 10/1996, Art. 1.º, Art. 72; EC n.º 17/1997).
do 2.º semestre de 1997 a 1999	
de 2000 a 2003	20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou a serem criados no período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais (EC n.º 27/2000, Art. 1.º, Art. 76).
de 2003 a 2007	20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou a serem criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais (EC n.º 42/2003, Art. 2.º, Art. 76; EC n.º 56/2007, Art. 1.º, Art. 76; EC n.º 68/2011, Art. 1.º, Art. 76).
de 2008 a 2011	
de 2011 a 2015	
de 2016 a 2023	30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou a serem criadas até a referida data (EC n.º 93/2016, Art. 1.º, Art. 76).

**Figura 11** - Bases de cálculo da DRU.

Em seguida, foram criadas as séries para análise da DRU apresentadas na Figura 12:

<i>trib_raw</i>	Série formada pela base de cálculo até 2015, sem levar em consideração os efeitos inflacionários.
<i>cont_raw</i>	Série formada pela base de cálculo a partir de 2016, sem levar em consideração os efeitos inflacionários.
<i>trib_defla</i>	Série formada pela base de cálculo até 2015, deflacionada pelo IPCA.
<i>cont_defla</i>	Série formada pela base de cálculo a partir de 2016, deflacionada pelo IPCA.
<i>dru</i>	Série formada pela DRU estimada com base nas emendas constitucionais.
<i>trib_defla_pib</i>	Série formada pela base de cálculo até 2015, deflacionada pelo IPCA em relação ao PIB <i>per capita</i> brasileiro mensal.
<i>cont_defla_pib</i>	Série formada pela base de cálculo a partir de 2016, deflacionada pelo IPCA em relação ao PIB <i>per capita</i> brasileiro mensal.
<i>dru_pib</i>	Série formada pela DRU estimada com base nas emendas constitucionais em relação ao PIB <i>per capita</i> brasileiro mensal.

**Figura 12** - Séries para análise da DRU.

Ressalta-se que o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro mensal, em reais (R\$), foi obtido mediante série histórica disponibilizada pelo Banco Central do Brasil [Bacen].

### 3.3.3 Alocação de recursos na política pública de saúde

No que trata da alocação dos recursos na política pública de saúde os dados foram obtidos no sítio eletrônico do Fundo Nacional de Saúde, no *link* <<http://portalfns.saude.gov.br/arquivos-de-repasse-anual-fundo-a-fundo>>, correspondentes à frequência mensal dos recursos alocados na saúde, no período de 2000 até 2017. Na sequência, foram criadas as séries para a análise dos recursos da saúde, apresentadas na Figura 13:

Recursos da Saúde ( <i>RSUS</i> )	Corresponde aos valores da alocação de recursos na política pública de saúde deflacionados e agregados por mês.
Recursos da Saúde sob o PIB <i>per capita</i> ( <i>RSUS/PIB</i> )	Corresponde aos valores da alocação de recursos na política pública de saúde deflacionados, agregados por mês sob o PIB <i>per capita</i> .
Recursos da Saúde <i>per capita</i> ( <i>RSUS/POP</i> )	Corresponde aos valores da alocação de recursos na política pública de saúde <i>per capita</i> , agregados por mês e escalonados pela população.

**Figura 13** - Séries para a análise dos recursos da saúde.

Com os dados coletados foram confeccionadas planilhas no *excel*, possibilitando maior facilidade em relação ao processo de tabulação dos dados da pesquisa.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE

#### 3.4.1 A revisão sistemática

A revisão sistemática foi utilizada como meio de identificar, avaliar e sintetizar pesquisas relevantes sobre a *accountability* no setor público e sobre a alocação dos recursos na política pública de saúde.

A técnica de análise aplicada nos estudos resultantes da revisão sistemática, para obtenção da síntese dos resultados, possibilitando observar e descrever sobre os temas explorados, respondendo as questões traçadas, foi a metassíntese qualitativa.

Zimmer (2006) aponta que a primeira síntese qualitativa de uma série de estudos foi feita pelos sociólogos Glaser e Strauss, criadores da teoria fundamentada, final da década de 1960 e início de 1970, culminando com o trabalho *Status Passage* (Glaser & Strauss, 1971).

De um modo geral, ela utiliza como dados os achados de outros estudos qualitativos ligados ao tema relacionado. Não é uma revisão integrada da literatura qualitativa sobre um determinado tópico, nem tão pouco uma análise de dados secundário de dados primários dos estudos selecionados. Ou seja, é a interpretação do pesquisador sobre as interpretações de dados primários dos autores originais dos estudos que compõem a amostra (Zimmer, 2006).

Ela presume valor multicontextual e heterogêneo, por permitir, ainda, mais profunda compreensão e análise dos contextos sociais e históricos a partir do qual são gerados dados (Paterson, Thorne, Canam & Jillings, 2001; Zimmer, 2006; Matheus, 2009).

A metassíntese oferece descrição coerente ou explanação sobre determinado evento ou experiência. Sua validade não está em uma replicação lógica, mas sim em uma lógica integradora, cujas conclusões são acomodadas no artesanato exposto no produto final, através de uma visão mais acurada do desenvolvimento da área analisada (Lopes & Fracoli, 2008).

Assim, para responder as questões de como a literatura internacional na área de *Business, Management and Accounting* têm abordado a *accountability* no setor público e a alocação de recursos na saúde pública, foram elencadas as seguintes categorizações, na aplicação desta técnica, para melhor organizar os dados e facilitar a análise, conforme apresenta a Figura 14:



<b>Características Etnográficas</b>	a) autores mais prolíferos;
	b) publicações distribuídas por ano;
	c) frequência de artigos publicados por país;
	d) fontes de publicação.
<b>Características Norteadoras</b>	e) abordagens dos estudos (objetivo central);
	f) referencial teórico utilizado;
<b>Resultados</b>	g) achados das pesquisas.

**Figura 14** - Categorizações da metassíntese.

Nesse contexto, com os dados coletados em conformidade com o protocolo traçado pela revisão sistemática, que atenderam ao critério de inclusão, foi realizada a leitura e a releitura dos estudos na íntegra. Segundo Paterson et al. (2001) e Matheus (2009) precisam ser lidos e relidos para analisar as metáforas e as interpretações relevantes, elaborando resumos de forma a tornar os resultados mais acessíveis e organizados para o pesquisador.

Em seguida, foram extraídos os dados e as informações sumarizadas, contendo a síntese dos trabalhos lidos que conduziu a revisão sistemática, bem como foi elaborado um relatório contendo a metassíntese qualitativa. Matheus (2009) considera que nesse passo o pesquisador deve, por meio de uma justaposição dos resultados dos estudos primários, partir para uma suposição inicial sobre o relacionamento entre estudos.

Após essas etapas, buscou-se levantar nas pesquisas os pontos de convergências, avaliar os resultados, identificar lacunas nos achados. Assim, os dados recolhidos pelas categorias de cada estudo foram trabalhados com a utilização do próprio sistema de análise da Base *Scopus* e com o uso do *software MAXQDA Analytics Pro 18*.

O resultado final, portanto, apresenta uma visão mais acurada, sob a perspectiva da metassíntese por sintetizar os estudos traçados nessa pesquisa, vistos como essenciais para atingir proposições analíticas mais elevadas e também ampliar a generalização do cenário de pesquisa sobre *accountability* no setor público e alocação de recursos na saúde pública, delimitado a área de *Business, Management e Accounting*.

### 3.4.2 Comportamento da DRU

Na etapa qualitativa da DRU, foram identificadas as respostas relacionadas a cada um dos temas pontuados no item 3.3.2 desse capítulo, de modo que apontassem o cenário da *accountability* na DRU. Por intermédio das respostas obtidas pela consulta pública realizada na STN, foi realizada uma análise de conteúdo, com vistas a identificar, de modo direto, práticas de *accountability* do mecanismo da DRU.

Bem como, foram consultados os relatórios de auditoria do Tribunal de Contas da união (TCU) sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal, a fim de verificar constatações sobre a DRU.

Na sequência, na etapa quantitativa da DRU, o delineamento caracterizou-se como um quase-experimento, tendência que vem sendo identificada por estudiosos da pesquisa na área contábil (Frezatti, Aguiar, Wanderley, & Malagueño, 2015; Costa & Martins, 2016; Homero Jr., 2016; Aguiar, 2017), pela possibilidade de fornecer dados descritivos úteis, de ser conduzida com toda a população de interesse do pesquisador, de lidar com períodos longos de tempo e, ainda, por ser importante para a produção de conhecimento aplicado (Schnelle & Lee, 1974; Campbell & Stanley, 1979; Kunkel, 1985; Kidder, 1987; Shadish, Cook, & Campbell, 2002; Leary, 2012).

Para o tratamento analítico-estatístico, foi necessária, inicialmente, a realização do deflacionamento das variáveis correspondentes aos valores monetários, pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo [IPCA] de março de 2019, medido mensalmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], removendo os efeitos da variação de preços de todos os valores monetários para a moeda constante vigente no período da realização da pesquisa, proporcionando a devida comparação de exercícios diferentes em uma mesma moeda.

Assim, como técnicas para a análise dos dados, foram realizadas três etapas: (1) análise gráfica das séries, (2) análise descritiva e (3) análise de regressão de séries temporais.

A técnica econométrica aplicada foi a da série temporal interrompida (*interrupted time series - ITS*), que, segundo Lagarde (2012), controla as tendências seculares da série, permite o controle de *outliers* e pode ser ajustada em caso de existência de correlação serial nos dados. Conforme as recomendações expressas em Lagarde (2012) e em Linden & Arbor (2015), foi estimado o seguinte modelo da Equação 1:

$$\left(\frac{DRU}{PIB}\right)_t = \beta_0 + \beta_1(NOVA\_DRU) + \beta_2(POS\_DRU) + \beta_3(TEMPO) + \beta_4(SAZO) + \epsilon_t \quad (1),$$

em que, em cada mês  $t$  da série temporal:

$\left(\frac{DRU}{PIB}\right)$	é o índice de máxima DRU sobre o PIB;
$NOVA\_DRU$	é uma variável <i>dummy</i> , que indica o período anterior e posterior da EC n.º 93/2016 da DRU (nesse caso, de janeiro de 2016 a março de 2019). Tal variável assume valor de 1 (0), em períodos posteriores (anteriores) à DRU de 2016;
$POS\_DRU$	representa a tendência da série de desvinculações após a nova DRU. A variável é codificada com 0 até o último ponto antes da intervenção (DRU de 2016) e codificada, sequencialmente, a partir de 1;

$TEMPO$	é uma variável contínua, que indica o período de observações que vai desde o início do estudo até o final;
$SAZO$	é uma variável <i>dummy</i> adicionada em todos os meses de janeiro de cada ano para considerar a sazonalidade da série;
$\epsilon_t$	é o termo de erro da regressão;
$\beta_0$	capta os níveis de $\left(\frac{DRU}{PIB}\right)$ médios no início da série, em que $t=0$ ;
$\beta_1$	estima o impacto imediato da nova DRU de 2016 ou a mudança de nível no resultado após a intervenção;
$\beta_2$	reflete a mudança de tendência após a intervenção;
$\beta_3$	estima a tendência estrutural ou a taxa de crescimento na relação $\left(\frac{DRU}{PIB}\right)$ , independentemente da implementação da nova DRU de 2016;
$\beta_4$	controla a sazonalidade existente nos meses de janeiro de cada ano, e não possui efeito interpretativo prático.

**Figura 15** - Detalhamento da Equação 1.

Os coeficientes  $\beta_n$  serão estimados por mínimos quadrados ordinários [MQO], porém um de seus pressupostos é que os termos de erro ( $\epsilon_t$ ) não sejam autocorrelacionados. A violação desse pressuposto produz erros-padrão enviesados e resultados incorretos acerca da significância estatística dos coeficientes.

Para evitar tal resultado, foram seguidas as duas recomendações de Linden & Arbor (2015) para a correção da autocorrelação MQO: (1) foram adotados erros-padrão Newey-West (1987) para lidar com a autocorrelação, procedimento comum em pesquisas com séries temporais (Wooldridge, 2016); (2) como robustez, foram adotados erros-padrão, conforme Prais-Winsten (1954), em que se assume que os erros seguem um processo AR(1), isto é, há correlação entre os erros de cada período de observação  $t$  e os do período de observação anterior  $t-1$ .

### 3.4.3 Alocação de recursos na política pública de saúde

Com relação à alocação dos recursos da saúde pública, para o tratamento analítico-estatístico, foi necessária, inicialmente, a realização do deflacionamento das variáveis correspondentes aos valores monetários, por meio do IPCA de março de 2019. Como técnicas para a análise dos dados, foram realizadas três etapas: (1) análise gráfica das séries, (2) análise descritiva e (3) análise de regressão de séries temporais.

A técnica econométrica aplicada foi o modelo de regressões com séries temporais, com a análise em duas fases. Na primeira foi realizado o teste do modelo exposto na Equação 2, utilizando-se dados mensais deflacionados e agregados relativos ao somatório dos *RSUS* no Brasil e por regiões (*i.e.*, Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul). Em seguida, o mesmo

modelo de regressão foi aplicado nos dados por estado da Federação e no Distrito Federal, por meio da Equação 2, a seguir:

$$\ln\left(\frac{RSUS}{POP}\right)_{i,t} = \beta_0 + \beta_1(NOVA\_DRU_t) + \beta_2(POS\_DRU_t) + \beta_3(TEMPO_t) + \beta_4 \ln(PIB_t) + \sum_{m=1}^m \beta_m(SAZO_m) + \epsilon_t \quad (2),$$

em que, em cada Estado  $i$  no tempo  $t$ :

$\ln\left(\frac{RSUS}{POP}\right)$	são os recursos alocados em saúde por estado sobre a população anual de cada estado, e foram adotados valores transformados em <i>log</i> natural;
$NOVA\_DRU$	é uma variável <i>dummy</i> , que indica o período anterior e posterior da nova DRU (de janeiro de 2016 a dezembro de 2017). Tal variável assume valor de 1 (0), em períodos posteriores (anteriores) à DRU de 2016;
$POS\_DRU$	representa a tendência da série de desvinculações após a nova DRU. A variável é codificada com 0 até o último ponto antes da intervenção (DRU de 2016) e codificada sequencialmente a partir de 1;
$TEMPO$	é uma variável contínua, que indica o tempo desde o início do estudo até o final do período de observação;
$\ln(PIB)$	é o <i>log</i> natural do PIB brasileiro;
$(SAZO)$	visto que a série apresenta sazonalidades nos meses de novembro e dezembro, optou-se por incluir <i>dummies</i> para controlar o efeito da sazonalidade nesses meses;
$\epsilon_t$	é o termo de erro do modelo de regressão;
$\beta_1$	estima o impacto imediato da nova DRU, ou a mudança de nível, no resultado após a intervenção;
$\beta_2$	reflete a mudança de tendência após a intervenção;
$\beta_3$	controla a tendência linear de crescimento das séries de PIB e <i>RSUS per capita</i> ;
$\beta_4$	controla o efeito das variações do PIB nos níveis de <i>RSUS</i> e os efeitos fixos nos meses e nos estados da Federação, e controla as possíveis sazonalidades e os efeitos não observáveis dos estados, que poderiam afetar os níveis de alocação de recursos.

**Figura 16** - Detalhamento da Equação 2.

Para conduzir a modelagem, foram adotadas as orientações expostas em Wooldridge (2016) para a análise em séries temporais. Nesse caso, como a influência temporal é importante em séries longas, em um primeiro momento, foi necessário testar a existência de componentes autorregressivos (AR(1)) nos resíduos, ou seja, testar se ocorre a violação da hipótese de os resíduos não serem correlacionados. Em seguida, foi necessário testar se a variância dos resíduos da regressão é constante (*i.e.*, se são homocedásticos). Essa segunda violação dos pressupostos da regressão linear é menos comum em análises de séries temporais.

## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A apresentação e a discussão dos resultados foram desenvolvidas em duas etapas: a primeira consistiu em identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU. Na segunda etapa, verificou-se, por meio do déficit de *accountability* na DRU, a influência na alocação de recursos na política pública de saúde, à luz da PCT e da ANT.

### 4.1 REVISÃO SISTEMÁTICA

#### 4.1.1 Revisão sistemática sobre *accountability* no setor público

As relações entre informação, transparência e democracia são fundamentais no que se refere à disponibilidade pública, oportuna, com qualidade, abrangente e relevante, de auditorias, políticas e ações, o que amplia as exigências sobre os serviços públicos que são prestados (Harrison, Guerrero, Burke, Cook, Cresswell, Helbig, & Pardo, 2012).

Para Denhardt e Denhardt (2000), a *accountability*, à luz dos modelos de administração pública, assume determinadas características das quais sobressaem as questões relativas ao desempenho responsável, à postura ética, à defesa do interesse público e à ação comprometida com os princípios democráticos.

Muitas vezes, é usada como sinônimo de boa governança (Bovens, 2006). Para O’Connell (2005, p. 86), por exemplo, ela “está presente quando os serviços públicos têm alta qualidade, a um custo baixo, e são executados de maneira cortês”.

*Accountability* é um tema mais explorado na literatura da Administração Pública e na Ciência Política do que em outras áreas (Dubnick & Frederickson, 2011; Bovens *et al.*, 2014). Contudo é historicamente enraizada na prática da Contabilidade e na disciplina de Contabilidade, conforme Bovens, Schillemans e Goodin (2014).

A partir dessa perspectiva, foi despertada a necessidade de se identificar como a literatura internacional na área de *Business, Management and Accounting* têm abordado a *accountability* no setor público?

Dessa forma, quanto às características etnográficas dos 13 artigos identificados para análise, no período de 1960 até 2018, foi possível delinear os resultados apresentados na Figura 17, a seguir.

AUTORES	ANO	PAÍS	PUBLICAÇÃO
Blair, H.	2018	Estados Unidos	<i>Journal of South Asian Development</i>
Dandago, K. I.	2018	Nigéria	<i>International Journal of Financial Research</i>
Albrecht, K.	2018	Estados Unidos	<i>Journal of Public and Nonprofit Affairs</i>
Moya, M. A., Neria, A. B. y Corona, F. J. F.	2018	México	<i>Contaduria y Administracion</i>
Delgado Jalón, M. L., Navarro Heras, E. y Mora Agudo, L.	2017	Espanha	<i>Innovar</i>
Bakalikwira, L., Bananuka, J., Kaawaase Kigongo, T., Musimenta, D. and Mukyala, V.	2017	Uganda	<i>Cogent Business and Management</i>
Ntim, C. G., Soobaroyen, T. and Broad, M. J.	2017	Reino Unido	<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i>
Brender, N., Yzeiraj, B. and Dupuy, F.	2017	Suíça	<i>Cogent Business and Management</i>
Sułkowski, Ł.	2016	Polónia	<i>Entrepreneurial Business and Economics Review</i>
Hudaya, M., Smark, C., Watts, T. and Silaen, P.	2015	Austrália	<i>Australasian Accounting, Business and Finance Journal</i>
Kluvers, R.	2013	Austrália	<i>Corporate Ownership and Control</i>
Sano, H. e Abrucio, F. L.	2008	Brasil	RAE - Revista de Administração de Empresas
Ernst, U. F. W.	2004	Estados Unidos	<i>Corporate Ownership and Control</i>

**Figura 17** - Características etnográficas das pesquisas.

Em relação aos autores (29), observou-se que cada um teve apenas uma publicação sobre a temática. O primeiro estudo foi identificado em 2004, sendo 2017 (4) e 2018 (4) os exercícios financeiros mais prolíferos, correspondentes, cada um, a 31% da produção do período.

Esse cenário sugere que é recente o interesse dos pesquisadores pela temática na referida área, ao mesmo tempo que sinaliza uma sazonalidade de publicações relacionada à agenda de pesquisa. É provável que isso tenha ocorrido em razão de a pesquisa ser limitada à área “*Business, Management and Accounting*”.

Dos países que apresentaram mais produções de artigo, a Figura 17 destaca os Estados Unidos da América (3), seguido da Austrália (2). Cada um dos demais teve apenas uma produção, inclusive o Brasil, que teve uma publicação em 2008.

De modo geral, foi possível constatar a dispersão das publicações por periódicos, sinalizando que o tema ainda é pouco explorado na área analisada.

No que concerne às características norteadoras das pesquisas, foram levantados os objetivos gerais e o referencial teórico, a fim de verificar o delineamento e a fundamentação como fio condutor dos estudos, conforme apresenta a Figura 18.

OBJETIVO CENTRAL	TEORIA	AUTORES/ANO
Examinar a <i>accountability</i> social na prestação de serviços públicos, que emergiu, nas últimas duas décadas, na Índia.	Não utiliza	Blair, H. (2018)
Prestar contas da transparência e responsabilização e encontrar soluções para práticas fracas de <i>accountability</i> no setor público, de economias em desenvolvimento, como a Nigéria.	Não utiliza	Dandago, K. I. (2018)
Examinar as lógicas institucionais das organizações parceiras e oferecer estrutura integrada de como essas lógicas podem se traduzir em estruturas de <i>accountability</i> em uma parceria pública sem fins lucrativos.	Não utiliza	Albrecht, K. (2018)
Analisar a maneira pela qual entidades estaduais e locais relatam seu endividamento.	Não utiliza	Moya, M. A., Neria, A. B. y Corona, F. J. F. (2018)
Medir o grau de conformidade com a Lei de Transparência nos 144 municípios espanhóis com população acima de 50.000 habitantes, de acordo com um indicador de elaboração própria, que contempla a análise das quatro áreas de informação legislada, que devem ser publicadas pelas prefeituras em suas respectivas páginas.	Não utiliza	Delgado Jalón, M. L., Navarro Heras, E. y Mora Agudo, L. (2017)
Examinar os efeitos da governança da diretoria hospitalar e das competências gerenciais na prestação de contas nos sistemas de saúde de Uganda, na África.	Teoria da Agência e Teoria da Administração	Bakalikwira, L., Bananuka, J., Kaawaase Kigongo, T., Musimenta, D. and Mukyala, V. (2017)
Investigar a extensão das divulgações voluntárias nos relatórios anuais das instituições de ensino superior do Reino Unido e examinar se as estruturas internas de governança influenciam a divulgação no período após as principais restrições de reforma e financiamento.	Multiteórica	Ntim, C. G., Soobaroyen, T. and Broad, M. J. (2017)
Investigar os fatores determinantes da mudança de um modelo completamente descentralizado para um modelo de governança mais centralizado nos restaurantes escolares em uma cidade suíça.	Não utiliza	Brender, N., Yzeiraj, B. and Dupuy, F. (2017)
Discutir os fundamentos básicos do conceito de <i>accountability</i> em termos de gestão das universidades públicas.	Não utiliza	Sułkowski, Ł. (2016)
Explorar mecanismos da <i>accountability</i> nos relatórios do governo local da Indonésia, após a queda do governo de Suharto (1967-1998).	Teoria Institucional	Hudaya, M., Smark, C., Watts, T. and Silaen, P. (2015)
Explorar o entendimento do conceito de prestação de contas mantido pelos superiores e subordinados, no caso do governo local de Victoria, na Austrália, vereadores, administradores e membros da comunidade (conselheiros eleitos) em um ambiente de Nova Administração Pública.	Não utiliza	Kluvers, R. (2013)
Analisar a experiência das organizações sociais em São Paulo no campo da saúde, que tentou seguir o paradigma da Nova Gestão Pública [NGP], em que houve o repasse de equipamentos sociais a entidades da sociedade civil. Nesse estudo, incorporaram-se, plenamente, os princípios da NGP: flexibilização administrativa com aumento da <i>accountability</i> .	Teoria Neoinstitucional	Sano, H. e Abrucio, F. L. (2008)
Analisar desafios básicos e opções de resposta no desenvolvimento de boas (ou, pelo menos, adequadas) estruturas de governança corporativa para empresas estatais e, em seguida, analisar exemplos específicos de países. A discussão termina com uma avaliação das lições para a situação ucraniana.	Não utiliza	Ernst, U. F. W. (2004)

**Figura 18** - Características norteadoras das pesquisas.

Esses aspectos revelam a demarcação de um campo de estudo em uma grande área do conhecimento, em relação à visão geral do tema. A formulação do objetivo geral da pesquisa sinaliza o que se pretende alcançar cientificamente.

Logo, ao analisar os resultados apresentados na Figura 18, a literatura internacional na área “*Business, Management and Accounting*” precisa ser incrementada quanto à amplitude temática, para avançar nas discussões, e, também, no tocante ao desenho ou foco do objetivo geral, ainda limitado à questão conceitual (transparência e responsabilização) e à divulgação dos relatórios.

Outro fato que merece destaque se refere à fundamentação teórica das pesquisas, em que a maioria (69%) é composta de estudos empíricos, sem uma teoria de base que as consubstancie, ao passo que apenas quatro pesquisas (31%) fizeram uso de alguma teoria de base. Bakalikiwira, Bananuka, Kaawaase Kigongo, Musimenta e Mukyala (2017) utilizaram a Teoria da Agência e a Teoria da Administração. Ntim, Soobaroyen e Broad (2017) usaram a multiteórica (Teoria da Agência, Teoria *Public Accountability*, Teoria da Legitimidade, Teoria da Dependência de Recursos e Partes Interessadas). Hudaya, Smark, Watts e Silaen (2015) usaram a Teoria Institucional e Sano e Abrucio (2008) tomaram como base a Teoria Neoinstitucional.

Logo, nenhum dos estudos identificados nessa revisão sistemática fez uso da Teoria da Contabilidade, da *Public Choice Theory* e da *Actor-Network Theory*, que compõem o arcabouço teórico desta tese.

Quanto aos resultados das pesquisas, foram levantados pontos apresentados na Figura 19.

<b>RESULTADOS</b>	<b>AUTORES/ANO</b>
Abordagens anteriores sobre <i>accountability</i> tratam o lado da oferta (capacidade estatal de prestar serviços) sob a rubrica de uma nova gestão pública, com o objetivo de reformar burocracias ineficazes e corruptas. Esse estudo, realizado na Índia, com base no modelo do Banco Mundial das rotas curtas e longas para declarar <i>accountability</i> , analisa o lado da demanda (responsabilidade social), defendendo a sociedade civil como uma terceira rota e observando como os cidadãos podem melhorar a prestação dos serviços públicos.	Blair, H. (2018)
Destaca 49 principais realizações do Ministério das Finanças do estado de Kano, na Nigéria, durante um período de 28 meses (de junho de 2015 a outubro 2017), sobre a gestão de receitas, despesas, dívidas e investimentos, e a criação de riqueza, e recomenda que acadêmicos e profissionais devam realizar mais estudos sobre as questões levantadas no documento, de modo a encontrar soluções para a fraca prática de <i>accountability</i> no setor público das economias em desenvolvimento, como a Nigéria.	Dandago, K. I. (2018)
A análise aponta desafios emergentes e pressões cruzadas, dentro da parceria pública sem fins lucrativos, que estão direcionando a necessidade de medidas abrangentes de avaliação, processos estabelecidos para o planejamento de negócios e acordos escritos, como memorandos de entendimento, para fornecer definições claras das funções da parceria. Os gerentes públicos que projetam ou ingressam em parcerias-piloto precisam estar cientes de que podem ocorrer lógicas institucionais incompatíveis e percepções	Albrecht, K. (2018)



sobre a <i>accountability</i> , e essa dinâmica pode levar a uma variedade de medidas híbridas para garantir a sustentabilidade futura dos relacionamentos interorganizacionais.	
Com base na revisão de documentos oficiais de entidades estaduais e locais, do Ministério das Finanças e da estrutura regulatória do México, verificou-se que essas entidades estaduais e locais relatam valor, credores, vencimentos e serviço de sua dívida pública. Nem todas as entidades são responsáveis pela destinação dos recursos obtidos por meio dessa fonte de renda. É necessário incluir, na legislação mexicana, a obrigação de prestar contas sobre a destinação de recursos derivados de endividamento.	Moya, M. A., Neria, A. B., y Corona, F. J. F. (2018)
Poucos meses após a implementação da Lei de Transparência, na Espanha, há grande necessidade de melhorias nos níveis institucional, organizacional e de planejamento, além de informações econômicas, orçamentárias e estatísticas, sendo essa última variável o ponto em que os municípios espanhóis devem fazer maior esforço.	Delgado Jalón, M. L., Navarro Heras, E., y Mora Agudo, L. (2017)
Os resultados indicam uma relação positiva significativa entre competências gerenciais e <i>accountability</i> . A governança do conselho não está significativamente correlacionada com a prestação de contas dos hospitais do governo. Enquanto, até agora, a governança corporativa e as competências gerenciais eram vistas como possíveis explicações da <i>accountability</i> nos sistemas públicos de saúde, esse estudo apenas confirma que as competências gerenciais são um preditor significativo da <i>accountability</i> nos sistemas públicos de saúde, diferentemente da governança do conselho dos hospitais do Uganda.	Bakalikwira, L., Bananuka, J., Kaawaase Kigongo, T., Musimenta, D. and Mukyala, V. (2017)
Os autores encontram um grande grau de variabilidade no nível de divulgações voluntárias pelas universidades e um nível geral relativamente baixo (44%), no que diz respeito à divulgação de resultados de ensino/pesquisa. A qualidade do comitê de auditoria, a diversidade do conselho de administração, a independência do governador e a presença de um comitê de governança estão associadas ao nível de divulgação, e a interação entre as características da equipe executiva e as variáveis de governança aumenta o nível de divulgações voluntárias, fornecendo suporte para a relevância contínua de uma liderança compartilhada no setor de instituições de ensino superior, no sentido de aumentar a <i>accountability</i> nessas instituições do Reino Unido.	Ntim, C. G., Soobaroyen, T. and Broad, M. J. (2017)
A <i>accountability</i> é uma questão importante e essencial para as associações participantes no modelo de rede, para provar a responsabilidade perante os principais riscos avaliados e discutidos ou para transferir esses riscos para outros parceiros, como o município.	Brender, N., Yzeiraj, B. and Dupuy, F. (2017)
A <i>accountability</i> nas universidades é estabelecida para implementar um sistema específico de contabilidade e relatórios, o qual é requisito para a existência dessa prestação de contas, e é questão de confiabilidade e clareza.	Sułkowski Ł. (2016)
O sistema de <i>accountability</i> do governo local da época foi projetado para ser mais responsável perante o governo central do que perante o povo. A legislação do governo local não considerava a sociedade como parte a quem o governo deveria prestar contas e ser responsável, a ponto de mantê-los informados sobre assuntos do governo local.	Hudaya, M., Smark, C., Watts, T. and Silaen, P. (2015)
Existe um amplo entendimento do conceito de <i>accountability</i> independente do cargo que ocupam. No entanto, a posição dos superiores e subordinados do governo local de Victoria, na Austrália, influencia sua percepção sobre a prestação de contas, refletindo no controle e no grau de participação na tomada de decisão. Os valores pessoais foram vistos como parte importante da <i>accountability</i> pelos conselheiros, enquanto os demais são guiados por processos institucionais.	Kluvers, R. (2013)
Os instrumentos de <i>accountability</i> foram pouco utilizados no controle das Organizações Sociais paulistas. A hipertrofia do Executivo vigente no Brasil, presente na forma de ultrapresidencialismo, representa grande obstáculo para reformas democratizadoras da administração pública. As instituições de controle têm sido pouco efetivas e a implantação do modelo da Nova Gestão Pública objetivou mais o problema fiscal do que as premissas.	Sano, H., e Abrucio F. L. (2008)
Todas as abordagens sérias para melhorar a governança corporativa das empresas estatais enfatizam a divulgação e a transparência. Esses esforços vão além dos relatórios detalhados para insistir na divulgação pública, estabelecendo padrões de transparência e responsabilidade.	Ernst, U. F. W. (2004)

**Figura 19** - Achados das pesquisas.

Neste tópico, os resultados encontrados permitem observar que foram identificadas diferenças entre os direcionamentos das pesquisas e as tendências contemporâneas, a exemplo do estudo de Blair (2018), que levanta a discussão da *accountability* social.

O estudo de Sano e Abrucio (2008) apontam que os instrumentos de *accountability* são pouco utilizados no controle das Organizações Sociais paulistas no Brasil. Dandago (2018) corrobora ao preferir que as economias em desenvolvimento, ainda, precisam encontrar soluções para a fraca prática de *accountability* no setor público.

Os estudos de Albrecht (2018) e Kluvers (2013) tratam das percepções sobre a *accountability* a depender das estruturas institucionais. Sułkowski (2016) enfatiza que a *accountability* nas universidades é uma questão de confiabilidade e clareza. Por sua vez, Hudaya, Smark, Watts and Silaen (2015), Delgado Jalón, Navarro Heras and Mora Agudo (2017), Moya, Neria and Corona (2018), tratam de questões legalistas, com foco em Lei da Transparência. Já os estudos de Ernst (2004), Bakalikwira, Bananuka, Kaawaase Kigongo, Musimenta and Mukyala (2017), Ntim, Soobaroyen and Broad (2017), Brender, Yzeiraj and Dupuy (2017) discutem o aumento da *accountability* pela perspectiva da governança, das competências gerenciais e da gestão de riscos.

Assim, a literatura internacional sobre a *accountability* no setor público, especificamente na área “*Business, Management and Accounting*”, em linhas gerais, revela-se, ainda, limitada a abordagens que estão relacionadas ao consenso conceitual sobre dever de prestar contas e responsabilização, aos aspectos legalistas e institucionais, e as pesquisas recentes direcionam para a temática da governança.

Cabe destacar, também, que as pesquisas nessa área são estudos empíricos sem uma teoria como fundamentação, onde apenas 31% da amostra utilizou a Teoria da Agência, a Teoria da Administração, a *Public Accountability Theory*, a Teoria da Legitimidade, a Teoria da Dependência de Recursos e Partes Interessadas, a Teoria Institucional e a Teoria Neoinstitucional. Não foram identificados nessa RSL o uso da Teoria da Contabilidade, da *Public Choice Theory* e da *Actor-Network Theory*, que compõem o arcabouço teórico desta tese, sendo essa uma oportunidade de pesquisa, mediante os achados.

E, ainda, não foram identificadas produções na linha do que alguns estudiosos (Bovens, 2006; Dubnick & Frederickson, 2010; Bovens & Schillemans, 2014; Mulgan, 2014) apontam como lacuna, o déficit de *accountability*, que é o foco desta tese.

#### 4.1.2 Revisão sistemática sobre alocação de recursos na saúde pública

O Estado interfere na economia e tenta minimizar os impactos das falhas de mercado por meio de três funções econômicas: (i) a função distributiva, que se propõe a promover o ajustamento na distribuição da renda e a ofertar bens e serviços para a população menos assistida ou em situação de pobreza; (ii) a função alocativa, que busca promover ajustamentos na alocação de recursos; e (iii) a função estabilizadora, que visa promover a manutenção da estabilidade econômica (Musgrave, 1974; Musgrave & Musgrave, 1980).

Das três funções econômicas existentes, Longo e Troster (1993) destacam a função alocativa, por meio da qual o governo faz a provisão de determinados bens e serviços públicos que não são oferecidos de forma satisfatória ou que não podem ser oferecidos mediante o sistema de mercado.

No caso da alocação de recursos na saúde pública, Ugá (2012) defende que os sistemas de alocação de recursos ou modos de pagamento (literatura internacional) podem ser classificados a partir do momento em que se dão as transferências financeiras: (i) alocação *ex-ante*, em que encontram o orçamento global e a alocação de recursos por capitação ou *per capita*, ou (ii) alocação *ex-post*, em que estão os sistemas que se constituem na remuneração por serviços previamente prestados, como o pagamento por ato médico, por diária hospitalar e prospectivo por procedimento.

Nesse sentido, buscou-se identificar como a literatura internacional na área de *Business, Management and Accounting* têm abordado a alocação de recursos na saúde pública?

Dos 14 artigos analisados, 9 (ou 64% deles) trataram de quatro abordagens diferentes sobre a alocação de recursos na saúde pública. Os outros 5 artigos (ou 36%) que não passaram nos critérios de inclusão estabelecidos no protocolo da revisão sistemática trataram, em sua maioria, especificamente, de cuidados de saúde e controle de doenças como câncer, diabetes, sobrepeso, raiva, malária e doenças infecciosas.

As características etnográficas dos estudos identificados no delineamento estão apresentadas na Figura 20.

AUTORES	ANO	PAÍS	PUBLICAÇÃO
Dantas, Oliveira, Ferolla, Paschoalotto, Lopes, Passador e Passador	2017	Brasil	<i>Evaluation and Program Planning</i>
Adu-Prah and Kofi Tetteh	2015	Gana	<i>Applied Geography</i>
Savachkin and Uribe	2012	Estados Unidos	<i>Socio-Economic Planning Sciences</i>
Huerta Munoz and Källestål	2012	Ruanda	<i>International Journal of Health Geographics</i>
Bopp, Fallon, Bolton, Kaczynski, Lukwago and Brooks	2012	Estados Unidos	<i>Evaluation and Program Planning</i>
Arora, Raghu and Vinze	2010	Estados Unidos	<i>Decision Support Systems</i>

Schuurman, Leight and Berube	2008	Canadá	<i>International Journal of Health Geographics</i>
Lavy and Shohet	2007	Estados Unidos	<i>Construction Management and Economics</i>
Andersson, Varde and Diderichsen	2000	Suécia	<i>Health Care Management Science</i>

**Figura 20** - Características etnográficas das pesquisas.

Destaca-se, nesse contexto, que o ano de maior produção verificado foi em 2012, com 3 artigos. O primeiro estudo foi identificado em 2000; na sequência, os anos de 2007, 2008, 2010, 2015 e 2017 apresentaram apenas um estudo, cada. Em relação aos autores (30), observa-se que tiveram apenas uma publicação referente à temática. Isso revela que 100% dos autores não deram continuidade às pesquisas, o que dificulta uma identificação no campo dos autores mais prolíficos que sejam referência no avanço das discussões e na consolidação da temática.

Assim, infere-se que é recente a produção dessa temática na referida área, e é provável que esse comportamento esteja relacionado ao fato de a pesquisa ser limitada à área “*Business, Management and Accounting*”, ainda pouco voltada ao foco desta pesquisa.

Entre os países que apresentaram mais produções de artigo científico, destacam-se os Estados Unidos (4). Os demais tiveram apenas uma produção cada, inclusive o Brasil, com a publicação mais recente em 2017.

Ainda, foi possível constatar a dispersão das publicações por periódicos, com concentração de produção no *International Journal of Health Geographics* (2), que é dedicado a manuscritos que têm como foco aspectos dos sistemas de informação geoespacial e aplicações científicas em saúde, seguido do *Evaluation and Program Planning* (2), que publica artigos do setor público ou privado e cujo foco reside na produção de relatório sobre esforços específicos de avaliação ou planejamento, além de discussões sobre questões relevantes para a condução da avaliação e do planejamento, nas mais diversas áreas.

Quanto às características norteadoras das pesquisas, foram levantados os objetivos gerais e o referencial teórico, a fim de verificar o delineamento e a fundamentação como fio condutor dos estudos, conforme apresentado na Figura 21.

<b>OBJETIVO CENTRAL</b>	<b>TEORIA</b>	<b>AUTORES/ANO</b>
Realizar avaliação de resultados trans-setoriais sobre a relação custo-eficácia do governo local nas áreas de saúde e meio ambiente.	Não utiliza	Dantas, Oliveira, Ferolla, Paschoalotto, Lopes, Passador e Passador (2017).
Examinar a distribuição espacial e sazonal variada na prevalência da malária ao longo do tempo, no Gana.	Não utiliza	Adu-Prah and Kofi Tetteh (2015).
Apresentar um modelo de otimização de simulação para gerar estratégias dinâmicas para distribuição de recursos de mitigação limitados, como vacinas e antivirais, em uma rede de surtos regionais, em quatro municípios do estado da Flórida nos EUA.	Não utiliza	Savachkin and Uribe (2012).
Medir a acessibilidade geográfica, modelar a cobertura espacial da rede de unidades básicas de saúde existente,	Não utiliza	Huerta Munoz and Källestål (2012).

estimar o número de unidades básicas de saúde trabalhando, por capacidade e população carente, na Província Ocidental de Ruanda.		
Usar o <i>Hispanic Health Needs Assessment</i> (HHNA), uma ferramenta projetada pela Aliança Nacional para a Saúde Hispânica (NAHH), na área rural do sudoeste do Kansas, culturalmente diversa, para avaliação da saúde no nível da comunidade.	Não utiliza	Bopp, Fallon, Bolton, Kaczynski, Lukwago and Brooks (2012).
Discutir uma abordagem de alocação de recursos para otimizar a ajuda regional durante emergências de saúde pública.	Não utiliza	Arora, Raghu and Vinze (2010).
Desenvolver ferramenta intuitiva e acessível para analisar, exibir e disseminar dados espaciais para decisões sólidas de política e alocação de recursos. À medida que os serviços de saúde são racionalizados, o desenvolvimento de ferramentas, como interfaces gráficas de usuário, ajuda os tomadores de decisão a alocar recursos, de modo que o número máximo de pessoas seja atendido.	Não utiliza	Schuurman, Leight and Berube, (2008).
Desenvolver um coeficiente de instalação, com o objetivo de ajustar a alocação de recursos de manutenção às condições de serviço prevalentes nas unidades de saúde.	Não utiliza	Lavy and Shohet (2007).
Usar os modelos de alocação de recursos para o orçamento prospectivo, a fim de testar e avaliar o poder preditivo dos modelos em um a dois anos à frente.	Não utiliza	Andersson, Varde and Diderichsen (2000).

**Figura 21** - Características norteadoras das pesquisas.

De modo geral, há significativa dispersão das publicações, observando-se um agrupamento em quatro perspectivas de abordagem. Dantas, Oliveira, Ferolla, Paschoalotto, Lopes, Passador e Passador (2017), Lavy and Shohet (2007) e Andersson, Varde and Diderichsen (2000) trataram de adequada alocação, gerenciamento de recursos e custo efetivo.

Adu-Prah and Kofi Tetteh (2015), Savachkin and Uribe (2012) e Arora, Raghu and Vinze (2010) exploraram a alocação de recursos para tratamento de doenças específicas, ao passo que Huerta Munoz and Källestål (2012) e Schuurman, Leight and Berube (2008) investigaram a alocação de recursos para a tomada de decisões. Bopp, Fallon, Bolton, Kaczynski, Lukwago and Brooks (2012) estudaram a avaliação da saúde e as necessidades de informar a alocação de recursos.

Dessa forma, as abordagens sobre adequada alocação, gerenciamento de recursos e custo efetivo, bem como sobre alocação de recursos para tratamento de doenças específicas foram as que prevaleceram entre os estudos destacados, com 6 produções.

Outro elemento que merece destaque, entre os artigos analisados, foi a ausência predominante de fundamentação teórica. É provável que isso se deva ao fato de os estudos serem e terem como foco específico o aspecto prático da área de saúde, o que difere das características da produção científica da área contábil.

Por fim, diante dos resultados identificados por ocasião da análise dos objetivos centrais dos estudos sobre alocação de recursos na saúde pública, essa etapa final da revisão sistemática

levantou os achados dos 9 estudos referenciados anteriormente, conforme apresentado na Figura 22.

RESULTADOS	AUTORES
O gerenciamento de recursos e sua adequada alocação podem ser mais relevantes do que o valor total gasto e os valores mais baixos de custo-efetividade não demonstram, necessariamente, altas pontuações nos indicadores de desempenho avaliados.	Dantas, Oliveira, Ferolla, Paschoalotto, Lopes, Passador e Passador (2017).
A temperatura e a umidade têm alguma associação com a prevalência da malária em Gana. Essas descobertas mostram que as alocações de recursos de saúde pública devem concentrar-se nas áreas com maior risco de malária naquele país africano.	Adu-Prah and Kofi Tetteh (2015).
É apresentado um modelo de otimização de simulação para gerar estratégias dinâmicas, para distribuição de recursos de mitigação limitados, como vacinas e antivirais, em uma rede de surtos regionais. O modelo é implantado em um surto de H5N1 simulado, envolvendo quatro municípios, no estado da Flórida (EUA), com mais de quatro milhões de habitantes. A metodologia destina-se a apoiar a política de saúde pública na distribuição efetiva de recursos limitados de mitigação.	Savachkin and Uribe (2012).
É demonstrada a utilidade dos métodos de sistema de informação gerencial, para alavancar conjuntos de dados múltiplos de diferentes fontes em uma estrutura espacial, com o intuito de fornecer suporte para o planejamento embasado em evidências e para a tomada de decisões de alocação de recursos em países em desenvolvimento.	Huerta Munoz and Källestål (2012).
Identificação de vários desafios ao se coletar dados relacionados à saúde em comunidades rurais. Em geral, a Avaliação de Necessidades de Saúde Hispânica foi uma ferramenta abrangente e útil para orientar uma avaliação de saúde em nível comunitário, fornecendo estatísticas locais relevantes atinentes a <i>status</i> atual da saúde, comportamentos de saúde e necessidades da comunidade para informar a alocação de recursos, o planejamento de programas e as aplicações para novas iniciativas de financiamento.	Bopp, Fallon, Bolton, Kaczynski, Lukwago and Brooks (2012).
As decisões de nível político que alteram os objetivos dos esforços de ajuda em caso de pandemia podem afetar, significativamente, as alocações de recursos nas regiões afetadas.	Arora, Raghu and Vinze (2010).
O desenvolvimento de ferramentas, como interfaces gráficas de usuário, pode ser usado por decisores e administradores de políticas de saúde com pouco ou nenhum treinamento para visualizar vários cenários de alocação de recursos de saúde.	Schuurman, Leight and Berube, (2008).
É desenvolvido um coeficiente com o objetivo de ajustar a alocação de recursos de manutenção às condições de serviço prevaletentes nas instalações de saúde. Os resultados da simulação podem ser usados para a alocação confiável de recursos na manutenção de instalações de saúde.	Lavy and Shohet (2007).
O poder preditivo dos modelos de alocação de recursos de Estocolmo foi testado e avaliado, utilizando-se as características da população por um ano e os custos de cuidados de saúde registrados para o ano seguinte. Os modelos, incluindo a informação de diagnóstico, são considerados valiosos, e os modelos prospectivos proporcionam pouca melhoria.	Andersson, Varde and Diderichsen (2000).

**Figura 22** - Achados dos estudos.

Assim, diante desses resultados, buscou-se ter uma visão geral das pesquisas publicadas na área delimitada da Contabilidade sobre alocação de recursos na saúde pública. Os achados encontrados indicam um campo de pesquisa pouco explorado, apresentando diversidade de abordagens, onde a tendência das pesquisas é mais voltada para perceber a alocação de recursos

por linhas de cuidado ou por gestão da doença. Destaca-se, também, a ausência de teorias como fundamentação nos estudos.

Alerta-se, contudo, que, no caso desta tese, o foco da alocação de recursos na política pública de saúde refere-se, predominantemente, ao papel do Estado como provedor do orçamento direcionado a esse serviço necessário para a sociedade. Em outras palavras, a lente usada neste estudo é a do direcionamento do recurso, e não a da realização do gasto.

Além disso, no caso do Brasil, é preciso investigar, também, se o mecanismo de DRU influencia ou não a alocação de recursos para as políticas públicas de saúde, abordagem essa que não se limita ao delineamento para tratamento de doenças específicas. A não identificação nessa revisão sistemática de literatura, de pesquisas semelhantes com a temática dessa tese, sugere uma oportunidade de pesquisa.

## 4.2 O DÉFICIT DE *ACCOUNTABILITY* NA DRU

### 4.2.1 Práticas de *accountability* e déficit de *accountability* na DRU

A fim de identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU, foram analisadas as respostas que a Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação [CCONF] apresentou, mediante consulta pública realizada à Secretaria do Tesouro Nacional [STN], em conformidade com o Apêndice 1, como pode ser observado na Figura 23, a seguir.

Os resultados obtidos consistem na perspectiva de desenho narrativo de tópicos, por ser enfocado em uma temática, um evento ou fenômeno (Mertens, 2005; Sampierre, Collado & Lucio, 2013).

QUESTÕES	RESPOSTAS
<b>Dados do Envio</b>	<b>Dados do recebimento</b>
Data/Hora: 08/09/2017 15:23 Assunto: Contabilidade Governamental da União Título: Desvinculação de Receitas da União	Data/Hora: 06/12/2017 14:14 Assunto: Contabilidade Governamental da União Título: Desvinculação de Receitas da União
<b>Questões/ Respostas</b>	
<p><b>Questão:</b> Diante das mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com novo PCASP, DCASP, não é possível identificar como os recursos da DRU são efetivamente contabilizados pelos sistemas do governo. Esses valores são considerados no cômputo das receitas em que conta contábil?</p> <p><b>Resposta:</b> 62120.00.00 N 12100911 0100980000 1 98000 1 8</p>	

<b>Questão:</b> Existe uma conta no PCASP para evidenciar a DRU?							
<b>Resposta:</b>							
Conta contábil	ISF	Natureza da receita	Fonte de recursos	Esfera orçamentária	UO	Indicador de resultado	Tipo de arrecadação
62120.00.00	N	12100911	0100980000	1	98000	1	8
62120.00.00	N	12100911	0100980001	1	98000	1	8
<b>Questão:</b> Mesmo com a dificuldade de extração de informações sobre a DRU no SIAFI, no Tesouro Gerencial e(ou) no Portal da Transparência, permite-se identificar apenas a existência de uma classificação por fonte específica de recursos, ou seja, a DRU é apenas um controle conta-corrente no financeiro?							
<b>Resposta:</b> Para atender à Carta Magna, foi elaborada, no âmbito da União, rotina contábil de arrecadação e classificação de recursos que distribui, de forma automática, os valores percentuais referentes à receita de origem e os valores desvinculados.							
<b>Questão:</b> Que normativo regulamenta a operacionalização interna da DRU?							
<b>Resposta:</b> Por se tratar de processo de classificação de receita orçamentária, não houve necessidade de novo normativo interno para regulamentar a DRU.							

**Figura 23** - Consulta estruturada com questões gerais sobre a DRU.

Na Figura 23, verificam-se os resultados da consulta realizada sobre práticas de *accountability* na DRU em relação às mudanças na CASP, com novos PCASP e DCASP, como os recursos da DRU são efetivamente contabilizados pelos sistemas do governo, se existe uma conta no PCASP para evidenciação da DRU, quais as dificuldades de extração de informações sobre a DRU no SIAFI, no Tesouro Gerencial e(ou) no Portal da Transparência, e que normativo regulamenta a operacionalização interna da DRU.

A STN, desde 2009, mediante o Decreto n.º 6.976, pode realizar ajustes e reformas contábeis, no âmbito da Federação, para contribuir com o processo de amadurecimento e de mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com o objetivo de atender à convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pela IFAC, e à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público [NBCASP], editadas pelo CFC.

Mesmo diante desse cenário, não foi possível identificar uma conta contábil para registro e evidenciação de toda a DRU, no período anterior ou posterior às mudanças, sendo necessário questionar em que conta contábil seus valores são considerados no cômputo das receitas. A resposta apontou a codificação 62120.00.00 N 12100911 0100980000 1 98000 1 8 como conta de contabilização dos recursos da DRU. Para decodificar o que foi apresentado, é preciso compreender que as contas contábeis no PCASP são identificadas por códigos com 7



níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, que atende à seguinte estrutura, conforme o MCASP (2018):

<b>X . X . X . X . X . XX . XX</b>	<b>DETALHAMENTO</b>
→	1.º Nível – Classe (1 dígito)
→	2.º Nível – Grupo (1 dígito)
→	3.º Nível – Subgrupo (1 dígito)
→	4.º Nível – Título (1 dígito)
→	5.º Nível – Subtítulo (1 dígito)
→	6.º Nível – Item (2 dígitos)
→	7.º Nível – Subitem (2 dígitos)

**Figura 24** - Estrutura do código da conta contábil.  
Fonte: MCASP, 2018, p. 383.

Logo, a resposta encaminhada pela CCONF pode ser interpretada pela leitura da estrutura apresentada na Figura 25.

<b>6 . 2 . 1 . 2 . 0 . 00 . 00</b>	<b>DETALHAMENTO</b>
→	1.º Nível – Classe (1 dígito) <b>Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b>
→	2.º Nível – Grupo (1 dígito) <b>Execução do Orçamento</b>
→	3.º Nível – Subgrupo (1 dígito) <b>Execução da Receita</b>
→	4.º Nível – Título (1 dígito) <b>Receita realizada</b>
→	5.º Nível – Subtítulo (1 dígito) Nível não detalhado
→	6.º Nível – Item (2 dígitos) Nível não detalhado
→	7.º Nível – Subitem (2 dígitos) Nível não detalhado

**Figura 25** - Detalhamento do código da conta contábil DRU.  
Fonte: Elaborado com base no MCASP, 2018.

A Figura 25 apresenta, por meio do detalhamento, a descrição da conta contábil da DRU apontada como resposta. Dessa forma, a DRU é contabilizada como “receita realizada”. No setor público, de acordo com o MCASP (2018, p. 381), conta é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, que evidencia a composição, a variação e o estado do patrimônio, e de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo.

Ainda, as contas são agrupadas segundo suas funções, cabendo destacar a de identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada (MCASP, 2018).

Na sequência, como confirmação da existência da conta contábil da DRU no PCASP, que é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por contas contábeis padronizadas, permitindo o registro contábil dos atos e fatos praticados de maneira padronizada e sistematizada, e a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis segundo as necessidades de informações dos usuários (MCASP, 2018), a CCONF apresentou a resposta evidenciada na Figura 26.

Conta contábil	ISF	Natureza da receita	Fonte de recursos	Esfera orçamentária	UO	Indicador de resultado	Tipo de arrecadação
62120.00.00	N	12100911	0100980000	1	98000	1	8
62120.00.00	N	12100911	0100980001	1	98000	1	8

**Figura 26** - DRU no PCASP.

Fonte: Apêndice 1.

Além da classificação da conta contábil no PCASP, que é contabilizada como “receita realizada” na primeira coluna, foi apresentado o Indicador de Superávit Financeiro (ISF), evidenciando que, para a DRU, não se aplica (N).

Para decodificar a natureza da receita, foi utilizado o recurso do Portal da Transparência do Governo Federal, que gerou a Figura 27.

**Figura 27** - Natureza da receita da DRU.

Fonte: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta?ordenarPor=ano&direcao=desc>

No que se refere à Natureza da Receita, devido à consulta ter sido realizada após a sua quarta prorrogação, pela EC n.º 93/2016, e que permanecerá em vigor até 2023, observa-se que

sua única espécie de receita é classificada nas contribuições sociais. Ressalte-se, contudo, que as taxas, também, compõem a base de cálculo da DRU, mas não foram apontadas pela CCONF.

Na sequência, a Fonte de Recursos (0100980000), apresentada na quarta coluna da Figura 26, tem a finalidade, no caso da receita, de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias, enquanto, para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados, em conformidade com o MCASP (2018), ou seja, permite o controle da origem e da destinação do recurso.

No caso da DRU, o código da Fonte de Recursos é desmembrado na seguinte sequência: (0) é a identificação de uso que corresponde a “não destinado à contrapartida”, (1) é o grupo/fonte concernente a “Recursos do Tesouro – exercício corrente”, (00) é a fonte/especificação da destinação referente a receita ordinária e (980000) significa “detalhamento – Desvinculação de Receitas da União – Fonte 100”. Por sua vez, no (980001), o último dígito (1) corresponde ao Indicador de Resultado que compõe o cálculo do Resultado Primário.

Na quinta coluna da Figura 26, a Esfera Orçamentária (1) corresponde ao Orçamento Fiscal. Na sexta coluna, a Unidade Orçamentária (UO 98000) significa Receita do Tesouro da União. Na sétima coluna, o Indicador de Resultado (1) compõe o cálculo do Resultado Primário e, na última coluna, o Tipo de Arrecadação (8) significa que é uma receita sem vinculação.

No que tange às dificuldades de extração de informações sobre a DRU, no SIAFI, no Tesouro Gerencial e(ou) no Portal da Transparência, que permitem identificar apenas a existência de uma classificação por fonte específica de recursos, a DRU foi confirmada como um controle de conta-corrente no financeiro, que realiza, de forma automática, a distribuição dos valores percentuais referentes à receita de origem e aos valores desvinculados.

Destaque-se que essa rotina contábil dificulta a transparência e o controle da DRU para os mais diversos usuários externos ao Tesouro Nacional, porque a conta-corrente no financeiro não é evidenciada nos relatórios contábeis, que necessitam de registros em conta contábil para poder gerar informação que atenda aos padrões e às características qualitativas que a ciência contábil exige.

A respeito do questionamento quanto ao normativo de regulamentação e operacionalização interna da DRU, a resposta obtida foi que, por se tratar de processo de classificação de receita orçamentária, não houve necessidade de novo normativo interno para regulamentar a DRU.

Não sendo essas questões e respostas suficientes para eliminar todas as possibilidades de identificação de práticas de *accountability* na DRU, buscou-se, ainda, consultar os

ementários das classificações por natureza da receita orçamentária, que subsidiam os entes da Federação no seu adequado registro contábil e onde se encontram todas as codificações, incluindo-se aquelas estabelecidas por meio da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163, de 4 de maio de 2001, com a atualização mantida pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) do, à época, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG) e pela Portaria da STN.

Desse modo, verificou-se a inexistência de uma conta contábil codificada que evidenciasse a DRU de modo claro e direto, com promoção da transparência e do controle sobre esses recursos. A ausência dessas características encontra fundamento no tema central déficit de *accountability*. Segundo estudiosos, em geral, o setor público é cercado de déficits de *accountability*, considerado um desafio na administração pública (Bovens, 2006; Dubnick & Frederickson, 2010; Mulgan, 2014).

Ressalte-se, ainda, que, além de o PCASP e de as DCASP conterem procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, o Manual de Demonstrativos Fiscais [MDF], conforme a STN (2019), é a principal fonte para a padronização da apresentação das informações fiscais, referência na interpretação dos conceitos e regramentos da Lei de Responsabilidade Fiscal, e, também, é a regulação das finanças públicas para a própria STN e para vários Tribunais de Contas do país, no que se refere à *accountability* (STN, 2019).

A primeira edição do MDF, no seu volume II, que trata do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), especificamente, no Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, incluiu, na linha 2, a seguinte descrição:

Nessa linha, registrar os valores referentes à desvinculação da receita de impostos da União, em obediência ao preceito do art. 76 do ADCT, que dispõe que será desvinculado de órgão, fundo ou despesa, 20% (vinte por cento) sobre o total da arrecadação dos impostos e contribuições sociais. Deverá ser informada somente a parcela desvinculada dos impostos, pois as contribuições sociais não compõem a base de cálculo de aplicação em MDE (STN, 2008, p. 114).

Esse configura um exemplo do pouco que foi evidenciado sobre a DRU, mesmo que de modo incompleto, devido às características do referido demonstrativo. Saliente-se que, a partir de 2011, esses valores da DRU não foram mais deduzidos para cálculo do total da receita líquida de impostos, em consonância com a EC n.º 59/2009 (STN, 2010).

Como a DRU tem a característica de ter surgido com o legítimo propósito de proporcionar uma alocação de receitas mais eficiente, retirando parte da indesejável afetação

finalística e permitindo a livre alocação de recursos pela União (Mansur, 2018), causa estranheza o fato de 30% de a arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, não ter a devida transparência e evidenciação para fins, principalmente, de controle social. Afinal, a particularidade “livres” prevista para os recursos não implica serem ocultados. É preciso que eles, também, tenham a mesma transparência que os recursos vinculados.

Esses aspectos, de modo geral, permitem identificar o que pode ser considerado como práticas de *accountability* na DRU, a exemplo de como é registrada contabilmente no PCASP. No entanto, ao buscar verificá-la nos ementários da receita pública, nas DCASP e nos demonstrativos fiscais, alcança-se a ausência de outras necessidades informacionais que podem ser percebidas como déficits de *accountability*, uma vez que não é possível verificar, certificar e acompanhar seus resultados em relação ao montante desvinculado no período e tampouco quanto a sua alocação.

Sob a perspectiva da Teoria da Contabilidade, Breton (2019) alerta para a reflexão de que uma teoria, mesmo ao emitir leis resultantes de observações sistemáticas, tenta explicar e prever, a partir do conhecimento sobre o objeto, qual será o seu comportamento e de que uma escolha política, em seu significado mais fundamental, tenta prescrever o comportamento para não prever. Em contabilidade, a confusão entre esses processos é constante.

A Contabilidade sempre tem um duplo significado de listar e contar coisas importantes e de fornecer uma conta para o que foi listado e contado, conectada à *accountability*, em um contexto de relações sociais de poder nas quais as aplicações de padrões e o cumprimento de obrigações é uma expectativa razoável (Bovens, Goodin, & Schillemans, 2014).

Assim, a DRU, por ser um instrumento financeiro de desvinculação de receitas que confere mais liberdade ao Poder Executivo para atuar nas suas prioridades, da forma como se apresenta, acaba por comprometer as informações contábeis, a transparência, a prestação de contas e o controle.

Mesmo que a contabilidade do setor público seja influenciada pelo desenvolvimento da democracia e ande de mãos dadas com o desenvolvimento social e econômico da sociedade (Tagesson, 2014), “as informações contábeis são, particularmente, úteis para atividades de legitimação, porque elas parecem possuir uma racionalidade técnica neutra” (Chua, 1986, p. 617).

Nesse sentido, são fundamentais os processos de *accountability*, como instrumentos de manutenção da ordem de controle de gestão, com foco na supervisão, no monitoramento e na

avaliação do desempenho, visando aumentar a eficiência, eliminar o desperdício, minimizar a fraude e o abuso de poder (Olsen, 2018).

Em contrapartida, a percepção do déficit de *accountability* é aumentada quando as práticas institucionalizadas de *accountability* não funcionam ou não são perfeitamente entendidas, gerando desconfiança, expectativas e aspirações contraditórias ou irrealistas, bem como uso arbitrário dos poderes (Bovens *et al.*, 2010; Olsen, 2018).

Esses fatores favorecem as discussões que permeiam a DRU e dificultam um entendimento consensual sobre os seus impactos nos gastos com a saúde e a previdência social, sobre o pacto federativo e, até mesmo, sobre sua constitucionalidade, o que poderia ser minimizado com o aumento de práticas de *accountability* nesse mecanismo por parte do poder público brasileiro.

#### **4.2.2 O Comportamento da DRU**

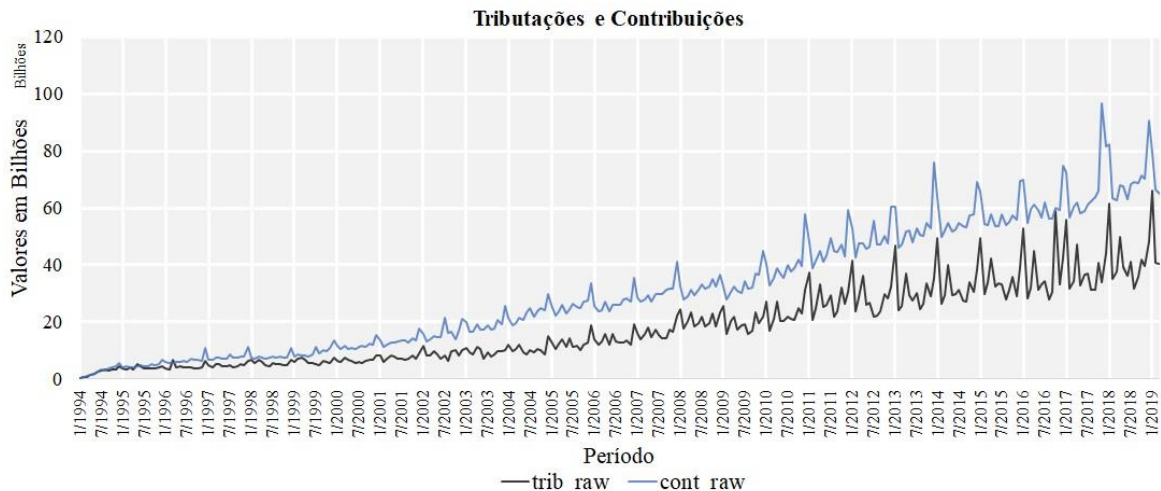
Desde 1994, deu-se início com o Fundo Social de Emergência em caráter temporário e emergencial, seguido do Fundo de Estabilização Fiscal até a DRU, os mecanismos que propiciaram ao governo federal brasileiro, a desvinculação de parte de seus recursos, antes vinculados, a fim de permitir maior flexibilidade orçamentária, gerando livre alocação, sem perder a característica de provisório foi sendo prorrogado e se firmando como permanente.

Desde então as questões envolvendo a DRU e seu impacto na seguridade social perduram, diante das dificuldades em esclarecer e aferir até que ponto influencia ou não na alocação de recursos para as funções de governo e em especial na saúde pública. Bem como, a gestão destes recursos transformados em aumento do poder discricionário do governo, ocasionando discussões sobre o rateio com os entes subnacionais.

Assim, para conduzir a etapa da análise quantitativa, a fim de identificar práticas de *accountability* e descrever o déficit de *accountability* no comportamento da DRU, foram coletados os dados que compreendem a base de cálculo da DRU (Figura 11) e criadas as séries para análise (Figura 12), de janeiro de 1994 até março de 2019.

Como a DRU, durante esse período, passou por mudanças na base de cálculo, tanto nas receitas envolvidas como nos percentuais, a fim de facilitar a compreensão de toda a conjuntura que a cerca, faz-se necessário, inicialmente, conhecer a origem desses recursos e seu contexto no cenário brasileiro.

A Figura 28, a seguir, apresenta as séries das receitas tributárias e das receitas de contribuições que integram a base de cálculo da DRU, sem levar em consideração os efeitos inflacionários, representadas, respectivamente, por *trib\_raw* e *cont\_raw*.



**Figura 28** - Séries históricas de receitas tributárias e contribuições (nominais).

A respeito da Figura 28, no decorrer de mais de duas décadas (de 1994 a 2019), as séries históricas nominais *trib\_raw* (receitas tributárias) e *cont\_raw* (receitas de contribuições) arrecadadas pelo Governo brasileiro apresentaram um cenário crescente, no qual as receitas de contribuições foram superiores às receitas tributárias ao longo do período.

Em 1994, a arrecadação das receitas tributárias era de, aproximadamente, 27 bilhões de reais e a das receitas de contribuições era de 31 bilhões de reais. Em 2018, esses valores alcançaram, respectivamente, 497 bilhões de reais e 844 bilhões de reais.

Apesar da tendência de aumento de ambas as séries analisadas, as receitas tributárias desempenharam um papel secundário em relação às receitas de contribuições, o que permite inferir que estas se mostraram mais eficientes para a política de arrecadação do que aquelas.

O artigo 145 da CF/88 institui, para a União, os seguintes tributos: impostos, taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, ou postos a sua disposição, e contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Nos artigos 148 e 149, a Carta Constitucional prevê mais duas espécies de tributos: as contribuições sociais e o empréstimo compulsório.

Nesse contexto, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria que compõem as receitas tributárias fazem parte de uma parcela da arrecadação da União que é repassada aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. As contribuições sociais, por seu turno, são

totalmente retidas pela União, destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a previdência social, a saúde e a assistência social.

Com efeito, as contribuições previstas no art. 149 da CF/88 nascem, no dizer do próprio constituinte, como instrumento de atuação da União na área social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais. Trata-se de exações em que a finalidade da arrecadação é essencial à sua existência, sendo mesmo sua razão de ser (Ribeiro, 2010, p. 113).

A imposição de tributos acaba por influenciar as escolhas dos agentes econômicos e é, por vezes, instituída ou dimensionada justamente com esse objetivo (Paulsen, 2017, p. 31).

Assim, o sistema tributário brasileiro estabeleceu que havendo necessidade de aumentar a arrecadação por demanda do orçamento fiscal, a União realizaria por meio de imposto e não de contribuições, em razão dessas possuírem vinculações e não serem partilhadas com os entes subnacionais (Batista Júnior & Marinho, 2018).

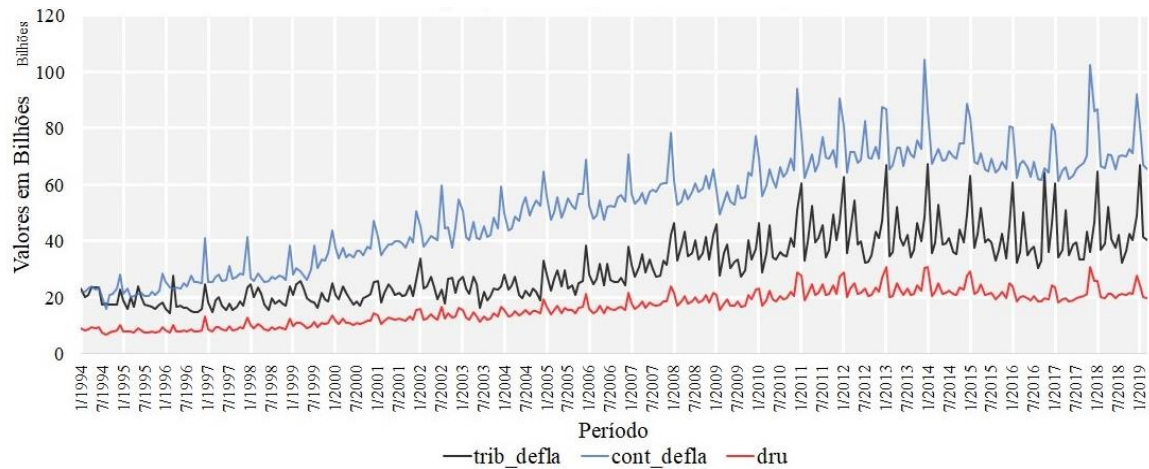
Para Mansur (2018) a expansão as receitas de contribuições e a política desonerativa das receitas de impostos, rescentraliza as receitas nas mãos da União e com o auxílio da DRU pode afetar a higidez do pacto federativo.

Nesse cenário, sob o enfoque da *Public Choice Theory*, a atuação do governo brasileiro para atingir um maior poder de centralização de recursos, sugere uma atuação de preferências e de tomadas de decisão em nível individual. Dessa forma, a DRU permite que parte do orçamento público deixe de refletir os interesses da sociedade de forma mais direta.

As escolhas da União por meio da DRU envolvem conexão de atores na esfera legalista e operacional. Essa ideia está diretamente ligada as relações de poder, à condição de controlá-lo e como isso ocorrerá, uma vez que o governo acumula informações a respeito do que se quer dominar. Segundo Law (2006) e Latour (2012) a ANT considera que tais relações de poder correspondem a ideia de tradução e está ligada a descrição da maneira como os atores se associam e como permanecem leis às alianças estabelecidas.

A Figura 29, na sequência, apresenta as séries históricas reais das receitas tributárias, das receitas de contribuições e da DRU (estimada com base nas emendas constitucionais), deflacionadas pelo IPCA e representadas, respectivamente, por *trib\_defla*, *cont\_defla* e *dru*.





**Figura 29** - Séries históricas de receitas tributárias e contribuições (reais).

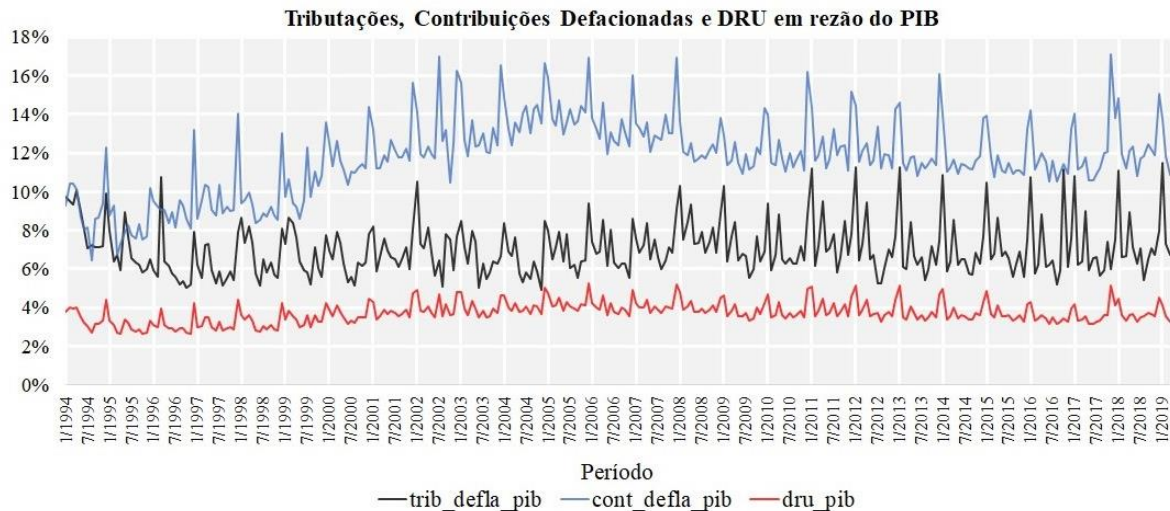
Ao analisar, na Figura 29, o comportamento das séries históricas, observa-se, com maior clareza, o quanto as receitas de contribuições aumentam no período analisado, em relação à arrecadação das receitas tributárias, e não há sinalização de reversão. A DRU, por ser um percentual sobre essas séries, segue a tendência de comportamento delas ao longo do período.

Esse resultado corrobora os estudos de Mansur (2018), ao explicar que o cenário de crescimento da arrecadação da União encontra fundamento diante da necessidade de financiar direitos sociais e da descentralização promovida pela CF/88, seguida do processo de recuperação de receitas federais centrado na expansão das contribuições e na retração dos impostos, por meio de política desonerativa.

Percebe-se, em ambas as séries (nominais e deflacionadas), que os valores arrecadados em tributos e contribuições apresentaram tendência de crescimento ao longo dos anos, além de clara sazonalidade nos meses de dezembro e janeiro, conforme os picos observados.

Como a DRU é uma porcentagem dos valores das séries, é esperado que ela, também, apresente a tendência de crescimento e as sazonalidades expostas. Por meio da análise gráfica, verifica-se que as séries parecem se estabilizar a partir do exercício financeiro de 2010. Entretanto, seriam necessários estudos mais detalhados para atestar essa tendência.

Na sequência, a Figura 30 apresenta as séries de receitas tributárias, contribuições e DRU em relação ao PIB *per capita* brasileiro em valores reais (R\$), representadas, respectivamente, como *trib\_defla\_pib*, *cont\_defla\_pib* e *dru\_pib*. Essa análise é relevante, já que as tendências históricas apresentadas nas Figuras 28 e 29 anteriores são decorrentes do crescimento econômico no decorrer do tempo.



**Figura 30** - Séries históricas de receitas tributárias, contribuições e DRU em relação ao PIB per capita brasileiro.

Observa-se que a série das receitas tributárias diminuiu em relação ao PIB *per capita* brasileiro entre 1994 (10%) e 1996 (5%), mantendo-se, relativamente, constante ao longo do período, ao passo que a série das receitas de contribuições aumentou entre 1994 (9%) e 2005 (17%), mantendo-se, relativamente, constante no período seguinte até 2017 (17%), quando apresentou maiores resultados. Por outro lado, a DRU manteve-se, relativamente, constante ao longo do tempo, oscilando próximo dos 4% do PIB.

De acordo com o TCU (2009), esses resultados da economia brasileira foram influenciados pela crise financeira internacional. Em 2009, o PIB reduziu seu valor, em termos reais, em 0,2% em relação ao PIB de 2008, alcançando um total de R\$ 3,143 trilhões.

O PIB é um indicador de fluxo de novos bens e serviços finais produzidos durante um período, sendo, por isso, um indicador-síntese de uma economia. A partir de seu desempenho *per capita* (divisão do PIB pelo número de habitantes), é possível traçar sua evolução no tempo e fazer comparações. Porém, mesmo que o PIB ajude a compreender cenários, ele não expressa importantes fatores, como distribuição de renda, qualidade de vida, educação e saúde (IBGE, 2019).

A Figura 30 revela, também, a trajetória da situação fiscal do Brasil, apresentando o comportamento de uma política fiscal expansionista, durante os períodos nos quais a economia crescia acima da sua tendência de longo prazo, e contracionista, quando a economia operava abaixo do seu potencial.

O Brasil é caracterizado por significativas volatilidades econômicas, períodos de hiperinflação, recessões e breves intervalos de relativa estabilidade. Com o Plano Real (1994), veio a estabilização da moeda e, entre 2003 e 2014, o país viveu uma fase de relativo progresso.

No entanto, desde 2015, vem passando por um período de atividade econômica marcada por forte recessão. A taxa de crescimento do país vem desacelerando, desde o início da década, de uma média de crescimento anual de 4,5%, entre 2006 e 2010, para 2,1%, entre 2011 e 2014 (Banco Mundial, 2018; OCDE, 2018).

Em relação à DRU, a sua última prorrogação, ocorrida em 2016 (EC n.º 93), coincidiu com o período de recessão, o que fortalece a percepção da necessidade que o Governo teve de não só estender o tempo de vigência para 2023, mas também de aumentar o percentual de recursos livres (30%), e, ainda, de modificar a base de cálculo para as receitas de contribuições. Logo, era esperado que a DRU tivesse acréscimos consideráveis. Contudo, quando analisado sob a perspectiva do PIB, não foi possível confirmar essa expectativa por meio dos resultados apresentados até o momento, o que exigiria extrapolação dos estudos.

Para evidenciar, com maior precisão, esse cenário de análise, a Tabela 1, a seguir, apresenta as médias e os desvios-padrão de cada uma das três séries de índices apresentadas na Figura 30. A esse respeito, é necessário destacar que as estatísticas levantadas das séries temporais são de cunho descritivo, visto que tendências de longo prazo e sazonalidades podem influenciar, ainda, medidas sensíveis como a média.

Tabela 1

**Estatísticas descritivas das séries de tempo dos índices**

Painel A – Estatísticas descritivas dos índices (%)									
	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio-padrão				
Tributária/PIB	7,021	6,652	4,899	11,473	1,351				
Contribuições/PIB	11,767	11,774	6,424	17,083	1,978				
DRU/PIB	3,726	3,635	2,654	5,265	0,537				
Painel B – Média e desvio-padrão dos índices ao longo do período (%)									
Período	Tributária/PIB			Contribuições/PIB			DRU/PIB		
	Média	Min,	Máx,	Média	Mín,	Máx,	Média	Mín,	Máx,
1994-96	7,508	5,835	10,073	8,843	6,424	13,175	3,201	2,654	4,434
1997-99	6,556	5,141	8,656	9,886	8,360	14,052	3,280	2,744	4,400
2000-02	6,831	5,068	10,522	12,293	10,384	17,022	3,826	3,141	4,926
2003-05	6,639	4,899	9,413	13,476	11,854	16,629	4,077	3,487	5,265
2006-08	7,369	5,521	10,292	12,974	11,563	16,920	4,069	3,578	5,206
2009-11	7,188	5,568	11,215	12,209	10,936	16,218	3,879	3,341	5,110
2012-14	6,888	5,270	11,253	12,089	10,794	16,062	3,775	3,301	5,174
2015-17	6,987	5,206	11,178	11,763	10,542	17,083	3,594	3,163	5,125
2018-19 <sup>a</sup>	7,284	5,420	11,473	12,149	10,828	15,060	3,578	3,249	4,518

Nota. <sup>a</sup> Os valores do ano de 2019 foram obtidos com as observações dos meses de janeiro, março e abril.

Conforme mostra a Tabela 1, a DRU, as receitas tributárias e as receitas de contribuições representaram, em média, 3,7%, 7,0% e 11,7% do PIB, respectivamente. As séries, também, apresentaram forte oscilação no período, conforme se observa nos valores mínimos (2,6%, 4,8%

e 6,4%, respectivamente) e máximos (5,2%, 11,4%, 17,0%, respectivamente), com destaque para os valores máximos permitidos de DRU, que alcançaram mais de 5% do PIB em 2006.

Para Alves (2017), o aumento extraordinário da arrecadação mediante contribuições, como forma preferencial de incremento das receitas federais, justamente por elas não se submeterem à sistemática de partilha, acaba por retirar boa parte dos recursos que seriam distribuídos aos estados e municípios.

Ressalte-se, nesse cenário, a confirmação da política desonerativa da União, que, segundo Mansur (2018), funda-se ao lado da expansão da tributação por meio de contribuições, mormente em 2008, com vistas a amortecer os efeitos negativos da crise econômica mundial, conhecida como “bolha imobiliária norte-americana”.

Esse contexto sinaliza o motivo pelo qual a União percebeu a necessidade de mudar a base de cálculo da DRU para as contribuições e taxas e, ainda, de aumentar o percentual, na expectativa de gerar mais recursos livres, sem violar o pacto federativo, uma vez que essas receitas superaram a arrecadação das receitas tributárias, sem perspectivas de reversão.

Destarte, os resultados obtidos com a análise do comportamento da DRU, de janeiro de 1994 a março de 2019, demonstram que suas características de déficit de *accountability* encobrem a desconstrução paulatina que a União promoveu nas receitas de impostos com a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais de tributos, culminando no principal motivo de violação do pacto federativo. Logo, acarreta questionamentos, dúvidas e críticas, sem discussões aprofundadas.

Além disso, o fato da DRU ser um mecanismo que não atende as características de verificabilidade e controle na perspectiva da Teoria da Contabilidade, corrobora com o que Sunder (2014) profere sobre os gestores reterem informações que são consideradas desfavoráveis, gerando uma manipulação seletiva que reduz a credibilidade das informações contábeis, mas que essa opção pode garantir o seu bem-estar.

Diante dessas características onde o poder público do governo federal que compreende uma rede atores incorporados na gestão pública, em termos práticos, descumpra o ordenamento constitucional, ao burlar a repartição de recursos, priorizando uma política desonerativa e maximizando sua arrecadação pelas receitas de contribuições, compromete os entes subnacionais (governos estaduais e municipais) e deixa que dessa dinâmica gere fragilidades fiscais.

Esse comportamento possibilita o que a PCT aponta como uma visão não idealista, onde esses percalços ou vieses de escolhas na esfera pública levam a outros problemas de controle, captura ou manipulação que podem reduzir o bem-estar social. Vermeule (2013), ressalta que

nem todos os agentes públicos defendem interesses próprios e nem todas as decisões que tomam são arbitrárias, mas ao desenhar as instituições é necessário considerar esta possibilidade.

Como o poder dos líderes de certa forma controlam sua agenda de interesses, podem ocorrer falhas comportamentais nos processos decisórios e nas políticas governamentais. A PCT pode oferecer insights sobre a irracionalidade humana e seus efeitos tanto individuais quanto coletivos, sobre questões políticas cotidianas. À luz de suas premissas teóricas, os agentes públicos estão sujeitos a diversos a incentivos que pode levar a decisões que reduzem o interesse público (Quirino, 2018).

Por sua vez, na perspectiva da ANT ao analisar o comportamento da DRU quanto as suas características estruturais e relacionais, esse mecanismo propicia uma maior compreensão como uma realização que integra diferentes atores, na qual a estrutura organizacional que a utiliza como forma de minimizar a rigidez orçamentária, acaba promovendo uma diversidade de interesses conflitantes pelas relações do poder político que o envolve, mas sem definir claramente as questões que envolvem os aspectos contábeis, as práticas de *accountability*, o controle e as boas práticas de governança.

A inter-relação de diferentes atores na Administração Pública possibilita a ordenação de uma ação coletiva direcionada ao bem comum. Essa perspectiva fortalece a ideia de que a rede necessita ser compreendida como um processo de ordenação. No caso das mudanças introduzidas pela CF/88, baseadas nos pressupostos da descentralização e da participação social, novas direções foram delineadas em prol da sociedade. Contudo, a complexidade política, como um processo de ordenação, onde o jogo de interesses é negociado por diferentes atores para a coordenação de projetos, auxilia visualizar dentro de um contexto democrático e dinâmico que a capacidade de governança precisa ser repensada, principalmente, a partir das relações de poder (Andrade, 2009; Andrade & Valadão, 2017).

De acordo com Latour (2012), a ANT sugere que algo que não é transparente, mas é articulado, deve ser desemaranhado. A ação deve ser encarada como um nó de conjuntos de funções a serem compreendidos, onde a rede que se movimenta em meio aos atores revela e permite a compreensão da ação, através dos processos de translação. É nesses movimentos que nascem o encontro de interesses e possibilidades, modificando os atores, criando delimitações e negociando margens de manobra para conquistar algo, em um processo de construir conexões.

Como a União passou a focar na tributação pelas contribuições, a DRU, com vigência até 2023, deixou de desvincular as receitas de impostos desde 2016, o que, por sua vez, não causa afetação direta na partilha de receitas para os entes subnacionais.

Na média, tomando por base o PIB brasileiro, a DRU não teve oscilações significativas, mantendo-se constante, ao longo de todo o período, desde sua vigência, quando era o Fundo Social de Emergência [FSE].

Além disso, as prorrogações sucessivas e a expansão gradativa da DRU acabam por materializá-la como um mecanismo permanente, devido ao tempo em que permanece em vigor, já que, ao alcançar 2023, estará próximo de completar três décadas de plena execução.

A partir de todo o exposto, é patente que a DRU é, ainda, muito questionável e pouco esclarecedora, principalmente, quando se busca por práticas de *accountability*. Essa ausência acaba por revelar características de déficit de *accountability*.

#### 4.2.3 Quase-experimento: teste de regressão com série temporal interrompida

Nesta etapa quantitativa, caracterizada como um quase-experimento, foram aplicados modelos econométricos para testar se a implementação da DRU (EC n.º 93/2016) possibilitou o aumento do valor máximo alcançado com a desvinculação.

No caso desta pesquisa, isso ocorre a partir do exercício financeiro de 2016, com a última prorrogação vigente do mecanismo da DRU, por haver expectativa de auferir níveis maiores de desvinculação, devido às alterações ocorridas no percentual da base de cálculo desse mecanismo.

Assim, foi utilizada a técnica econométrica da série temporal interrompida (*Interrupted Time Series - ITS*), que controla as tendências seculares da série, permite o controle de *outliers* e pode ser ajustada para o caso de existência de correlação serial nos dados (Lagarde, 2012).

O desenho do estudo é referido como interrompido em razão da esperada interrupção na tendência da série histórica no período pós-intervenção (Shumway & Stoffer, 2011). Conforme as recomendações expressas em Lagarde (2012) e Linden & Arbor (2015), foi estimado o seguinte modelo da Equação 1:

$$\left(\frac{DRU}{PIB}\right)_t = \beta_0 + \beta_1(NOVA\_DRU) + \beta_2(POS\_DRU) + \beta_3(TEMPO) + \beta_4(SAZO) + \epsilon_t \quad (1),$$

em que, em cada mês  $t$  da série temporal,  $\left(\frac{DRU}{PIB}\right)_t$  é o índice de máxima desvinculação das receitas da União sobre o PIB;  $NOVA\_DRU$  é uma variável *dummy*, que indica o período da DRU anterior e posterior à EC n.º 93/2016 (nesse caso, de janeiro de 2016 a março de 2019).

Tal variável assume valor de (1) em períodos posteriores e valor de (0) em períodos anteriores à DRU de 2016. *POS\_DRU* representa a tendência da série de desvinculações após a nova DRU. A variável é codificada com 0 até o último ponto antes da intervenção (DRU de 2016) e codificada, sequencialmente, a partir de 1. *TEMPO* é uma variável contínua, que indica o período de observações mensais, que vai de janeiro de 1994 a março de 2019. *SAZO* é uma variável *dummy* adicionada em todos os meses de janeiro de cada ano para considerar a sazonalidade da série. Por fim,  $\epsilon_t$  é o termo de erro da regressão.

No modelo exposto na Equação 1,  $\beta_0$  capta os níveis de *DRU/PIB* médios no início da série, em que  $t=0$ .  $\beta_1$  estima o impacto imediato da nova DRU, ou a mudança de nível, no resultado após a intervenção.  $\beta_2$  reflete a mudança de tendência após a intervenção.  $\beta_3$  estima a tendência estrutural, ou taxa de crescimento, na relação *DRU/PIB*, independentemente da implementação da nova DRU de 2016. Por fim,  $\beta_4$  controla a sazonalidade existente nos meses de janeiro de cada ano, e não possui efeito interpretativo prático.

Os coeficientes  $\beta_n$  serão estimados por mínimos quadrados ordinários (MQO), porém um dos seus pressupostos é que os termos de erro ( $\epsilon_t$ ) não sejam autocorrelacionados. A violação desse pressuposto produz erros-padrão enviesados e resultados incorretos sobre a significância estatística dos coeficientes.

Para evitar tal resultado, foram seguidas as duas recomendações de Linden & Arbor (2015) para a correção da autocorrelação MQO: (1) foram adotados erros-padrão Newey-West (1987) para lidar com a autocorrelação. Esse procedimento é comum em pesquisas com séries temporais (Wooldridge, 2016); (2) como robustez, foram adotados erros-padrão, conforme Prais-Winsten (1954), em que se assume que os erros seguem um processo AR(1), isto é, há correlação entre os erros de cada período de observação  $t$  e os do período de observação anterior  $t-1$ . De antemão, os resultados seguem, qualitativamente, inalterados.

O Painel A da Tabela 2 apresenta os resultados da estimação da regressão interrompida, adotando-se erros-padrão de Newey-West (1987). No Painel B, o modelo foi reestimado, adotando-se a metodologia de Prais-Winsten (1954) com erros AR(1).

Tabela 2

**Análise de regressão interrompida por MQO**

<b>Painel A – regressão interrompida (1)</b>		
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>Intervalo de confiança a 95%</b>
Constante	3,3018 *** (46,36)	[3,1617; 3,4420]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,6766 *** (-6,74)	[-0,8741; -0,4792]
<i>POS_DRU</i>	0,0055	[-0,0023; 0,0133]

	(1,39)	
<i>TEMPO</i>	0,0028 ***	[0,0019; 0,0037]
	(6,36)	
<i>SAZO</i>	0,6764 ***	[0,4831; 0,8696]
	(6,89)	
Número de observações		303
$R^2$ (%)		27,44%
$R^2$ -Ajustado (%)		26,46%
<b>Painel B – regressão interrompida (2)</b>		
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>Intervalo de confiança a 95%</b>
Constante	3,3241 ***	[3,1669; 3,4813]
	(41,61)	
<i>NOVA_DRU</i>	-0,6314 ***	[-1,0566; -0,2061]
	(-2,92)	
<i>POS_DRU</i>	0,0037	[-0,0136; 0,0211]
	(0,42)	
<i>TEMPO</i>	0,0028 ***	[0,0018; 0,0038]
	(5,50)	
<i>SAZO</i>	0,4558 ***	[0,2897; 0,6219]
	(5,40)	
Número de observações		303
$R^2$ (%)		17,95%
$R^2$ -Ajustado (%)		16,85%

**Significância:** \*\*\*  $p < 1\%$ , \*\*  $p < 5\%$  e \*  $p < 10\%$ .

*Nota.* No Painel A da Tabela 2, os erros-padrão foram obtidos com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Os valores para o teste  $t$  estão entre parênteses. No Painel B, qualitativamente, os resultados são mantidos.

Conforme evidenciado nos resultados da regressão, o nível inicial da relação entre DRU/PIB *per capita* foi estimado em 3,30%, próximo da média de toda a série exposta na Tabela 1. Tal relação apresentou uma tendência estatisticamente significativa em toda a série, porém tal resultado é economicamente irrelevante, dada a sua magnitude (0,0028%).

No primeiro mês após a implementação da nova DRU (janeiro de 2016), há indícios de existir uma redução significativa na relação DRU/PIB *per capita* de -0,67%. Porém, após a intervenção (*POS\_DRU*), não é possível afirmar que ocorreram mudanças na tendência da série. Por sua vez, o controle para a sazonalidade foi significativo, ao demonstrar a importância de se considerar padrões sazonais ao longo do tempo.

Em adição, conforme exposto no Painel B, como teste de robustez, foi empregado o método de Prais-Winsten (1954), mas os resultados são qualitativamente similares, visto que os coeficientes só apresentaram alteração após a segunda ou terceira casa decimal.

A Tabela 3, a seguir, apresenta uma replicação da análise da Tabela 2, com a adição de mais um controle para a sazonalidade, a variável *SAZO2*, uma *dummy* que assume valor de 1 em todos os meses de dezembro de cada ano e 0 nos demais meses. Os resultados expostos na Tabela 3 não são qualitativamente diferentes ao adicionar mais um controle para a sazonalidade.



Tabela 3

**Análise de regressão interrompida por MQO**

<b>Painel A – regressão interrompida (3)</b>		
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>Intervalo de confiança a 95%</b>
Constante	3,3070 *** (45,59)	[3,1643; 3,4498]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,6750 *** (-6,71)	[-0,8730; -0,4769]
<i>POS_DRU</i>	0,0055 (1,41)	[-0,0022; 0,0132]
<i>TEMPO</i>	0,0028 *** (6,33)	[0,0019; 0,0037]
<i>SAZO</i>	0,6715 *** (6,77)	[0,4762; 0,8668]
<i>SAZO2</i>	-0,0513 (-0,72)	[-0,1909; 0,0882]
Número de observações	303	
$R^2$ (%)	27,51%	
$R^2$ -Ajustado (%)	26,29%	
<b>Painel B – regressão interrompida (4)</b>		
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>Intervalo de confiança a 95%</b>
Constante	3,3464 *** (41,61)	[3,1808; 3,5120]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,6111 *** (-2,73)	[-1,0521; -0,1702]
<i>POS_DRU</i>	0,0032 (0,35)	[-0,0148; 0,0212]
<i>TEMPO</i>	0,0028 *** (5,22)	[0,0017; 0,0038]
<i>SAZO</i>	0,3830 *** (4,30)	[0,2076; 0,5583]
<i>SAZO2</i>	-0,1568 * (-1,77)	[-0,3314; 0,0177]
Número de observações	303	
$R^2$ (%)	18,00%	
$R^2$ -Ajustado (%)	16,62%	

**Significância:** \*\*\*  $p < 1\%$ , \*\*  $p < 5\%$  e \*  $p < 10\%$ .

*Nota.* No Painel A da Tabela 3, é apresentada a análise de regressão interrompida por MQO com duas variáveis de sazonalidade, em que SAZO é a *dummy* sazonal em janeiro de cada ano e SAZO2 é a *dummy* sazonal em dezembro de cada ano. Os erros-padrão foram obtidos, conforme proposto por Newey-West (1987), com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Os valores para o teste  $t$  estão entre parênteses. No Painel B, o modelo foi reestimado, adotando-se a metodologia de Prais-Winsten (1954), com erros AR(1). Qualitativamente, os resultados são mantidos.

Os resultados apresentados na Tabela 3 revelam que a interpretação da Tabela 2 permanece. Logo, o nível inicial da relação entre DRU/PIB *per capita* foi de 3,30%. Um mês após a implementação da nova DRU (janeiro de 2016), ocorreu uma diminuição significativa na relação DRU/PIB *per capita* de -0,675%.

Na sequência, após a intervenção (*POS\_DRU*), novamente, não é possível afirmar que ocorreram mudanças na tendência da série. O controle para a primeira sazonalidade foi

significativo (janeiro de cada ano), enquanto o controle para a sazonalidade de dezembro de cada ano não apresentou significância estatística.

Mais uma vez, como teste de robustez, foi empregado o método de Prais-Winsten (1954), como pode ser observado no Painel B da Tabela 3. Com exceção da significância da segunda sazonalidade (*SAZ02*), que apresentou *p-valor* < 10%, os resultados foram similares aos expostos na Tabela 2.

Assim, esse quase-experimento permitiu testar estatisticamente se a implementação da nova DRU possibilitou aumento do valor máximo alcançado com a desvinculação, constatando que, até março de 2019, último mês de referência dessa análise, não houve aumento da DRU em relação ao PIB *per capita*, mesmo com a mudança da base de cálculo e do percentual.

Nesse sentido, é preciso levar em conta que, no período analisado (de janeiro de 1994 a março de 2019), o Brasil passou por momentos positivos e de crise econômica. De acordo com a OCDE (2018), o país teve forte crescimento combinado com progresso social, apesar da longa recessão que começou em 2014, e vem se recuperando lentamente.

Além disso, após análise do comportamento da DRU, seja a sua base de cálculo anterior ou posterior a sua última prorrogação, que ocorreu em 2016, levantam-se questionamentos e discussões em relação ao pacto federativo e aos impactos nas despesas com saúde, principalmente, em razão de a desvinculação em vigor estar nas receitas de contribuições.

O fato é que, considerando o cenário de crescimento das receitas de contribuições, em detrimento das receitas tributárias, ocorre uma centralização de recursos financeiros pela União, com características de um poderoso instrumento de governabilidade.

De acordo com o Banco Mundial (2017), no Brasil, em 2016, após dois anos de profunda recessão, as receitas tributárias contraíram-se em 7,3%. Por sua vez, as políticas tributárias federais, com as isenções concedidas entre 2011 e 2014, também geram consequências para as finanças subnacionais, devido aos programas de compartilhamento de receitas, reduzindo-se os repasses orçamentários.

A estrutura de um país com as dimensões do Brasil e com consideráveis diferenças socioeconômicas regionais impõe atenção para alguns aspectos, entre os quais a excessiva concentração de poder fiscal nas mãos da União em prejuízo dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (Catarino & Abraham, 2018, p. 7).

Para Alves (2018), é válido, também, ressaltar que não se ignora, aqui, a necessidade de redução do poder político e fiscal dos estados para a estabilização da economia nacional. O que se questiona é em que medida esse modelo centralizado continua sendo benéfico para o federalismo brasileiro.

De 1994 até 2015, a DRU possibilitava a recentralização de rendas sob o controle da União nas receitas tributárias, mantendo relação direta com a partilha de recursos para os entes subnacionais (estados, Distrito Federal e municípios), ao passo que aplicava a política desonerativa, incrementando sua tributação mediante a obtenção das receitas de contribuições, o que acabou por contribuir no processo de desequilíbrio do pacto federativo brasileiro.

Nessa mesma linha, quando, em 2016, foi alterada a base de cálculo da DRU, ocorreram muitos questionamentos em relação ao impacto na saúde, na previdência e na assistência social, mas a própria EC n.º 93 assegurou não intervir, especificamente, na previdência social.

De modo geral, a DRU acumula discussões que sinalizam características de déficit de *accountability*, inclusive pelo próprio sistema de controle externo do Brasil, segundo aponta o TCU, no relatório de análise das contas do Governo da República referente ao exercício de 2000:

A Emenda Constitucional n.º 27, de 21/3/2000, instituiu a Desvinculação de Arrecadação de Impostos e Contribuições Sociais da União – DRU para vigor até o exercício de 2003, e na qual classificam-se os valores como recursos ordinários (fonte 100), não havendo, assim, execução em separado dessa parcela de receitas do Tesouro Nacional. *Afasta-se, com isso, o monitoramento de execução orçamentária específica, o que deixa de favorecer, em particular, as ações de controle* [grifo nosso] (TCU, 2000, p. 95).

Em 2007, novamente, o TCU faz ressalva quando da análise das contas do Governo Federal, ao apontar que, “devido à atual sistemática de contabilização dos recursos da DRU junto à fonte de recursos “00 – Recursos Ordinários”, *não é possível determinar qual montante exato desses recursos desvinculados da seguridade estaria financiando o orçamento fiscal, ou retornando à própria esfera* [grifo nosso] (TCU, 2007, p. 161).

A ausência de controle sobre os recursos da DRU, como o TCU aponta, corrobora, também, com toda a discussão que foi realizada nesta pesquisa. Ainda, a inexistência de informações contábeis sobre esse mecanismo, que atendam às características qualitativas necessárias para os mais diversos usuários, assim como a indisponibilidade dela, acaba por afetar a sua transparência e, por consequência, a devida responsabilização por todos os recursos que estão envolvidos nesse processo. Afinal, o fato de a DRU conferir mais liberdade ao Poder Executivo não deveria ser confundido com o direito de torná-la oculta, o que, além de acarretar divergências e questionamentos, acaba por comprometer as contas públicas.

Desse modo, por meio de análises empíricas que possibilitaram examinar questões relevantes sobre a DRU, os resultados sugerem evidências de déficit de *accountability* na DRU, que conferem ao governo federal brasileiro um aumento no seu poder discricionário de

tributação e uma manobra que evita repartição de recursos com os entes subnacionais, confirmando a hipótese diretriz justificada (H<sub>i</sub>: A DRU resulta do déficit de *accountability*).

Quando os interesses e as relações de poder refletem discussões e conflitos sobre esse desenho de sistema paralelo de arrecadação que é impulsionado pela DRU, ocorre um resultado dissonante do que é consagrado pela CF/88. Além disso, os atores envolvidos se protegem de certa forma, com a falta de efetiva da *accountability*, por não prestarem contas aos governados, deixando de explicar e justificar seu comportamento, quando a informação presume controle e possibilidade de responsabilização.

As instituições e os atores nelas envolvidos são obrigados a satisfazerem múltiplas demandas de *accountability*. Os déficits de *accountability* estão localizados em gestões que não estão motivadas ou não são capazes de fazê-la ou de melhorar o sistema de *accountability* em geral (Bovens *et al.*, 2010; Busuioc, 2010).

Contudo, Mulgan (2014) ressalta que déficits de *accountability* devem ser vistos como relativos e comparativos, na suposição de que todos os sistemas de *accountability* são deficientes em alguns aspectos. Logo, para reconhecê-lo ou fazer julgamentos é necessária uma visão explícita de porque o déficit é prejudicial e porque, se possível, deva ser mitigado ou removido por completo.

Nesse contexto, o déficit de *accountability* na DRU pode ser observado por fragilidades como a ausência de controle sobre a alocação desses recursos livres, a inexistência de informações contábeis disponíveis nos relatórios, a indisponibilidade de prestação de contas e por consequência da sua transparência, fatores esses que devam ser minimizados ou extintos, mediante a representatividade do volume de recursos envolvido, as questões constitucionais e políticas, sua influencia no orçamento da seguridade social e nos entes subnacionais, além das discussões e críticas que a envolve, renovando-se a cada prorrogação.

#### **4.3 O DÉFICIT DE ACCOUNTABILITY NA DRU E SUA INFLUÊNCIA NA ALOCAÇÃO DOS RECURSOS NA POLÍTICA PÚBLICA DE SAÚDE**

Na área da saúde pública, em especial, há inúmeras razões para a insuficiência e a ineficácia dos mecanismos de *accountability*, devido à inexistência de uma cultura nesse sentido e à visão de que os mecanismos de avaliação servem para punir, e, em geral, não há incentivos por desempenho (Lima, 2003).

No Brasil, há dois grandes obstáculos para uma melhor *accountability* no setor público: a excessiva concentração de poder nas mãos do Executivo, que resulta da baixa institucionalização do Poder Legislativo em sua função fiscalizatória, e a existência de fragilidades nos mecanismos de representação e participação da sociedade. O Congresso Nacional precisa avançar bastante nas atividades vinculadas às finanças públicas, de forma mais acentuada nos níveis subnacionais (Abrucio & Loureiro, 2004).

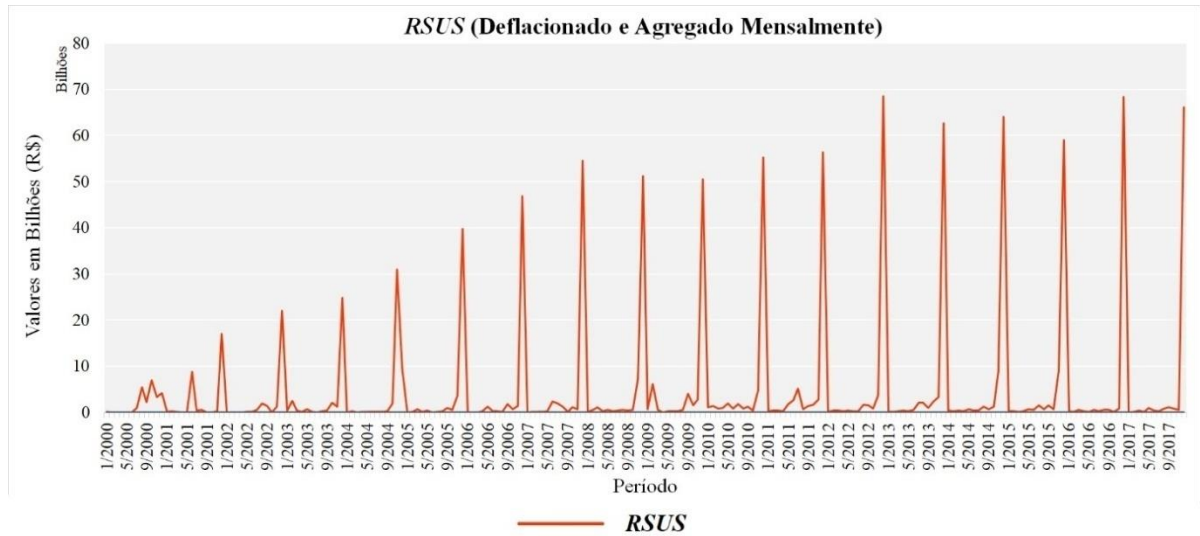
Devido à relação entre transparência e *accountability*, o acesso à informação governamental é uma preocupação permanente dos cidadãos (Piotrowski & Bertelli, 2010). Destaca-se, dentro do setor público, o setor da saúde como objeto de especial atenção (Barros, 2012).

Dessa forma, buscou-se verificar, por meio do déficit de *accountability* na DRU, a influência na alocação dos recursos na política pública de saúde, à luz da PCT e da ANT. Os resultados são apresentados em quatro etapas: uma com a análise gráfica, para permitir melhor visualização do contexto geral; outra com a estatística descritiva, para facilitar o detalhamento dos dados; a análise de regressão, para testar estatisticamente se o déficit de *accountability* na DRU influencia a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil; e, por fim, a análise dos resultados na perspectiva da PCT e da ANT .

#### **4.3.1 Análise gráfica**

Nesta seção, são expostos os resultados da análise gráfica da pesquisa, desenvolvida em três etapas, de acordo com o estilo de visualização dos dados: (1) valores deflacionados e agregados por mês, (2) valores deflacionados e agregados por mês sob o PIB e (3) valores deflacionados e agregados por mês, escalonados pela população.

A Figura 31, a seguir, apresenta a evolução, em frequência mensal, dos recursos alocados na saúde [RSUS], no período de 2000 até 2017.

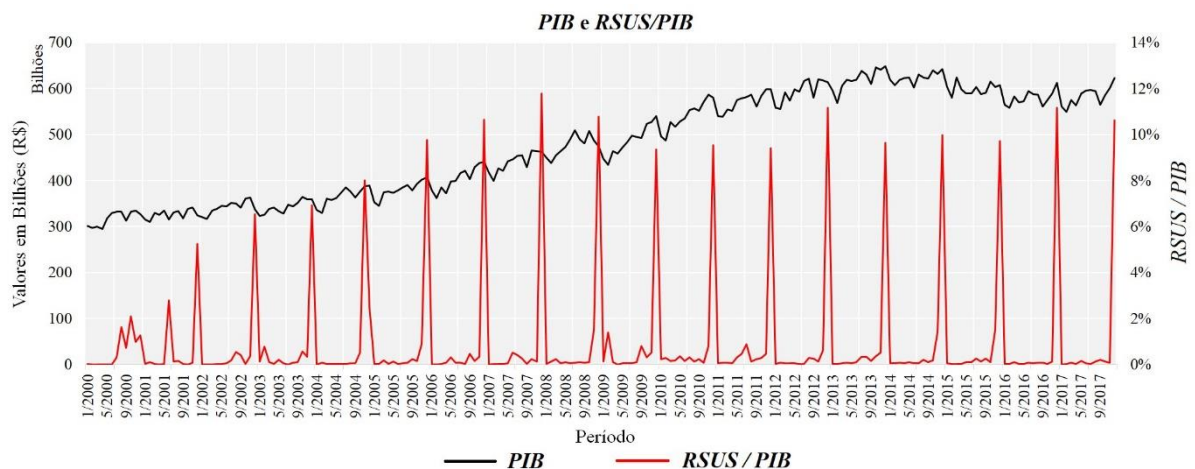


**Figura 31** - Série de RSUS (deflacionado e agregado mensalmente).

Os dados apresentados na Figura 31 permitem observar que os recursos alocados na política pública de saúde foram crescentes até 2012, quando, no mês de dezembro, atingem mais de R\$ 68 bilhões. Após esse período, a série apresenta relativa estabilidade. A partir de 2004, existe uma sazonalidade nos *RSUS*, com picos nos meses de dezembro de cada ano, que será levada em conta na análise de regressão com séries temporais.

Embora a análise com dados agregados permita a visualização da evolução dos *RSUS* ao longo do tempo, é necessário considerar o crescimento do PIB *per capita* nacional, que está associado com o montante obtido com a política tributária do país.

A Figura 32, na sequência, apresenta a mesma série exposta na Figura 31, porém com valores escalonados em relação ao PIB *per capita* (*RSUS/PIB*), ambas ao mês.

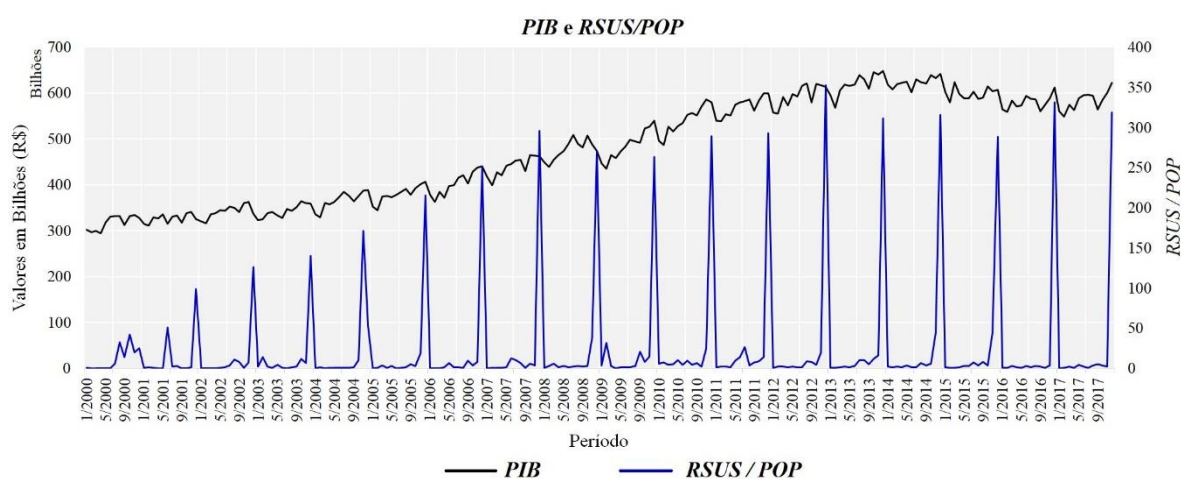


**Figura 32** - Séries históricas de RSUS/PIB em valores mensais.

Com base na Figura 32, percebe-se, novamente, que é mantida a sazonalidade dos meses de dezembro. Em relação aos recursos alocados na política pública de saúde, os picos de *RSUS* cresceram, consistentemente, em relação ao PIB *per capita* durante os exercícios financeiros de 2000 até 2008, saindo de, aproximadamente, 2% em setembro/outubro de 2000 para, aproximadamente, 12% em dezembro de 2007.

No período de 2008 até 2017, a série de picos apresenta estabilização em torno de 9%, com picos maiores em dezembro de 2008, 2012 e 2016.

Por sua vez, a Figura 33 apresenta os dados agregados dos valores do *RSUS* mensal em relação às estimativas da população brasileira (*RSUS/POP*). A série do PIB *per capita* foi mantida para permitir a comparação com a Figura 32, anterior.



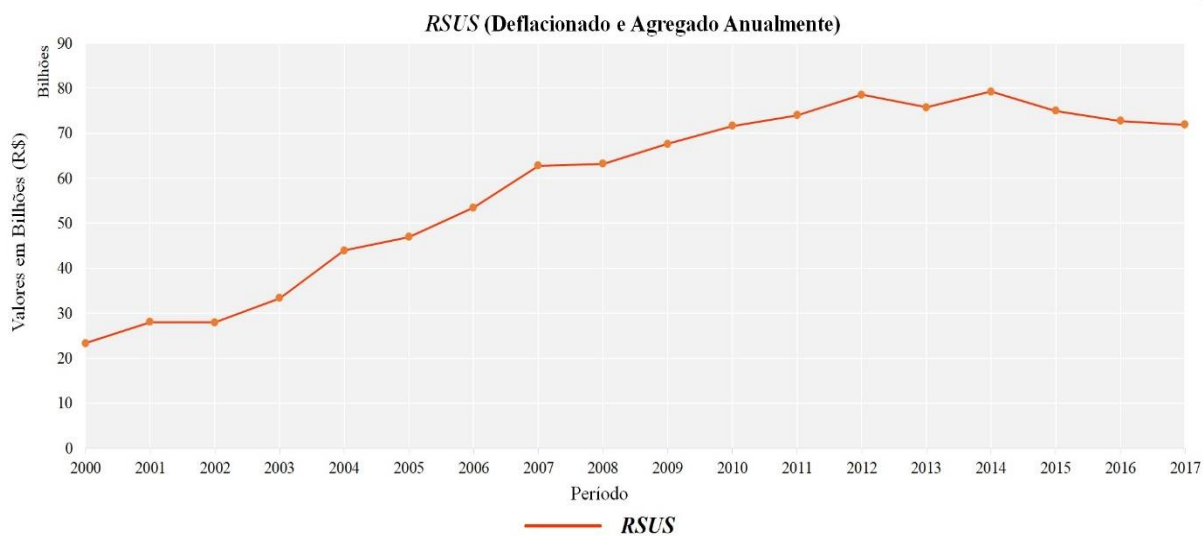
**Figura 33** - Séries históricas de *RSUS/POP* em valores mensais.

Na Figura 33, notam-se, na série *RSUS* mensal escalonada pela população, sazonalidades nos meses de novembro e de dezembro de cada ano, porém a série apresenta alguns padrões diferentes daqueles observados na análise do *RSUS/PIB*. Enquanto a estabilidade dos picos de *RSUS/PIB* foi visualizada a partir de 2008, a série de *RSUS/POP* continua apresentando elevações até o final de 2012, quando, também, ocorre a estabilização do PIB brasileiro.

Os valores da série *RSUS* mensal saltam de, aproximadamente, R\$ 40,00 por habitante, em dezembro de 2000, para pouco mais de R\$ 350,00 por habitante, em dezembro de 2012, a partir do que os valores dos picos oscilaram entre R\$ 300,00 e pouco mais de R\$ 350,00 por habitante.

Destaque-se que as sazonalidades apresentadas nos meses de novembro e de dezembro distorcem os gráficos que tratam dos recursos alocados na política pública de saúde (*RSUS*).

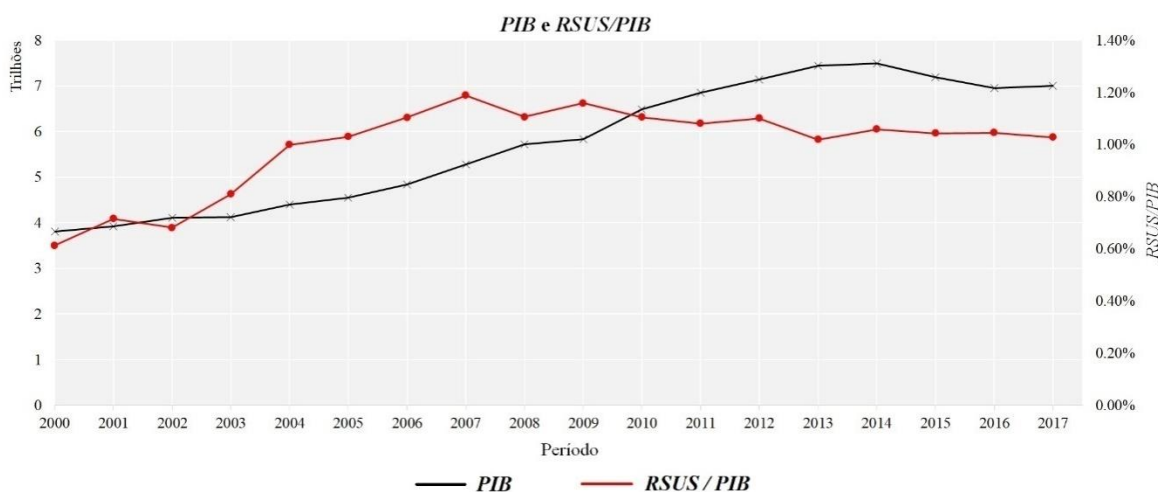
Logo, para melhorar a comparação, as Figuras 34, 35 e 36 apresentam as mesmas variáveis expostas nas Figuras 31, 32 e 33, em valores anuais.



**Figura 34** - Série de RSUS (deflacionado e agregado anualmente).

A Figura 34 apresenta os valores anuais dos recursos alocados na política pública de saúde (*RSUS*), em que se nota que a série é crescente até 2012, ao alcançar, aproximadamente, 78 bilhões de reais, mas seu maior pico se realiza em 2014, com, aproximadamente, 79 bilhões de reais alocados na política pública de saúde (*RSUS*). A partir de 2015, o cenário apresenta declínio até 2017, quando alcança, aproximadamente, 71 bilhões de reais, valor equivalente ao da alocação do exercício financeiro de 2010.

A seu turno, a Figura 35, a seguir, apresenta os valores dos recursos alocados na política pública de saúde (*RSUS*) (eixo da esquerda) em relação ao PIB (eixo da direita).

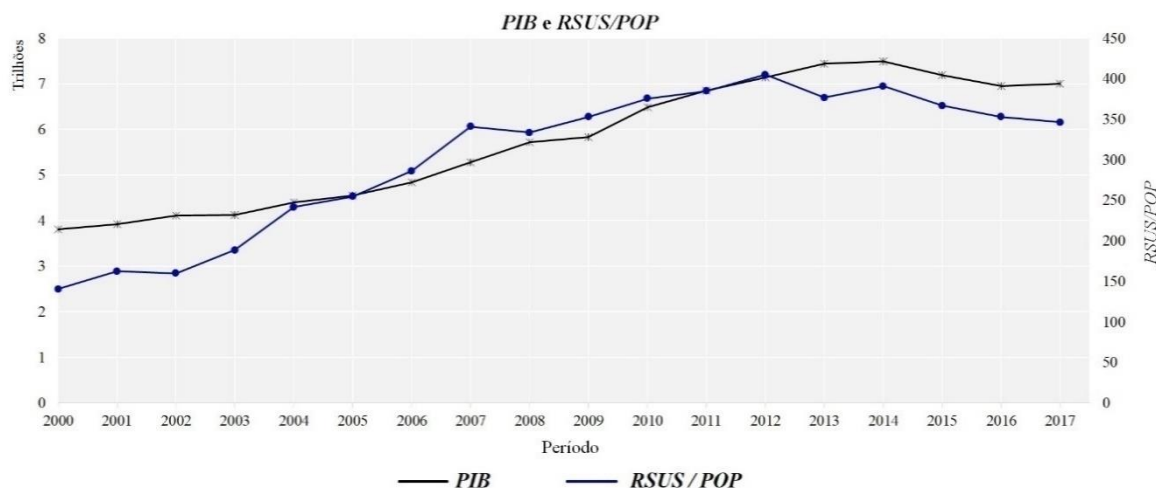


**Figura 35** - Séries históricas de RSUS/PIB em valores anuais.



A série apresentada na Figura 35 permite observar que o PIB apresenta queda após 2014, enquanto a relação  $RSUS/PIB$  decai desde 2007, saindo da média de 1,2% do PIB para pouco menos de 1% em 2017.

A Figura 36 apresenta os valores dos recursos alocados na política pública de saúde ( $RSUS$ ) em relação às estimativas para a população brasileira ( $RSUS/POP$ ), comparados ao PIB.



**Figura 36** - Séries históricas de  $RSUS/POP$  em valores anuais.

Na série demonstrada na Figura 36, similar ao observado na Figura 35, a relação  $RSUS/POP$  decai anualmente desde 2014.

No Brasil, o SUS, de acesso universal, gratuito e financiado exclusivamente com recursos públicos (impostos e contribuições sociais), está em patamar mediano em comparação à média internacional, mas relativamente inferior ao volume de recursos empregados nos sistemas de saúde universais de países europeus, como Reino Unido e Suécia, que apresentam boa qualidade (STN, 2018).

Giovanella e Stegmuller (2014) analisaram tendências de reformas de saúde na Espanha, na Alemanha e na Inglaterra, em contexto de forte pressão financeira, resultante da crise econômica mundial iniciada em 2008. Com modelos de proteção em saúde, institucionalidade e constelação de atores setoriais diversos, e posição dos países muito diferenciada na crise financeira e na economia europeias, condicionaram as repercussões das políticas restritivas e elas afetaram a universalidade. A “amplitude” da população coberta é afetada na Espanha. A “abrangência” da cesta de serviços cobertos é atingida, de forma indireta, nos três países, com maior controle da incorporação de novos procedimentos e restrições na prestação. Ocorre

redução de gastos públicos *per capita* na Espanha e na Inglaterra. Nos três países, em conjunto, mais de 74% dos gastos em saúde permanecem públicos.

Ressalte-se que o subfinanciamento da saúde pública e o excesso de incentivos governamentais para o mercado privado de saúde contribuem para que a participação do setor público no gasto total com saúde seja menor que a do setor privado, transformando o Brasil no único país com sistema universal de saúde onde o gasto privado supera o gasto público. Além disso, a distribuição regional do gasto público em saúde é bastante desigual entre as macrorregiões brasileiras (Piola, Servo, Sá, & Paiva, 2013).

Através da análise gráfica, observam-se dois cenários inseridos em um mesmo período: um a partir da EC n.º 29/2000 e outro com a publicação da LC n.º 141/2012, que regulamentou a referida emenda. O primeiro, de fato, revelou-se positivamente crescente, alcançando o melhor resultado em 2012, com, aproximadamente, 78 bilhões de reais alocados na saúde, ao passo que, a partir da mencionada lei até 2017, último período em análise neste estudo, os resultados apresentaram-se decrescentes, alcançando, aproximadamente, 71 bilhões de reais de alocação de recursos na política pública de saúde, correspondentes ao mesmo montante de recursos alocado em 2010. A esse respeito, saliente-se que, no meio do período de 2012 até 2017, a economia do Brasil entrou em recessão, o que corrobora esse comportamento.

De acordo com Piola, Servo, Sá e Paiva (2013), os resultados posteriores à EC n.º 29/2000 poderiam ter sido melhores, porque, ao mesmo tempo que ocorria um aumento na alocação dos recursos para a saúde pública, o Governo Federal não só manteve como também aumentou as isenções fiscais, principalmente as relacionadas ao Imposto de Renda na saúde privada, o que é contraditório com o comprometimento exclusivo que deveria ter com o sistema de saúde público e universal.

De modo geral, a participação da União vem decrescendo em relação aos recursos alocados na política pública de saúde. O reflexo da política desonerativa do governo torna-se determinante no subfinanciamento do SUS. No entanto, o agravamento da crise econômica e as dificuldades políticas de ajuste fiscal comprometem, também, essa conjuntura.

#### **4.3.2 Estatísticas descritivas**

A Tabela 4, a seguir, apresenta as principais medidas de posição e dispersão agregadas dos dados brutos e deflacionados que estavam disponíveis em frequência diária e por município,

mas que foram agregados mensalmente e por região do Brasil (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul), para a devida análise.

Tabela 4

**Principais estatísticas descritivas agregadas por região do Brasil**

Painel A – Valores agregados para o Brasil					
	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão
<i>RSUS</i>	6,89(10 <sup>6</sup> )	6,85(10 <sup>10</sup> )	4,86(10 <sup>9</sup> )	5,22(10 <sup>8</sup> )	1,39(10 <sup>10</sup> )
<i>PIB</i>	2,95(10 <sup>11</sup> )	6,49(10 <sup>11</sup> )	4,77(10 <sup>11</sup> )	4,82(10 <sup>11</sup> )	1,12(10 <sup>11</sup> )
<i>POP</i>	1,66(10 <sup>8</sup> )	2,08(10 <sup>8</sup> )	1,89(10 <sup>8</sup> )	1,90(10 <sup>8</sup> )	1,19(10 <sup>7</sup> )
<i>RSUS/PIB</i>	0,0000	0,1177	0,0095	0,0010	0,0255
<i>RSUS/POP</i>	0,0414	353,02	25,28	2,70	71,02
Painel B – Valores agregados para o Centro-Oeste					
	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão
<i>RSUS</i>	4,74(10 <sup>4</sup> )	4,91(10 <sup>9</sup> )	3,56(10 <sup>8</sup> )	3,58(10 <sup>7</sup> )	9,98(10 <sup>8</sup> )
<i>POP</i>	1,14(10 <sup>7</sup> )	1,59(10 <sup>7</sup> )	1,38(10 <sup>7</sup> )	1,38(10 <sup>7</sup> )	1,31(10 <sup>6</sup> )
<i>RSUS/PIB</i>	0,0000	0,0080	0,0007	0,0000	0,0018
<i>RSUS/POP</i>	0,0041	334,72	25,37	2,44	69,35
Painel C – Valores agregados para o Nordeste					
	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio Padrão
<i>RSUS</i>	7,89(10 <sup>5</sup> )	2,11(10 <sup>10</sup> )	1,40(10 <sup>9</sup> )	1,35(10 <sup>8</sup> )	4,13(10 <sup>9</sup> )
<i>POP</i>	4,68(10 <sup>7</sup> )	5,73(10 <sup>7</sup> )	5,27(10 <sup>7</sup> )	5,31(10 <sup>7</sup> )	3,07(10 <sup>6</sup> )
<i>RSUS/PIB</i>	0,0000	0,0344	0,0027	0,0002	0,0075
<i>RSUS/POP</i>	0,0168	392,18	26,17	2,49	76,05
Painel D – Valores agregados para o Norte					
	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão
<i>RSUS</i>	1,12(10 <sup>5</sup> )	5,27(10 <sup>9</sup> )	3,52(10 <sup>8</sup> )	4,41(10 <sup>7</sup> )	1,02(10 <sup>9</sup> )
<i>POP</i>	1,24(10 <sup>7</sup> )	1,79(10 <sup>7</sup> )	1,54(10 <sup>7</sup> )	1,53(10 <sup>7</sup> )	1,59(10 <sup>6</sup> )
<i>RSUS/PIB</i>	0,0000	0,0086	0,0006	0,0000	0,0018
<i>RSUS/POP</i>	0,0090	317,12	22,12	2,79	62,36
Painel E – Valores agregados para o Sudeste					
	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão
<i>RSUS</i>	2,29(10 <sup>6</sup> )	2,74(10 <sup>10</sup> )	2,01(10 <sup>9</sup> )	1,86(10 <sup>8</sup> )	5,70(10 <sup>9</sup> )
<i>POP</i>	5,53(10 <sup>7</sup> )	8,69(10 <sup>7</sup> )	7,91(10 <sup>7</sup> )	8,03(10 <sup>7</sup> )	6,99(10 <sup>6</sup> )
<i>RSUS/PIB</i>	0,0000	0,0531	0,0039	0,0003	0,0106
<i>RSUS/POP</i>	0,0307	333,45	24,98	2,20	69,29
Painel F – Valores agregados para o Sul					
	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão
<i>RSUS</i>	4,07(10 <sup>5</sup> )	1,01(10 <sup>10</sup> )	7,40(10 <sup>8</sup> )	6,08(10 <sup>7</sup> )	2,09(10 <sup>9</sup> )
<i>POP</i>	2,47(10 <sup>7</sup> )	2,96(10 <sup>7</sup> )	2,74(10 <sup>7</sup> )	2,74(10 <sup>7</sup> )	1,37(10 <sup>6</sup> )
<i>RSUS/PIB</i>	0,0000	0,0165	0,0014	0,0001	0,0038
<i>RSUS/POP</i>	0,0146	365,12	26,72	2,22	74,22

*Nota.* A Tabela 4 apresenta as estatísticas descritivas da amostra. Foram usados dados deflacionados mensais. Todas as variáveis apresentam 216 observações, referentes aos meses de janeiro de 2000 a dezembro de 2017.

As estatísticas descritivas demonstradas na Tabela 4 possibilitam observar que os dados apresentam alto desvio-padrão, o que se explica pela existência de fortes sazonalidades nos dados mensais.

Na média dos recursos alocados na política pública de saúde *RSUS per capita*, em cada região, para toda a série de dados, denota-se que as regiões Norte (R\$ 22,12) e Sudeste (R\$ 24,98) possuem valores abaixo da média nacional de R\$ 25,28 por habitante, enquanto as

regiões Centro-Oeste (R\$ 25,37), Nordeste (R\$ 26,17) e Sul (R\$ 26,72) apresentam valores acima da média, sendo a região Sul a de maior alocação.

Esses valores são influenciados pelos picos dos *RSUS*, e importa observar a mediana do *RSUS per capita*. Com base na mediana, apenas a região Norte (R\$ 2,79) supera os valores aplicados nacionalmente (R\$ 2,70). Esse resultado corrobora o achado por Piola, Servo, Sá e Paiva (2013), ao identificarem valores diferenciados, também, na estrutura do financiamento público da saúde, por região. A participação do gasto federal é mais elevada nas regiões Nordeste e Sul, em 2008.

Para Ugá, Piola, Porto e Vianna (2003), o processo de alocação de recursos do Governo Federal para a saúde, nas três esferas de governo, por meio da descentralização no SUS, permite considerar o conhecimento da distribuição dos recursos federais entre os diferentes estados da Federação e entre as regiões do país como um dos requisitos essenciais para a avaliação do impacto redistributivo da participação federal no financiamento do SUS.

#### 4.3.3 Análise de regressão

Nesta seção, são expostos os resultados do modelo de regressões com séries temporais, cuja análise foi dividida em duas fases: na primeira, foi realizado o teste do modelo exposto na Equação 2, a seguir, utilizando-se dados mensais deflacionados e agregados relativos ao somatório dos *RSUS* no Brasil e por regiões do país; na segunda, o mesmo modelo de regressão foi aplicado nos dados por estado da Federação.

$$\begin{aligned} \ln\left(\frac{RSUS}{POP}\right)_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1(NOVA\_DRU_t) + \beta_2(POS\_DRU_t) \\ & + \beta_3(TEMPO_t) + \beta_4 \ln(PIB_t) \\ & + \sum_{m=1}^m \beta_m(SAZO_m) + \epsilon_t \end{aligned} \quad (2),$$

em que, para cada Estado  $i$  no tempo  $t$ ,  $\ln\left(\frac{RSUS}{POP}\right)$  são os recursos alocados em saúde por estado da Federação, sobre a sua população anual, transformados em *log* natural. *NOVA\_DRU* é uma variável *dummy*, que indica o período anterior e posterior da nova DRU (de janeiro de 2016 a dezembro de 2017). Tal variável assume valor de 1 (0), em períodos posteriores (anteriores) à DRU de 2016. *POS\_DRU* representa a tendência da série de desvinculações após a nova DRU, e é codificada com 0 até o último ponto antes da intervenção (DRU de 2016) e codificada sequencialmente a partir de 1. *TEMPO* é uma variável contínua, que indica o tempo desde o

início do estudo até o final do período de observação.  $\ln(PIB)$  é o *log* natural do PIB brasileiro. Por fim, visto que a série apresenta sazonalidades nos meses de novembro e dezembro, optou-se por incluir *dummies* para controlar o efeito da sazonalidade nesses meses (*SAZO*).  $\epsilon_t$  é o termo de erro do modelo de regressão.

Nas duas análises, é possível testar se a DRU, que teve sua última renovação ocorrida em janeiro de 2016, afetou o nível geral de alocação de recursos na saúde pública, mas a primeira permite uma análise mais ampla por região, ao passo que a segunda fornece maiores detalhes a respeito de quais estados brasileiros foram, possivelmente, mais afetados.

No modelo exposto na Equação 2,  $\beta_1$  estima o impacto imediato da nova DRU, ou a mudança de nível, no resultado após a intervenção;  $\beta_2$  reflete a mudança de tendência após a intervenção;  $\beta_3$  controla a tendência linear de crescimento das séries de PIB e *RSUS per capita*;  $\beta_4$  controla o efeito das variações do PIB nos níveis de *RSUS* e os efeitos fixos nos meses e nos estados da Federação, e controla, também, as possíveis sazonalidades e os efeitos não observáveis dos estados, que poderiam afetar os níveis de alocação de recursos.

Para conduzir a modelagem, adotaram-se as orientações de Wooldridge (2016) para a análise de séries temporais. Nesse caso, como a influência temporal é importante em séries longas, em um primeiro momento, é importante testar a existência de componentes autorregressivos (AR(1)) nos resíduos, ou seja, testar se ocorre a violação da hipótese de os resíduos não serem correlacionados. Em seguida, é necessário testar se a variância dos resíduos da regressão é constante (*i.e.*, se são homocedásticos). Essa segunda violação dos pressupostos da regressão linear é menos comum em análises de séries temporais.

No Painel A da Tabela 5, apresenta-se o teste Multiplicador de Lagrange de Breusch-Godfrey<sup>1</sup> para a existência de autocorrelação dos resíduos em modelos de séries temporais. Com base nos resultados do teste, assume-se que os erros apresentam componentes autorregressivos de primeira ordem (AR(1)) em todas as séries.

No Painel B da Tabela 5, estão expostos os resultados dos testes de Breusch-Pagan e Cook-Weisberg para detecção de heterocedasticidade nos resíduos da regressão. Os resultados indicam que nenhuma das seis séries testadas possui resíduos heteroscedásticos.

Tabela 5

**Testes de autocorrelação e heterocedasticidade**

Painel A - Teste de LM de Breusch-Godfrey para detecção de autocorrelação dos resíduos		
Identificação da série temporal	$\chi^2$	Probabilidade > $\chi^2$
Brasil	12.081	0.00

<sup>1</sup> O teste de Breusch-Godfrey LM tem uma vantagem sobre o teste clássico de Durbin Watson (DW): o teste DW pressupõe que a distribuição dos resíduos é normal, enquanto o teste de Breusch-Godfrey é menos sensível a essa suposição.

Centro-Oeste	15.272	0.00
Nordeste	10.251	0.00
Norte	2.468	0.11
Sudeste	16.022	0.00
Sul	9.241	0.00
<b>Painel B - Teste de Breusch-Pagan e Cook-Weisberg para detecção de heterocedasticidade</b>		
<b>Identificação da série temporal</b>	<b><math>\chi^2</math></b>	<b>Probabilidade &gt; <math>\chi^2</math></b>
Brasil	0.03	0.85
Centro-Oeste	0.61	0.43
Nordeste	0.09	0.76
Norte	0.78	0.37
Sudeste	0.12	0.73
Sul	0.25	0.61

*Nota.* A Tabela 5 apresenta os testes de autocorrelação e heterocedasticidade dos resíduos dos modelos de regressão. O teste de LM de Breusch-Godfrey testa a hipótese nula de que não há correlação serial AR(1) nos resíduos. O teste de Breusch-Pagan e Cook-Weisberg testa a hipótese nula de que a variância dos resíduos é constante.

Constatada a presença de componentes autorregressivos de primeira ordem (AR(1)) nos resíduos, optou-se pelo uso da técnica de Newey-West para estimação dos erros-padrão robustos na presença de correlação serial para estimações por MQO. Esse estimador permite a obtenção de coeficientes não viesados na presença de autocorrelação de AR(1).

Por sua vez, a Tabela 6, demonstrada na sequência, contém os resultados da estimação, por regiões do Brasil.

Tabela 6  
**Análise de regressão por região**

Painel A - Valores agregados para o Brasil			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-49,283 *	-1,79	[-103,714; 5,146]
NOVA_DRU	-0,347	-1,28	[-1,79; 0,189]
POS_DRU	0,003	0,24	[-0,024; 0,030]
TEMPO	-0,004	-0,84	[-0,013; 0,005]
ln(PIB)	1,881 *	1,80	[-0,181; 3,943]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		75,50%	
$R^2$ -Ajustado (%)		72,72%	
Painel B – Valores agregados para o Centro-Oeste			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-49,462 *	1,65	[-109,130; 10,205]
NOVA_DRU	-0,205	-0,48	[-1,045; 0,634]
POS_DRU	-0,006	-0,28	[-0,050; 0,037]
TEMPO	-0,003	-0,75	[-0,014; 0,006]
ln(PIB)	1,886 *	-1,63	[-0,374; 4,146]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		70,82%	
$R^2$ -Ajustado (%)		68,63%	
Painel C – Valores agregados para o Nordeste			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-57,501 **	-1,99	[-114,40; -0,599]
NOVA_DRU	-0,539 **	-1,95	[-1,085; 0,007]
POS_DRU	0,009	0,77	[-0,015; 0,035]
TEMPO	-0,003	-0,76	[-0,013; 0,006]
ln(PIB)	2,187 **	2,00	[0,031; 4,343]

Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		75,73%	
$R^2$ -Ajustado (%)		73,83%	
Painel D – Valores agregados para o Norte			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-59,949 **	-2,21	[-113,462; -6,436]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,163	-0,57	[-0,730; 0,403]
<i>POS_DRU</i>	-0,000	-0,03	[-0,026; 0,025]
<i>TEMPO</i>	-0,004	-0,94	[-0,013; 0,004]
$\ln(\text{PIB})$	2,285 **	2,22	[0,256; 4,314]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		75,96%	
$R^2$ -Ajustado (%)		74,16%	
Painel E – Valores agregados para o Sudeste			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-57,984 *	-1,78	[-122,137; 6,168]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,223	-0,77	[-0,797; 0,349]
<i>POS_DRU</i>	0,009	0,62	[-0,020; 0,039]
<i>TEMPO</i>	-0,006	-1,08	[-0,017; 0,005]
$\ln(\text{PIB})$	2,210 *	1,79	[-0,221; 4,643]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		70,49%	
$R^2$ -Ajustado (%)		68,28%	
Painel F – Valores agregados para o Sul			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-9,078	-0,28	[-72,879; 54,722]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,486	-1,46	[-1,142; 0,170]
<i>POS_DRU</i>	-0,014	-0,82	[-0,048; 0,019]
<i>TEMPO</i>	0,001	0,30	[-0,009; 0,012]
$\ln(\text{PIB})$	0,358	0,29	[-2,058; 2,775]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		70,84%	
$R^2$ -Ajustado (%)		68,65%	

*Nota.* A Tabela 6 apresenta os resultados da aplicação do modelo de regressão exposto na Equação (2) para a série agregada nacional e para as cinco regiões do Brasil (Centro-Oeste, Norte, Nordeste, Sudeste e Sul). Significância: *p*-valor: \*\*\*, \*\* e \* são, respectivamente, 1%, 5% e 10%. No Painel A, é apresentada a análise de regressão por MQO. Os erros-padrão foram obtidos conforme proposto por Newey-West (1987) com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros.

No Painel A, são apresentadas as estimações para a série agregada em nível nacional (Brasil). Conforme evidenciado, o nível inicial da relação entre *RSUS/POP* estimado pelo intercepto da regressão foi negativo, o que não condiz com os valores dos dados, já que não existe *RSUS* negativo. Porém, conforme exposto em Wooldridge (2016), em modelos de dados em painel, o intercepto da regressão possui pouca relevância na interpretação dos resultados. Logo, como não existem valores de *RSUS* negativos, esses serão desconsiderados na interpretação dos modelos.

Ainda, no Painel A, dada a insignificância estatística dos coeficientes de *NOVA\_DRU*, *POS\_DRU* e *TEMPO*, não é possível afirmar que ocorreu redução na alocação de recursos na saúde pública, nem que tiveram a sua tendência alterada após a implementação da DRU.

Segundo os resultados para o nível nacional, apenas o PIB é significativo para explicar as variações na alocação de recursos na saúde pública. Um aumento de aproximadamente 1% no PIB eleva em 188% os recursos alocados na saúde pública *per capita*<sup>2</sup>.

O padrão exposto no Painel A é similar para a região Centro-Oeste (Painel B), Norte (Painel D) e Sudeste (Painel E). Apenas o PIB apresentou significância estatística, com coeficientes de 1,886, 2,285 e 2,210, respectivamente.

Assim, a alocação de recursos na saúde pública na região Norte apresenta-se como a mais sensível às variações no PIB: a elevação de 1% no PIB está associada à elevação de 228% na alocação de recursos na saúde pública *per capita*.

Em adição, a implementação da DRU foi apenas significativa na região Nordeste (Painel C), cujos resultados apontam que a *NOVA\_DRU* reduziu em, aproximadamente, 53,9% os recursos alocados em saúde *per capita* (*RSUS/POP*). Em termos exatos, a adoção da nova DRU em 2016 está associada a uma redução de -41,67% em *RSUS/POP*<sup>3</sup>.

Por fim, nenhuma das variáveis independentes foi significativa na série de dados da região Sul. É possível que fatores individuais de cada estado da Federação influenciem as estimações, visto que a redução de alocação de recursos na política pública de saúde em um estado pode ser mascarada nas séries agregadas se ocorrer elevação dos investimentos em outro estado da mesma região. Logo, a análise por estado permite maiores detalhes dos impactos da DRU em nível estadual.

Em seguida, foi realizada a análise por estados, distribuídos pelas regiões da Federação.

A Tabela 7, a seguir, mostra a replicação do modelo da Tabela 6 em cada um dos estados e no Distrito Federal [DF] da região Centro-Oeste.

Tabela 7

**Análise de regressão dos estados e do DF da região Centro-Oeste**

Estados e DF da região Centro-Oeste			
Painel A – Distrito Federal – DF			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-47,748	-1,31	[-119,751; 24,253]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,148	-0,43	[-0,829; 0,532]
<i>POS_DRU</i>	0,004	0,25	[-0,032; 0,041]
<i>TEMPO</i>	-0,007	-1,20	[-0,019; 0,004]
$\ln(PIB)$	1,823	1,32	[-0,902; 4,550]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			64,44%
$R^2$ -Ajustado (%)			61,77%
Painel B – estado: Goiás – GO			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-0,218	-0,01	[-62,147; 61,710]

<sup>2</sup> O coeficiente de  $\beta_4 \ln(PIB)$  é a elasticidade do PIB em relação ao *RSUS/POP*. Assim, quando o PIB aumenta em 1% , os valores de alocação por população crescem 188% (Wooldridge, 2016, p. 205).

<sup>3</sup> Em termos exatos, o efeito das variáveis *dummies* é dado por  $100[(e^{COEFICIENTE}) - 1]$  (*idem, ibidem*, p. 205).



<i>NOVA_DRU</i>	-0,203	-0,45	[-1,141; 0,734]
<i>POS_DRU</i>	-0,026	-0,98	[-0,076; 0,023]
<i>TEMPO</i>	0,004	0,75	[-0,006; 0,015]
<i>ln(PIB)</i>	0,011	0,01	[-2,335; 2,358]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			68,33%
$R^2$ -Ajustado (%)			65,95%
Painel C – estado: Mato Grosso			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-73,118 **	-2,25	[-137,264; -8,972]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,262	-0,73	[-0,976; 0,451]
<i>POS_DRU</i>	0,000	0,04	[-0,032; 0,033]
<i>TEMPO</i>	-0,005	-0,96	[-0,0156; 0,005]
<i>ln(PIB)</i>	2,774 **	2,25	[0,3474; 5,202]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			71,77%
$R^2$ -Ajustado (%)			69,66%
Painel D – estado: Mato Grosso do Sul			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-47,397	-1,53	[-108,600; 13,805]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,550	-1,51	[-1,266; 0,166]
<i>POS_DRU</i>	0,003	0,12	[-0,048; 0,054]
<i>TEMPO</i>	-0,002	-0,56	[-0,013; 0,007]
<i>ln(PIB)</i>	1,811	1,54	[-0,506; 4,128]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			69,70%
$R^2$ -Ajustado (%)			67,43%

*Nota.* A Tabela 7 apresenta os resultados da aplicação do modelo de regressão exposto na Equação (2) por MQO, para a série agregada dos três estados e do DF da região Centro-Oeste do Brasil. Os erros-padrão foram obtidos conforme proposto por Newey-West (1987), com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Significância: *p-valor*: \*\*\*, \*\* e \* são, respectivamente, 1%, 5% e 10%.

Como se observa na Tabela 7, nenhuma das variáveis independentes foi significativa nas séries temporais do Distrito Federal (Painel A), de Goiás (Painel B) e do Mato Grosso do Sul (Painel D).

As variações sazonais (não tabuladas) foram importantes para explicar as variações nas alocações de recursos na política pública de saúde. Apenas o Mato Grosso apresentou alocação de recursos sensíveis ao PIB, em que um aumento de 1% no PIB brasileiro implicou em elevação de 277,4% nos recursos alocados na política pública de saúde.

Na Tabela 8, demonstrada na sequência, são expostos os resultados para os estados da região Nordeste.

Tabela 8

**Análise de regressão dos estados da região Nordeste**

Estados da região Nordeste			
Painel A – Estado: Alagoas – AL			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-58,640	-1,59	[-131,426; 14,144]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,595 *	-1,71	[-1,283; 0,092]
<i>POS_DRU</i>	0,028	1,52	[-0,008; 0,066]
<i>TEMPO</i>	-0,005	-0,87	[-0,017; 0,006]
<i>ln(PIB)</i>	2,237	1,60	[-0,518; 4,993]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim

	$R^2$ (%)	66,77%	
	$R^2$ -Ajustado (%)	64,28%	
Painel B – Bahia – BA			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-52,182 *	-1,83	[-108,351; 3,986]
NOVA_DRU	-0,496 *	-1,85	[-1,027; 0,033]
POS_DRU	0,000	0,02	[-,028; 0,028]
TEMPO	-0,001	-0,33	[-,011; 0,007]
ln(PIB)	1,970 *	1,83	[-,157; 4,099]
Efeitos fixos nos meses (m)			Sim
	$R^2$ (%)	77,48%	
	$R^2$ -Ajustado (%)	75,79%	
Painel C – Ceará – CE			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-56,660	-1,60	[-126,322; 13,001]
NOVA_DRU	-0,530	-1,60	[-1,182; 0,122]
POS_DRU	0,014	0,89	[-0,017; 0,045]
TEMPO	-0,005	-0,87	[-0,017; 0,006]
ln(PIB)	2,163 *	1,62	[-0,475; 4,801]
Efeitos fixos nos meses (m)			Sim
	$R^2$ (%)	66,93%	
	$R^2$ -Ajustado (%)	64,45%	
Painel D – Estado: Maranhão - MA			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-46,161	-1,42	[-110,268; 17,945]
NOVA_DRU	-0,398	-1,40	[-0,959; 0,162]
POS_DRU	0,013	1,21	[-0,008; 0,035]
TEMPO	-0,002	-0,46	[-0,013; 0,008]
ln(PIB)	1,760	1,43	[-0,670; 4,190]
Efeitos fixos nos meses (m)			Sim
	$R^2$ (%)	71,69%	
	$R^2$ -Ajustado (%)	69,57%	
Painel E – Estado: Paraíba – PB			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-22,797	-0,77	[-80,942; 35,348]
NOVA_DRU	-0,054 *	-1,80	[-1,150; 0,052]
POS_DRU	-0,003	-0,22	[-0,033; 0,026]
TEMPO	0,002	0,45	[-0,007; 0,012]
ln(PIB)	0,875	0,78	[-1,328; 3,078]
Efeitos fixos nos meses (m)			Sim
	$R^2$ (%)	73,60%	
	$R^2$ -Ajustado (%)	71,62%	
Painel F – Estado: Pernambuco – PE			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-33,284	-1,05	[-95,966; 29,397]
NOVA_DRU	-0,366	-1,28	[-0,932; 0,199]
POS_DRU	-0,011	-0,89	[-0,036; 0,013]
TEMPO	0,000	0,09	[-0,010; 0,011]
ln(PIB)	1,264	1,05	[-1,112; 3,641]
Efeitos fixos nos meses (m)			Sim
	$R^2$ (%)	73,72%	
	$R^2$ -Ajustado (%)	71,75%	
Painel G – Estado: Piauí – PI			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-24,469	-0,71	[-92,423; 43,485]
NOVA_DRU	-0,748 **	-2,09	[-1,453; -0,043]
POS_DRU	0,022	1,18	[-0,015; 0,059]
TEMPO	0,001	0,21	[-0,010; 0,012]
ln(PIB)	0,937	0,72	[-1,637; 3,511]

Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		68,02%	
$R^2$ -Ajustado (%)		65,62%	
Painel H – Estado: Rio Grande do Norte – RN			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-53,196	-1,57	[-119,936; 13,543]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,667 **	-1,99	[-1,327; -0,007]
<i>POS_DRU</i>	0,008	0,52	[-0,024; 0,042]
<i>TEMPO</i>	-0,002	-0,42	[-0,014; 0,009]
$\ln(\text{PIB})$	2,025	1,58	[-0,504; 4,555]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		71,07%	
$R^2$ -Ajustado (%)		68,90%	
Painel I – Estado: Sergipe – SE			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-61,890 *	-1,65	[-135,978; 12,197]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,850 **	-2,45	[-1,536; -0,165]
<i>POS_DRU</i>	0,015	0,97	[-0,015; 0,045]
<i>TEMPO</i>	-0,001	-0,31	[-0,014; 0,010]
$\ln(\text{PIB})$	2,346 *	1,65	[-0,458; 5,151]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )		Sim	
$R^2$ (%)		69,72%	
$R^2$ -Ajustado (%)		67,45%	

*Nota.* A Tabela 8 apresenta os resultados da aplicação do modelo de regressão exposto na Equação (2) por MQO, para a série agregada dos nove estados da região Nordeste do Brasil. Os erros-padrão foram obtidos conforme proposto por Newey-West (1987), com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Significância: *p*-valor: \*\*\*, \*\* e \* são, respectivamente, 1%, 5% e 10%.

Primeiramente, no Painel A da Tabela 8, nota-se que a DRU de 2016 impactou negativamente os *RSUS* em Alagoas, assim que foi implantada, com uma queda de, aproximadamente, -59,5% (exatos -44,84%). Na Bahia (Painel B), esse impacto negativo foi de -49,6% (exatos -39,10%). O PIB, também, é importante para explicar as variações na série, dado que uma variação de 1% no PIB impacta em 197% a série *RSUS*.

O Ceará (Painel C) foi o único estado onde a série foi sensível apenas às variações no PIB, em que uma variação de 1% no PIB impactou em 216% a série de alocação de recursos na saúde pública.

Por sua vez, a série de *RSUS*, no Maranhão (Painel D), não foi impactada por nenhuma variável explicativa, mas apenas por variações sazonais (não tabuladas), similar ao ocorrido em Alagoas e na Bahia. Na Paraíba, a série *RSUS* foi impactada negativamente pela nova DRU, onde sua aplicação reduziu em, aproximadamente, 5,4% o *RSUS per capita*. Saliente-se que apenas foi significativo em 10%, e é possível que tal redução seja economicamente insignificante (exatos -5,26%).

Em Pernambuco (Painel F), similar ao ocorrido no estado do Maranhão, a série de alocação de recursos na saúde pública não foi impactada por nenhuma variável explicativa, mas somente por variações sazonais (não tabuladas).

No Painel G e no H, os resultados de Piauí e Rio Grande do Norte apontam que os *RSUS* foram impactados negativamente na adoção da nova DRU de 2016, em, aproximadamente, 74,8% e 66,7%, respectivamente (exatos  $-52,67\%$  e  $-48,68\%$ ).

Por fim, no Painel I, os resultados para Sergipe revelam que a DRU de 2016 impactou negativamente os recursos alocados em política pública de saúde em 85,0% (exatos  $-57,26\%$ ). Em adição, a série, também, foi sensível às variações no PIB, em que uma mudança de 1% no PIB está associada à variação de 234,6% no nível de alocação de recursos.

Na Tabela 9, a seguir, são apresentados os resultados para os estados da região Norte.

Tabela 9

**Análise de regressão dos estados da região Norte**

Estados da região Norte			
Painel A – estado: Acre – AC			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-31,463	-1,03	[-91,426; 28,499]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,471	-1,16	[-1,271; 0,328]
<i>POS_DRU</i>	-0,009	-0,45	[-0,052; 0,032]
<i>TEMPO</i>	0,003	0,77	[-0,005; 0,013]
$\ln(\text{PIB})$	1,194	1,04	[-1,076; 3,466]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			71,08%
$R^2$ -Ajustado (%)			68,91%
Painel B – estado: Amapá – AP			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-43,878	-1,17	[-117,591; 29,833]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,274	-0,67	[-1,077; 0,528]
<i>POS_DRU</i>	-0,001	-0,07	[-0,047; 0,044]
<i>TEMPO</i>	0,001	0,17	[-0,011; 0,013]
$\ln(\text{PIB})$	1,663	1,17	[-1,130; 4,456]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			71,06%
$R^2$ -Ajustado (%)			68,89%
Painel C – estado: Amazonas – AM			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-36,072	-1,26	[-92,630; 20,486]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,587 **	-2,26	[-1,100; -0,075]
<i>POS_DRU</i>	0,020	1,59	[-0,004; 0,044]
<i>TEMPO</i>	-0,000	-0,03	[0,009; 0,009]
$\ln(\text{PIB})$	1,369	1,26	[-0,773; 3,512]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			74,61%
$R^2$ -Ajustado (%)			72,71%
Painel D – estado: Pará – PA			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-48,518	-1,55	[-110,399; 13,361]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,217	-0,65	[-0,879; 0,443]
<i>POS_DRU</i>	-0,000	-0,00	[-0,032; 0,031]
<i>TEMPO</i>	-0,003	-0,63	[-0,014; 0,007]
$\ln(\text{PIB})$	1,853	1,56	[-0,494; 4,200]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			70,80%
$R^2$ -Ajustado (%)			68,61%
Painel E – estado: Rondônia – RO			

Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-45,165	-1,43	[-107,490; 17,159]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,235	-0,74	[-0,862; 0,392]
<i>POS_DRU</i>	-0,016	-1,00	[-0,048; 0,015]
<i>TEMPO</i>	-0,000	-0,17	[-0,011; 0,009]
<i>ln(PIB)</i>	1,714	1,43	[-0,647; 4,076]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			71,10%
$R^2$ -Ajustado (%)			68,94%
Painel F – estado: Roraima – RR			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-100,609 ***	-3,15	[-163,644; -37,574]
<i>NOVA_DRU</i>	0,459 ***	0,93	[-0,516; 1,435]
<i>POS_DRU</i>	-0,026	-1,04	[-0,077; 0,023]
<i>TEMPO</i>	-0,008 *	-1,62	[-0,018; 0,001]
<i>ln(PIB)</i>	3,815	3,15	[1,426; 6,203]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			67,06%
$R^2$ -Ajustado (%)			64,59%
Painel G – estado: Tocantins – TO			
Variável	Coefficientes	t	IC a 95%
Constante	-74,902 **	-2,22	[-141,349; -8,456]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,080	-0,23	[-0,759; 0,598]
<i>POS_DRU</i>	0,000	0,03	[-0,029; 0,030]
<i>TEMPO</i>	-0,004	-0,80	[-0,015; 0,006]
<i>ln(PIB)</i>	2,841 **	2,23	[0,323; 5,359]
Efeitos Fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			73,32%
$R^2$ -Ajustado (%)			71,31%

*Nota.* A Tabela 9 apresenta os resultados da aplicação do modelo de regressão exposto na Equação (2) por MQO, para a série agregada dos sete estados da região Norte do Brasil. Os erros-padrão foram obtidos conforme proposto por Newey-West (1987), com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Significância: *p-valor*: \*\*\*, \*\* e \* são, respectivamente, 1%, 5% e 10%.

Conforme evidenciado na Tabela 9, a aplicação do modelo de regressão não gerou coeficientes significativos para as variáveis independentes nos estados do Acre (Painel A), do Amapá (Painel B), do Pará (Painel D) e de Rondônia (Painel E).

Entre os estados com variáveis independentes significativas, verifica-se que a adoção da nova DRU afetou os *RSUS per capita* em, aproximadamente, 58,7% (exatos -44,40%) no Amazonas (Painel C).

Em Roraima (Painel F), o período imediato à adoção da nova DRU aumentou o *RSUS per capita* em, aproximadamente, 45,9% (exatos 58,25%), e, portanto, esse foi o único estado cujo *RSUS* foi impactado positivamente após a adoção da DRU. A série de Roraima, também, é explicada por uma tendência de queda de 0,80% em todos os anos.

Por fim, a série de Tocantins mostrou-se sensível às variações no PIB, com variação de 1% no PIB associada à alteração de 284,1% nos níveis de alocação de recursos em saúde pública.

Em seguida, na Tabela 10, são apresentados os resultados para os estados da região Sudeste.

Tabela 10

**Análise de regressão dos estados da região Sudeste**

<b>Estados da região Sudeste</b>			
Painel A – estado: Espírito Santo - ES			
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>t</b>	<b>IC a 95%</b>
Constante	-36,647	-0,97	[-111,308; 38,012]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,756 **	-2,07	[-1,476; -0,036]
<i>POS_DRU</i>	0,016	0,71	[-0,029; 0,061]
<i>TEMPO</i>	-0,000	-0,05	[-0,012; 0,012]
<i>ln(PIB)</i>	1,393	0,97	[-1,432; 4,219]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			71,37%
$R^2$ -Ajustado (%)			69,22%
Painel B – estado: Minas Gerais - MG			
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>t</b>	<b>IC a 95%</b>
Constante	-45,441	-1,39	[-110,060; 19,177]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,519	-1,58	[-1,170; 0,130]
<i>POS_DRU</i>	0,025	1,25	[-0,014; 0,066]
<i>TEMPO</i>	-0,002	-0,53	[-0,014; 0,008]
<i>ln(PIB)</i>	1,734	1,40	[-0,714; 4,182]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			68,27%
$R^2$ -Ajustado (%)			65,89%
Painel C – estado: Rio de Janeiro - RJ			
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>t</b>	<b>IC a 95%</b>
Constante	-52,896	-1,50	[-122,350; 16,556]
<i>NOVA_DRU</i>	0,102	0,29	[-0,600; 0,806]
<i>POS_DRU</i>	-0,001	-0,09	[-0,028; 0,0261]
<i>TEMPO</i>	-0,006	-1,05	[-0,018; 0,005]
<i>ln(PIB)</i>	2,021	1,51	[-0,612; 4,654]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			65,76%
$R^2$ -Ajustado (%)			63,19%
Painel D – estado: São Paulo - SP			
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>t</b>	<b>IC a 95%</b>
Constante	-51,847	-1,57	[-116,973; 13,278]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,317	-1,11	[-0,880; 0,246]
<i>POS_DRU</i>	-0,001	-0,07	[-0,031; 0,029]
<i>TEMPO</i>	-0,003	-0,71	[-0,014; 0,006]
<i>ln(PIB)</i>	1,968	1,57	[-0,498; 4,436]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			69,86%
$R^2$ -Ajustado (%)			67,60%

*Nota.* A Tabela 10 apresenta os resultados da aplicação do modelo de regressão exposto na Equação (2) por MQO, para a série agregada dos quatro estados da região Sudeste do Brasil. Os erros-padrão foram obtidos conforme proposto por Newey-West (1987), com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Significância: *p*-valor: \*\*\*, \*\* e \* são, respectivamente, 1%, 5% e 10%.

Segundo os dados demonstrados na Tabela 10, a aplicação do modelo de regressão não gerou coeficientes significativos para as variáveis independentes dos estados de Minas Gerais (Painel B), Rio de Janeiro (Painel C) e São Paulo (Painel D). Logo, não é possível afirmar que

o *RSUS* desses estados tenha sido afetado pela nova DRU, pelo efeito temporal ou pelas variações no PIB.

O alto coeficiente de determinação  $R^2$  reportado é explicado pela inclusão das *dummies* sazonais em cada mês (não tabuladas). Apenas a série do estado do Espírito Santo apresentou sensibilidade à adoção da nova DRU, com queda aproximada de 75,6% no *RSUS* após a aplicação da DRU (exatos -53,05%).

A seguir, na Tabela 11, são demonstrados os resultados para a região Sul.

Tabela 11

**Análise de regressão dos estados da região Sul**

<b>Estados da região Sul</b>			
Painel A – estado: Paraná – PR			
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>t</b>	<b>IC a 95%</b>
Constante	-40,512	1,22	[-106,778; 25,753]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,066	-0,18	[-0,795; 0,662]
<i>POS_DRU</i>	-0,006	-0,30	[-0,048; 0,035]
<i>TEMPO</i>	-0,005	-0,88	[-0,016; 0,006]
<i>ln(PIB)</i>	1,557	-1,21	[-0,951; 4,067]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			67,20%
$R^2$ -Ajustado (%)			64,74%
Painel B – estado: Santa Catarina – SC			
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>t</b>	<b>IC a 95%</b>
Constante	-30,452	-0,92	[-95,948; 35,042]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,507	-1,53	[-1,163; 0,147]
<i>POS_DRU</i>	-0,002	-0,18	[-0,035; 0,029]
<i>TEMPO</i>	-0,001	-0,29	[-0,012; 0,009]
<i>ln(PIB)</i>	1,169	0,93	[-1,311; 3,650]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			69,69%
$R^2$ -Ajustado (%)			67,41%
Painel C – estado: Rio Grande do Sul - RS			
<b>Variável</b>	<b>Coefficientes</b>	<b>t</b>	<b>IC a 95%</b>
Constante	0,322	-0,01	[-81,075; 81,721]
<i>NOVA_DRU</i>	-0,738 *	-1,87	[-1,518; 0,041]
<i>POS_DRU</i>	-0,015	-0,96	[-0,047; 0,016]
<i>TEMPO</i>	0,006	0,83	[-0,008; 0,020]
<i>ln(PIB)</i>	-0,015	0,01	[-3,102; 3,071]
Efeitos fixos nos meses ( <i>m</i> )			Sim
$R^2$ (%)			69,57%
$R^2$ -Ajustado (%)			67,29%

*Nota.* A Tabela 11 apresenta os resultados da aplicação do modelo de regressão exposto na Equação (2) por MQO, para a série agregada dos três estados da região Sul do Brasil. Os erros-padrão foram obtidos conforme proposto por Newey-West (1987), com uma (1) defasagem, robustos na presença de autocorrelação e heterocedasticidade dos erros. Significância: *p-valor*: \*\*\*, \*\* e \* são, respectivamente, 1%, 5% e 10%.

Conforme apresentado na Tabela 11, a aplicação do modelo de regressão não gerou coeficientes significativos para as variáveis independentes dos estados do Paraná (Painel A) e de Santa Catarina (Painel B), nos quais apenas as variações sazonais mensais são importantes para explicar as variações na série de alocação de recursos em política pública de saúde.

No Rio Grande do Sul (Painel C), a aplicação da nova DRU (2016) apresentou impacto negativo na alocação de recursos em política pública de saúde, em que a DRU está associada à redução de 73,8% dos recursos alocados em saúde *per capita* (exatos -52,19%).

Por fim, a Tabela 12 apresenta um resumo do efeito da nova DRU na alocação de recursos *per capita* na política pública de saúde por região.

Tabela 12

**Tabela-resumo do efeito da DRU na alocação de recursos *per capita* em saúde por região**

<b>Estado/Região</b>	<b>Variação da alocação <i>per capita</i> em saúde imediatamente à adoção da DRU de 2016</b>	<b>Tendência da alocação <i>per capita</i> em saúde após a adoção da DRU de 2016</b>	<b>Efeito da variação percentual do PIB no <i>RSUS</i><sup>a</sup></b>
MT/ Centro-Oeste			277,4%
AL/ Nordeste	-44,84%		
BA/ Nordeste	-39,10%		197%
CE/ Nordeste			216%
PB/ Nordeste	-5,26%		
PI/ Nordeste	-52,67%		
RN/ Nordeste	-48,68%		
SE/ Nordeste	-57,26%		234,6%
AM/ Norte	-44,40%		
RR/ Norte	58,25%	-0,80%	
TO/ Norte			284,1%
ES/ Sudeste	-53,05%		
RS/ Sul	-52,19%		

Nota. <sup>a</sup> Efeito da variação de 1% no PIB brasileiro sobre o *RSUS*.

Segundo os dados mostrados na Tabela 12, de modo geral, os estados mais afetados estão concentrados na região Nordeste, sendo Alagoas, Bahia, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, seis entes subnacionais cujos recursos alocados na saúde pública *per capita* decaíram após a implementação da DRU em 2016.

Por sua vez, os estados das regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul não apresentaram variação no *RSUS* decorrente da implementação da nova DRU. Surpreendentemente, o único estado que apresentou variação positiva foi Roraima, na região Norte, cujo *RSUS per capita* aumentou após a implementação da DRU, porém a tendência da série foi negativa durante o período analisado.

Não obstante, observa-se, nesse recorte geográfico, que a maioria dos entes subnacionais possui dependência financeira de transferências federais, sendo mais dependentes os estados das regiões Norte e Nordeste, os quais apresentam indicadores de renda e de qualidade de vida inferiores e geram bases tributárias mais restritas.

Além disso, a alocação de recursos na política pública de saúde é condicional, ou seja, a legislação determina as modalidades de serviços para as quais os recursos devem ser direcionados (atenção básica, atendimento hospitalar etc.), exigindo contrapartida dos entes



subnacionais, que, nesse caso, fica comprometida em razão das características econômicas dos estados que gerenciam recursos escassos.

#### **4.3.4 Análise dos resultados na perspectiva da *Public Choice Theory* e da *Actor-network Theory***

A CF/88, nos seus artigos de 196 a 200, reconhece a saúde pública, no Brasil, como de acesso universal e igualitário, a ser garantida mediante políticas sociais e econômicas, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre regulamentação, fiscalização e controle do setor de saúde.

As ações e os serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: possui densa estrutura legal, e, elabora e executa sua política pública com participação direta dos Poderes Legislativo e Executivo, respectivamente. Portanto, a alocação dos recursos na política pública de saúde depende de aprovação legislativa, preconizada pela própria Carta Magna.

Além desses dois poderes em nível de governo federal, existem o Distrito Federal, os estados e os municípios, o que confere ao sistema político brasileiro a característica de ser organizado como uma Federação, em que o poder não é centralizado no governo federal, e os estados e municípios possuem governo próprio e autonomia relativa nos assuntos locais.

Para organizar as competências de todas as partes que compõem a Federação, foi estabelecido, pela CF/88, o Pacto Federativo, um conjunto de regras que determina as obrigações financeiras, as leis, a arrecadação de recursos e os campos de atuação da União, dos estados e dos municípios e, principalmente, que define como os tributos arrecadados pela União serão distribuídos entre as três esferas de governo.

Nesse cenário, a *Public Choice Theory* [PCT], ainda que pouco utilizada na área contábil, oferece reflexões diante de problemas que envolvem questões de Estado e pode explicar o direcionamento dos resultados obtidos nesse contexto, a partir da premissa de que os políticos adotariam a política pública mais adequada para a consecução do interesse público, destituídos de interesse pessoal. Essas asserções introdutórias permitem refletir sobre questões que envolvem a Desvinculação de Receitas da União [DRU] e a política pública de saúde.

É importante observar, nesse cenário, o que Tullock (2005) proferiu como *rent seeking*, em que a atuação dos envolvidos consiste no direcionamento de recursos financeiros significativos, com vistas a influenciar a atividade política e, assim, assegurar a obtenção de

resultados vantajosos em detrimento dos demais segmentos sociais, o que gera uma externalidade negativa com repercussões nos demais membros do corpo social.

Na perspectiva da PCT, esse processo de desvinculação não conduz o governo a atingir, de modo claro e objetivo, uma finalidade pública, mas a atender, à vontade, interesses da União, que, mediante as características de déficit de *accountability*, comprometem a sua transparência e o seu controle. Se o *rent seeking* gera externalidades negativas, dificulta compreender por que a DRU vem se perpetuando por meio de várias emendas constitucionais que são aprovadas pelo Poder Legislativo.

De fato, existe uma pressão dos grupos de interesse, o que leva os congressistas a apoiarem as propostas de emendas constitucionais, porque sabem da consequência em não os atender. Para Tullock (2005, p. 39), o maior motivo para a aprovação desses projetos é a troca de votos no Parlamento, fenômeno denominado de *logrolling*. A lógica desse processo reside no fato de que, ao atender aos interesses de outro político, este se comprometerá a aprovar projetos de interesse daquele.

Além disso, os grupos de interesse investem somas importantes na atividade de *lobby* para que indivíduos de grande influência convençam os parlamentares a votarem em seus projetos. Nesse caso, eles têm consciência de que a mera pressão não basta e, por isso, os lobistas não medem esforços para atingir os seus objetivos (Falcão & Neiva, 2016).

O pensamento liberal da corrente da PCT contribui para o exercício da cidadania e para os princípios fundamentais da democracia, na medida em que revela aspectos que, ainda, são implícitos no sistema.

Depreende-se dessa constatação que, ao transferir recursos dos contribuintes para um mecanismo que tem sérios problemas de déficit de *accountability*, o governo promove uma verdadeira inversão, priorizando as suas vontades em detrimento dos interesses e direitos da sociedade.

Ressalte-se que a PCT não defende que os agentes estatais sejam absolutamente egoístas, mas apenas pressupõe que eles atuem no campo da política em busca de alguma vantagem.

A questão do déficit de *accountability* na DRU e a influência na alocação de recursos na política pública de saúde, a partir da lente da PCT, denota o que Buchanan e Tullock (1965) tratam como questão central para os contratualistas ao enfatizar o problema dos limites e das formas de exercício do poder.

Como esse mecanismo se mantém por emendas constitucionais e possuem relação direta com a política tributária, há a necessidade de haver controles minuciosos a fim de evitar danos

graves a grupos minoritários. Mas, o que se observa é exatamente a ausência desses, afastando a garantia de que os recursos extraídos não poderiam ser manipulados para beneficiar interesses específicos.

O fato da dependência financeira dos entes subnacionais, de recursos transferidos do governo federal e em especial dos alocados na política pública de saúde, não podem sofrer prejuízos oriundos de medidas que burlam ou realizam manobras que maximizam recursos para um poder público em detrimento dos demais. A centralização de recurso na União e a desconstrução do sistema tributário nos moldes constitucionais vem se perpetuando por meios de emendas que garante mais recursos livres e mascaram a mudança a política desonerativa que beneficia a concentração de recursos nos cofres públicos do tesouro nacional.

Na perspectiva da *Actor-network Theory* [ANT], para descortinar os fenômenos sociais, deve-se voltar o olhar para as ações de associação. Assim, cabe ao cientista social seguir os atores para identificar as associações que eles estabelecem (Callon, 1986; Law, 1992).

Nesse contexto, os dirigentes políticos podem ser considerados os atores escolhidos pelos eleitores para que defendam os interesses da coletividade. Segundo Latour (1999), os atores sabem o que fazem, e é preciso saber como e porque eles fazem determinadas coisas.

A ANT procura não estabelecer uma separação entre ator e rede, uma vez que a atividade dos atores depende da rede tanto quanto a atividade da rede depende dos atores (Alcadipani & Tureta, 2009, p. 652).

No caso em análise, por exemplo, a desvinculação de receitas da União com o fim precípua de incrementar os recursos em poder do governo federal, beneficiando-o em detrimento dos demais atores envolvidos, ou seja, o Distrito Federal, os estados e os municípios, acumula diversas externalidades negativas registradas ao longo de mais de duas décadas de sua aplicação, quando, a cada nova prorrogação dela, renovam-se as polêmicas que a circundam.

Para Dias (2011), isso ocorre porque existem, de um lado, os que se posicionam contra a DRU por defenderem o aumento dos gastos ditos sociais e, do outro, o governo federal, que a defende com o argumento de que é imprescindível para preservar a estabilidade econômica, possibilitar o ajuste fiscal e conferir maior flexibilidade à gestão do orçamento da União.

A complexidade tributária do Brasil dificulta a compreensão da DRU. Enquanto ela desvinculava receitas de impostos, que já são recursos de livre alocação, não afetava diretamente perspectivas de violação constitucional. Contudo, após a EC n.º 93/2016, ao desvincular receitas de contribuições e taxas, despertou questionamentos sobre violação que implicaria sua inconstitucionalidade, por desnaturar algumas espécies tributárias. Para Mansur

(2018), a DRU retira a lógica e a sistematização da partilha constitucional de rendas concebida pela CF/88 e desnatura espécies tributárias.

O uso da ANT como uma abordagem para compreender se o déficit de *accountability* na DRU influencia a alocação de recursos na política pública de saúde permite uma análise mais profunda, dado o ambiente heterogêneo que envolve os múltiplos atores desse processo, a história da persistência da DRU no tempo, a força das associações mediante o número de alianças que existem nessa rede e a permanência temporariamente estável que a torna rastreável.

Em suma, a PCT e a ANT possibilitam outras lentes de reflexão sobre as características e os aspectos da DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde brasileira. Em especial, no caso, esses elementos integram o orçamento público, que, por sua vez, é um processo complexo, no qual os atores envolvidos possuem interesses muitas vezes conflitantes e incertos, e favorável para desenvolver estratégias com o objetivo de aumentar suas preferências ou prioridades.

Assim, ao alcançar ausências de características e de práticas de *accountability*, o déficit de *accountability* na DRU foi identificado, considerando-se, principalmente, fragilidades de transparência e controle. Sua influência na alocação dos recursos na política pública de saúde no Brasil não foi confirmada pelos testes estatísticos aplicados na análise quantitativa. Apenas o PIB foi significativo para explicar variações nos recursos alocados.

Diante desse resultado, foi necessário ampliar a lente sobre as regiões do Brasil. Esse resultado é similar nas regiões Centro-Oeste, Norte e Sudeste, sendo a região Norte a mais sensível às variações do PIB. Todavia, ressalta-se que a implementação da DRU (EC n.º 93/2016) foi significativa apenas na região Nordeste. Na região Sul, nenhuma das variáveis foi significativa.

Diante dessa constatação da região Nordeste, outra lente de análise foi ampliada para o nível de estados de cada região, observando-se que, no Centro-Oeste, apenas o Mato Grosso apresentou alocação de recursos sensíveis ao PIB. Na região Norte, o estado de Tocantins mostrou-se sensível ao PIB; no Amazonas, a DRU de 2016 influenciou negativamente; Roraima foi o único estado da série que teve influência positiva da DRU após 2016, porém com tendência de queda em todos os anos. No Sudeste, o Espírito Santo foi o único estado que apresentou sensibilidade à DRU. Na região Sul, o estado do Rio Grande do Sul apresentou impacto negativo da DRU. Na região Nordeste, como a implementação da DRU (EC n.º 93/2016) foi significativa, os estados de Alagoas, Bahia, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe apresentaram impacto negativo da DRU de 2016, Ceará e Sergipe foram sensíveis às variações do PIB e, no Maranhão, apenas, a série não apresentou variáveis significativas.

De forma geral, a participação da União vem decrescendo em relação aos recursos alocados na política pública de saúde, ao longo do período analisado. O reflexo da política desonerativa do governo, o agravamento da crise econômica e as dificuldades políticas de ajuste fiscal são, também, fatores comprometedores nessa conjuntura para o subfinanciamento da política pública de saúde.

Logo, a hipótese diretriz justificada nesta tese (H<sub>ii</sub>: A DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil são influenciadas pelo déficit de *accountability*) é confirmada e identificada em treze entes federados subnacionais, com participação nas cinco regiões do país, apresentando variações na alocação de recursos na política pública de saúde, após a implementação da DRU de 2016. Quando a lente está restrita ao governo federal os testes estatísticos não evidenciaram a influência do déficit de *accountability* na DRU na alocação dos recursos na política pública de saúde.

Esse resultado revela que na análise macro, a nível do governo federal, a visão dos recursos alocados na saúde é limitada, o que faz sentido uma vez que os recursos maximizados pelo poder da centralização do governo não interferem nos seus resultados, o que confirma a não influência do déficit de *accountability*.

Não se observa esforço do governo federal para alocar recursos além do mínimo determinado pela Constituição, as renúncias fiscais que incentivam o setor privado de planos de saúde têm aumentado e esse quadro é um problema crônico (Vieira, 2016).

Contudo, ao expandir a análise para o nível de entes subnacionais, de forma regionalizada, adentrando na extensa rede de atores que a compõe, percebe-se que a perenização do mecanismo da DRU, associado as características de déficit de *accountability* que o envolve, garante à União recursos não suscetíveis de repartição federativa e compromete o que preconiza a Carta Magna de 1988, nos seus artigos de 196 a 200.

Essa tendência sugere ocultar uma escolha deliberada do governo federal e mitiga a proporcionalidade do volume de receitas para os entes subnacionais. No que se refere a alocação de recursos para a saúde pública, a DRU corrobora com um retrocesso formal no sentido contábil, dado a inexistência de uma conta contábil que evidencie nos relatórios seus registros e pela impossibilidade do pleno exercício de fiscalização e controle.

Destarte, compromete, sistematicamente, o cumprimento das pactuações tripartites, que são frustradas mediante esse cenário. Ademais a ausência de clareza por parte da União, aumentam os questionamentos e as críticas sobre as escolhas alocativas, percorrendo um caminho que não avança quanto as características das boas práticas de governança.

O que se observa a longo prazo é uma desconstrução da garantia de recursos a serem alocados na saúde pública, que vem sendo, paulatinamente, comprometido pelo descumprimento federativo de distribuição equitativa de responsabilidades financeiras.

Como tratado nessa tese, tal cenário conta com o déficit de *accountability* na DRU, como artifício mantido pela União ao longo de décadas, com reflexos relevantes na política tributária e onerando suas obrigações para com os entes subnacionais, carecendo de debates mais acurados na perspectiva da lente da teoria da contabilidade, voltado para o dever de prestar contas e a responsabilização.

## 5 CONCLUSÕES

A partir do estado da arte internacional, por meio da identificação de práticas de *accountability*, é possível alcançar o déficit de *accountability*, considerado e apontado como desafio da administração pública, uma lacuna de pesquisa (Bovens, 2006; Dubnick & Frederickson, 2010; Mulgan, 2014; Bovens & Schillemans, 2014).

Nesse contexto, esta tese teve como objetivo central analisar como o déficit de *accountability* na desvinculação de receitas da União [DRU] influencia a alocação dos recursos na política pública de saúde no Brasil.

Inicialmente, o aporte teórico composto pela triangulação da Teoria da Contabilidade, *Public Choice Theory* [PCT] e *Actor-Network Theory* [ANT] promoveu uma aplicação de múltiplos fundamentos e trouxe uma contribuição significativa à discussão, alargando os horizontes de compreensão e aprofundando as reflexões, ao observar quanto à *accountability* que elas se conectam a partir da percepção que possuem por meio de implicações práticas, no que concerne ao controle do poder e aos atores envolvidos, especificamente, no setor público, relacionado as formas de controlar a atividade humana relacionada ao exercício do poder que estão ligadas ao ato discricionário de governar.

Na sequência, de modo empírico, as hipóteses diretrizes justificadas são confirmadas:  $H_i$ : A DRU resulta do déficit de *accountability*; e,  $H_{ii}$ : A DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde no Brasil são influenciadas pelo déficit de *accountability*.

Na primeira hipótese, constata-se a inexistência de uma conta contábil que permitisse o devido reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do mecanismo da DRU no Brasil, de modo claro e direto, como meio de promover a prestação de contas, a transparência e o seu controle.

Com o legítimo propósito de permitir a livre alocação de recursos pela União, a DRU em vigência desvincula 30% da arrecadação relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social. Contudo, a ausência de informações e a incapacidade de verificabilidade comprometem certificar e acompanhar seus resultados, em relação ao montante desvinculado e à sua alocação, isto é, a ausência de informações contábeis úteis e tempestivas sobre a DRU afeta sua *accountability*.

Os resultados obtidos com a análise do comportamento da DRU, de janeiro de 1994 a março de 2019, possibilitaram observar que, na média (4%), tomando por base o PIB *per capita*

brasileiro, esse mecanismo não teve oscilações significativas, mantendo-se constante, ao longo de todo o período, desde a sua vigência, ainda, como Fundo Social de Emergência.

Ademais, as prorrogações sucessivas da DRU acabam por materializá-la como permanente, e, ao alcançar 2023, esse instrumento se aproximará de três décadas de plena execução, de muitos questionamentos, pouco esclarecedores, o que ratifica as características de déficit de *accountability*.

Ainda, analisar a DRU, pormenorizadamente, observou-se um cenário de crescimento da arrecadação da União, centrado na expansão das receitas de contribuições, em contraponto à retração das receitas de impostos, com ênfase na política desonerativa, que tem reflexos diretos na partilha de recursos com os entes subnacionais, sinalizando um aspecto motivador percebido pela União e necessário para mudar a base de cálculo da DRU em 2016, além de aumentar o percentual de desvinculação, na expectativa de gerar mais recursos livres, sem violar o pacto federativo.

De fato, a DRU é um mecanismo de difícil compreensão consensual sobre os seus impactos, principalmente no pacto federativo, nos gastos com a saúde e a previdência social. A ausência de identificação de uma conta específica no ementário da receita pública, de informações contábeis detalhadas e de evidenciação nas demonstrações contábeis e nos demonstrativos fiscais são características de déficit de *accountability*, que impossibilitam a verificação da gestão desses recursos livres, o que poderia ser minimizado com o aumento de práticas de *accountability* pelo governo brasileiro.

A ausência dessas características encontra fundamento no déficit de *accountability* e corrobora estudos anteriores (Bovens, 2006; Dubnick & Frederickson, 2010; Mulgan, 2014), segundo os quais, em geral, o setor público é cercado de déficits de *accountability*.

Às vezes, os eventos são obscuros demais para que a *accountability*, possa dar explicações precisas e válidas sobre o que aconteceu. Logo, a percepção do déficit de *accountability*, oriundo do uso arbitrário do poder, gera aumento na desconfiança, nas expectativas e nas aspirações contraditórias (Bovens *et al.* (2010); Olsen, 2018).

Por sua vez, na segunda hipótese, ao verificar por meio do déficit de *accountability* na DRU a sua influência na alocação dos recursos na política pública de saúde, à luz da PCT e da TAR, por meio de quase-experimento que usou teste de regressão com série temporal interrompida, ao ampliar a lente sobre os entes subnacionais, verificou-se que a implementação da DRU (EC n.º 93/2016) foi significativa na região Nordeste, nos Estados de Alagoas, Bahia, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, que apresentaram impacto negativo da DRU de 2016.



A política pública de saúde, que integra uma rede regionalizada e constitui um sistema único, tem participação direta dos Poderes Executivo e Legislativo. Portanto a alocação de seus recursos depende de aprovação legislativa, definida na própria CF/88. O Governo Federal, na partilha dos tributos arrecadados de sua competência que serão distribuídos entre os três níveis de governo, deve priorizar o interesse público, destituído de interesse próprio.

Na perspectiva da PCT e da TAR, esse processo de desvinculação busca atender interesses da União, mas envolve grupos de interesse (congressistas) que o apoiam, na medida em que as propostas de emendas constitucionais são aprovadas. Para descortinar os fenômenos sociais que ocorrem nos bastidores desse processo, deve-se voltar o olhar para as ações de associação que os atores estabelecem.

Nesse contexto, os dirigentes políticos, considerados os atores escolhidos para defender os interesses da coletividade, dado o ambiente heterogêneo que envolve os múltiplos atores desse processo, usam o déficit de *accountability* na DRU, ao longo do tempo, para manter associações mediante alianças que existem nessa rede, sem torná-la rastreável, revelando que, ainda, existem aspectos que são implícitos no sistema.

Em suma, a PCT e a TAR possibilitam observar outras características e perspectivas que a DRU e a alocação de recursos na política pública de saúde geram no cenário brasileiro. O déficit de *accountability* na DRU tem relevantes fragilidades de transparência e controle. Em tempos de crise econômica e de dificuldades políticas de ajuste fiscal, os políticos não devem deter significativos volumes de recursos públicos para uso discricionário, sem que as devidas boas práticas de governança possam ser observadas.

Esses exemplos, como é o caso da DRU, no Brasil, acabam por revelar, na realidade, que atores do processo político da democracia mantêm, ainda, práticas de maximização da própria utilidade, sem priorizar o interesse público. Ressalte-se que tal presunção não se refere à regra geral, mas a maximização dos orçamentos públicos é, ainda, insuficiente ao interesse público.

A saúde pública no Brasil, mesmo com a distribuição regionalizada da alocação de recursos, como foi verificada neste estudo, o que permite observar a equalização dos valores *per capita* nas diferentes regiões do país, apresenta sérios problemas quanto à eficiência de gestão. Todavia, o foco das discussões permanece, ao longo de décadas, aprisionado na dificuldade de compreender a partilha dos recursos entre os entes federados.

É necessário, portanto, rever os indicadores sociais que refletem as influências e as consequências das políticas implementadas nos entes subnacionais, cobrar pela qualidade da gestão fiscal e ajustar a lente que permanece presa às transferências intergovernamentais com

grande intensidade no Brasil, elemento central no sistema de relações federativas. No entanto, esse contexto só será alcançado na medida em que os déficits de *accountability* no setor público forem sendo suavizados.

Por fim, os resultados apresentados limitam-se ao delineamento desta pesquisa. Espera-se que estudos futuros busquem discutir a temática em questão na perspectiva de outras lentes teóricas e que, levando-se em conta as peculiaridades regionais e locais, possam ser analisados em nível de ente federado municipal, a fim de ampliar o espaço e de mapear outras externalidades.

## REFERÊNCIAS

- American Accounting Association. (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA.
- American Accounting Association. (1977). *Statement on accounting theory and theory acceptance*, AAA.
- Accounting Principles Board Statement n.º 4. (1970). *Basic concepts and accounting principles underling financial statements of business enterprises*. New York: AICPA.
- Abrucio, F. L. (1998). *Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente*. In: Bresser PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin. *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. (2004). Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. In: ARVATE, Paulo R.; BIDERMAN, Ciro. *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004, p. 75-102.
- Accounting Principles Board Statement n.º 4. (1970). *Basic concepts and accounting principles underling financial statements of business enterprises*. New York: AICPA.
- Adesope, O. O., Lavin, T., Thompson, T., & Ungerleider, C. (2010). A systematic review and meta-analysis of the cognitive correlates of bilingualism. *Review of Educational Research*, 80(2), 207-245. Recuperado de: <https://doi.org/10.3102/0034654310368803>.
- Aguiar, A. B. (2017). Pesquisa Experimental em Contabilidade: propósito, desenho e execução. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. ISSN 1983-861. São Paulo, v.10, n.2, p. 224-244, Maio/Ago. de 2017. doi:10.14392/asaa.2017100206.
- Albrecht, K. (2018). Institutional logics and accountability: Advancing an integrated framework in nonprofit — public partnerships. *Journal of Public and Nonprofit Affairs*, 4(3), 284-305. Recuperado de: <https://doi.org/10.20899/jpna.4.3.284-305>.
- Alcadipani, R., & Tureta, C. (2009). Teoria Ator-Rede e análise organizacional: contribuições e possibilidades de pesquisa no Brasil. *Organizações & Sociedade*, 16(51), 647-664. Recuperado de <https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302009000400003>.
- Almquist, R., Grossi, G., Helden, J.V., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 1-9, nov/2013. Recuperado de: [https://www.researchgate.net/publication/259080403\\_Public\\_Sector\\_Governance\\_and\\_Accountability](https://www.researchgate.net/publication/259080403_Public_Sector_Governance_and_Accountability).
- Alshawi, S., & Alalwany, H. (2009). *E-government evaluation: Citizen's perspective in developing countries*. *Information Technology for Development*, 15(3), 193-208.
- Alves, R. A. V. (2017). *Federalismo Fiscal Brasileiro e Contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- Alves, R. A. V. (2018). Federalismo fiscal e distorções do modelo brasileiro. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD*, v. 6, n.6, 2018.

- American Accounting Association. (1977). *Statement on accounting theory and theory acceptance*, AAA.
- Andrade, J. (2009). Redes de Atores: Uma Nova Forma de Gestão das Políticas Públicas no Brasil? *Gestão & Regionalidade*, 22(64). Recuperado de: <https://doi.org/10.13037/gr.vol22n64.56>.
- Andrade, J. A., & Valadão, J. A. D. (2017). Análise da instrumentação da ação pública a partir da teoria do ator-rede: tecnologia social e a educação no campo em Rondônia. *Revista de Administração Pública*, 51(3), 407-430. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/0034-7612153318>.
- Andreazzi, M, F. S., & Ocké-reis, C. O. (2007). Renúncia de arrecadação fiscal: subsídios para discussão e formulação de uma política pública. *PHYSIS: Revista Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 521-544.
- Andrews, C., & kouzmin, A. (1998). O discurso da nova administração pública. *Lua Nova*, n.45, p. 97-129, 1998.
- Aranha, A. L. M. (2017). Accountability, Corruption and Local Government: Mapping the Control Steps. *Brazilian Political Science Review*, 11(2), e0004. Epub August 10, 2017. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/1981-3821201700020004>.
- Arrow, K.J. (1951). *Social choice and individual values*. New York: John Wiley and Sons.
- Aucoin, P. (1990). Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums. *Governance*, Vol. 3, Nº 2: 115-137.
- Baake, P., & Borck, R. (2007). *Public Economics and Public Choice*. Springer, Berlin, Heidelberg.
- Bakalikwira, L., Bananuka, J., Kigongo, T. K., Musimenta, D., & Mukyala, V. (2017). Accountability in the public health care systems: A developing economy perspective, *Cogent Business & Management*, 4:1.
- Banco Mundial. (2017). Um Ajuste Justo – Análise da Eficiência e Equidade do Gasto Público no Brasil. Recuperado de: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-expenditure-review-report>
- Banco Mundial. (2018). Notas de Políticas Públicas: por um ajuste justo com crescimento compartilhado. Recuperado de: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/brief/brazil-policy-notes>
- Banco Mundial (2018). Brasil: aspectos gerais. Recuperado de: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/overview>.
- Barnard, F. M. (2001). *Democratic legitimacy: plural values and political power*. Montreal: McGill-Queen's University Press.
- Barro, A. S., Kracalik, I. T., Malania, L., Tsertsvadze, N., Manvelyan, J., Imnadze, P., & Blackburn, J. K. (2015). Identifying hotspots of human anthrax transmission using three

- local clustering techniques. *Applied Geography*, 60, 29-36. doi:10.1016/j.apgeog.2015.02.014
- Barros, P. (2012). Health policy reform in tough times: the case of Portugal. *Health Policy*, 106:17-22.
- Bastian, H., Glasziou, P., & Chalmers, I. (2010). Seventy-five trials and eleven systematic reviews a day: How will we ever keep up? *PLoS Med*, 7(9), e1000326. Recuperado de: <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1000326>.
- Batista, K. B. C., & Gonçalves, O. S. J. (2011). Formação dos profissionais de saúde para o SUS: significado e cuidado. *Saúde e Sociedade*, 20(4), 884-899.
- Batista Júnior, O. A., & Marinho, M. S. (2018). A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set. 2018. p. 31.
- Behring, E. R. (2003). *Brasil em contrarreforma: desestruturação do Estado e perda de direitos*. São Paulo: Cortez, 2003.
- Behring, E. R., & Boschetti, I. (2006). *Política social: fundamentos e história*. São Paulo: Cortez, 2006. (Col. Biblioteca Básica/Serviço Social, v. 2.).
- Birkinshaw, P. (2006). Freedom of information and openness: fundamental human rights. *Administrative Law Review*, v. 58, n. 1, p. 177-218.
- Blair, H. (2018). Citizen Participation and Political Accountability for Public Service Delivery in India: Remapping the World Bank's Routes. *Journal of South Asian Development*, 13(1), 54–81. Recuperado de: <https://doi.org/10.1177/0973174118760942>.
- Bogart, W. T. (1995). Accountability and nonprofit organizations: An economic perspective. *Nonprofit Management and Leadership*, 6: 157–170. doi:10.1002/nml.4130060205.
- Borges, A. (2001). Democracia vs. eficiência: a teoria da escolha pública. *Lua Nova*, n. 53, p. 159-179, 2001.
- Boschetti, I. (2003). *Assistência Social no Brasil: um direito entre originalidade e conservadorismo*. Brasília: GESST/SER/UnB, 2001. (2. ed. rev. ampl. 2003).
- Boschetti, I. (2004). Seguridade social e projeto ético-político do Serviço Social: que direitos para qual cidadania? *Serviço Social e Sociedade*, São Paulo, v. 79, p. 108-132, 2004.
- Boschetti, I. (2006). *Seguridade social e trabalho: paradoxos na construção das políticas de previdência e assistência social*. Brasília: Letras Livres/Editora da UnB, 2006.
- Boschetti, I., & Salvador, E. (2006). Orçamento da seguridade social e política econômica: perversa alquimia. *Serviço Social & Sociedade*, São Paulo: Cortez, n. 87, p. 25-57, 2006.
- Bovens, M. (1998). *The quest for responsibility: Accountability and citizenship in complex organisations*. Cambridge, UK & New York: Cambridge University Press.

- Bovens, M. (2006). Analysing and Assessing Public accountability: A Conceptual Model. *European Governance Papers* (EUROGOV), C-06-01. Recuperado de: <http://www.connex-network.org/eurogov/pdf/egp-connex-C-06-01.pdf>.
- Bovens, M. (2010). *Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism*. *West European Politics* 33 (5):946 – 67.
- Bovens, M.; Curtin, D.; & Hart, P. (2010). *What Deficit? The Real World of EU Accountability* - Chapter 1: The EU's Accountability Deficit: Reality or Myth? Oxford: Oxford University Press, 2010. Recuperado de: <https://ssrn.com/abstract=1523187>.
- Bovens, M.; Goodin, R. E. & Schillemans, T. (2014). *The Oxford Handbook of Public Accountability - Google Play* (First). New York: Oxford University.
- Black, D. (1958). *The theory of committees and elections*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Brandsma, G. J., & Schillemans, T. (2012). The Accountability Cube: Measuring Accountability, *Journal of Public Administration Research and Theory*, Volume 23, Issue 4, 1 October 2013, Pages 953–975, <https://doi.org/10.1093/jopart/mus034>
- Braga, José C.S.; Paula, Sergio G. (1986). *Saúde e previdência, estudos de política social*. São Paulo: Hucitec.
- Brasil. *Lei nº 1.920, de 25 de Julho de 1953*. Cria o Ministério da Saúde e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L1920.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1920.htm).
- Brasil. *Decreto nº 34.347, de 8 de abril de 1954*. Aprova o regimento do conselho nacional de saúde. Recuperado de: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=166997>.
- Brasil. *Decreto-Lei nº 200/67*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm).
- 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, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320compilado.htm).
- Brasil. *Decreto nº 64.867, de 24 de julho de 1969*. Institui o Fundo Nacional de Saúde (FNS), vinculado ao Ministério da Saúde e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D64867.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D64867.htm).
- Brasil. *Constituição da República Federativa de 1988*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm).
- Brasil. *Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990*. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil,

Brasília, 31 de dezembro de 1990. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm).

Brasil. *Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990*. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 31 de dezembro de 1990. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18142.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18142.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 01 de março de 1994*. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/ECR/ecr1.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/ECR/ecr1.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 10, de 04 de março de 1996*. Acrescenta os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1994. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc10.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc10.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 17, de 22 de novembro de 1997*. Acrescenta dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1994. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 27, de 21 de março de 2000*. Acrescenta o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 27, de 21 de março de 2000*. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 22 de março de 2000. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc27.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc27.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de outubro de 2000*. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao ato das disposições constitucionais transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 14 de setembro de 2000. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm).

Brasil. *Lei Complementar n.º 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. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 56, de 20 de dezembro de 2007*. Prorroga o prazo previsto no caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras

providências. Recuperado de:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc56.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc56.htm).

Brasil. *Decreto n.º 6.976, de 07 de outubro de 2009*. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 08 de outubro de 2009. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 59, de 11 de novembro de 2009*. Acrescenta § 3º ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para reduzir, anualmente, a partir do exercício de 2009, o percentual da Desvinculação das Receitas da União incidente sobre os recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, dá nova redação aos incisos I e VII do art. 208, de forma a prever a obrigatoriedade do ensino de quatro a dezessete anos e ampliar a abrangência dos programas suplementares para todas as etapas da educação básica, e dá nova redação ao § 4º do art. 211 e ao § 3º do art. 212 e ao caput do art. 214, com a inserção neste dispositivo de inciso VI. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 12 de novembro de 2009. Recuperado de:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc59.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc59.htm).

Brasil. *Decreto n.º 7.508, de 28 de junho de 2011*. Regulamenta a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, para dispor sobre a organização do Sistema Único de Saúde - SUS, o planejamento da saúde, a assistência à saúde e a articulação interfederativa, e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7508.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7508.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 68, de 21 de dezembro de 2011*. Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Recuperado de:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc68.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc68.htm).

Brasil. *Emenda Constitucional n.º 93, de 8 de setembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Recuperado de:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm)

Brasil. Ministério da Saúde. (2014). *Sistema de Informações e Orçamento Público em Saúde (SIOPS)*. Disponível em:  
<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/oministerio/principal/siops>.

Brasil. Ministério da Saúde. (2006). *Portaria n.º 399, de 22 de fevereiro de 2006*. Divulga o Pacto pela Saúde – Consolidação do SUS e aprova as Diretrizes Operacionais do Referido Pacto. Brasília (Brasil): Ministério da Saúde. Recuperado de:  
[http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/prtGM399\\_20060222.pdf](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/prtGM399_20060222.pdf).

Brasil. Ministério da Saúde. (2006). *Portaria n.º 699, de 22 de março de 2006*. Aprova e regulamenta o pacto pela saúde. Brasília (Brasil): Ministério da Saúde. Recuperado de:  
[http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0699\\_30\\_03\\_2006.html](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0699_30_03_2006.html).

Brasil. Ministério da Saúde. (2007). *Portaria n.º 204, de 29 de janeiro de 2007*. Regulamenta o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde,



na forma de blocos de financiamento, com o respectivo monitoramento e controle. Recuperado de: [http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2007/prt0204\\_29\\_01\\_2007\\_comp.html](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2007/prt0204_29_01_2007_comp.html).

Brasil. Ministério da Saúde. (2009). *Portaria n.º 2.048, de 3 de setembro de 2009*. Aprova o regulamento do Sistema Único de Saúde (SUS). Recuperado de: [http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2009/prt2048\\_03\\_09\\_2009.html](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2009/prt2048_03_09_2009.html).

Brasil, F., & Capella, A. (2016). Os estudos das políticas públicas no Brasil: passado, presente e caminhos futuros da pesquisa sobre análise de políticas. *Revista Política Hoje*, 25(1), 71-90. Recuperado de <https://periodicos.ufpe.br/revistas/politicahoje/article/view/3710>.

Brender, N., Yzeiraj, B., & Dupuy, F. (2017, January). Risk and accountability: Drivers for change in network governance. The case of school restaurants governance in a Swiss city. *Cogent Business & Management*, Taylor & Francis Journals, 4(1), p. 1384636-138.

Bresser-Pereira, L. C. (1998). *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Editora 34, 1998.

Bresser-Pereira, L. C. (2017). Reforma gerencial e legitimação do estado social. *Revista de Administração Pública*, 51(1), 147-156. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/0034-7612166376>.

Breton, G. (2019). *A Postmodern Accounting Theory: An Institutional Approach*, Emerald Publishing Limited, pp. 256.

Breyner, F. (2006). M. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais. *Revista do CAAP*. Ano X, n.13, 2006.

Bromwich, M., & Scapens, R. S. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1-9. Recuperado de: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002>.

Bruyne, P., Herman, J., & Schoutheete, M. (1982). *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1982.

Bruyne, P. (1998). *Politique de la connaissance: analyse des enjeux et décisions*. Bruxelles: de Boeck.

Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovations*. London: Tavistock.

Buchman, T., Tetlock, P. E., & Reed, R. O. (1996). Accountability and auditors' judgments about contingent events. *Journal of Business Finance and Accounting*, 23, 379-398.

Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1962). *The calculus of consent: the logical foundations of constitutional democracy*. Ann Arbor: The University of Michigan Press.

Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1965). *The Calculus of Consent*. USA: University of Michigan Press.

- Buchanan, J. M. (1975). *The Limits of Liberty: Between Anarchy and Leviathan*. Chicago: University of Chicago Press.
- Buchanan, J. M., & Musgrave, R. A. (1999). *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*. MIT Press.
- Busuioc, M. (2010). *The Accountability of European Agencies: legal provisions and Ongoing Practices*. Delft: Eburon.
- Buttler, E. (2012). *Public Choice: a primer*. London: Great Britain.
- Callon, M. (1984). Some elements of a sociology of translation: domestication of the Scallops and the Fishermen. In: J. Law (Org.). *Power, action and belief: a new sociology of knowledge?* (pp. 196-223). London: Routledge & Kegan. 1984.
- Callon, M. (1986). The Sociology of an Actor-Network: the Case of the Electric 13 Vehicle. In M. Callon, A. Rip & J. Law (Eds.). *Mapping the Dynamics of Science and Technology: Sociology of Science in the real World*. London: MacMillan Press.
- Campbell, D. T. & Stanley, J. C. (1979). Delineamentos experimentais e quase-experimentais de pesquisa. São Paulo: EPU/EDUSP. (Originalmente publicado em 1966).
- Campos, A. M. (1990). Accountability: Quando Poderemos Traduzi-la para o Português? *Revista de Administração Pública*, 24(2), 30-50.
- Campos, H. A. (2008, jul./dez.). Falhas de mercado e falhas de governo: uma revisão da literatura sobre regulação econômica. *Prismas: Dir., Pol. Publ. e Mundial*. Brasília, 5(2), 341-370.
- Campos, M. M.; Borsani, H.; & Azevedo, N. L. (2016, jan./abr.). Méritos e limites da teoria da escolha racional como ferramenta de interpretação do comportamento social e político. *Ciências Sociais Unisinos*, 52(1), 100-112. Recuperado de: [http://revistas.unisinos.br/index.php/ciencias\\_sociais/article/view/csu.2016.52.1.12/5287](http://revistas.unisinos.br/index.php/ciencias_sociais/article/view/csu.2016.52.1.12/5287).
- Carvalho, A. C. (2010). Vinculação de receitas públicas e princípio da não afetação: usos e mitigações. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-24022011-091027/pt-br.php>.
- Carvalho, S. R. (2002). *Saúde Coletiva e Promoção à Saúde: uma reflexão sobre os temas do sujeito e da mudança*. Campinas, 2002. Tese de Doutorado, Faculdade de Ciências Médicas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP, Brasil.
- Catalá, J. P. (2006). Governabilidade Democrática na América Latina no final do século XX. In: L. C. Bresser Pereira & P. Spink. *Reforma do Estado e administração pública gerencial* (7. ed., pp. 227-264). Rio de Janeiro: FGV.
- Catarino, J. R. (2018). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

- Catarino, J. R., & Abraham, M. (2018). O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia. *REI - Revista Estudos Institucionais*, 4(1), 186-210. Recuperado de: <https://doi.org/10.21783/rei.v4i1.263>.
- Cavalcante, P. (2017). *Gestão Pública Contemporânea: do movimento gerencialista ao pós-NPM*. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Ipea - ISSN 1415-4765. Recuperado de: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2319.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2319.pdf).
- Cavalcanti, M. F. R., & Alcadipani, R. (2013). Organizações como processos e Teoria Ator-Rede: a contribuição de John Law para os estudos organizacionais. *Cadernos EBAPÉ*. BR, 11(4), 556-568. Recuperado de: <http://www.scielo.br/pdf/cebape/v11n4/06.pdf>.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (1983). *Metodologia científica*. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure – chapters in the history of American industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- Chandler, J., & Hopewell, S. (2013). Cochrane methods – twenty years experience in developing systematic review methods. *Systematic Reviews*, 2, 76.
- Chu, H., & Ke, Q. (2017). *Research methods: What's in the name? Library & Information Science Research*, 39(4), 284-294.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought, *The Accounting Review*, v. LXI, n.4 October, 1986.
- Collins, J. A., & Fauser, C. J. M. B. (2005). Balancing the strengths of systematic and narrative reviews. *Hum Reprod Update*, 11(2), 103-104. Recuperado de: <https://doi.org/10.1093/humupd/dmh058>.
- Cooper, R. (1976). The open field. *Human Relations*, 29(11), 999-1017.
- Cooper, R., & Law, J. (1995). Organization: distal and proximal views. In R. Cooper & J. Law (Eds.). *Research in the Sociology of Organizations* (Vol. 13, pp. 237-274). Greenwich, CT: JAI Press, 1995.
- Cordeiro, A. M., Oliveira, G. M., Rentería, J. M., & Guimarães, C. A. (2007). Revisão sistemática: uma revisão narrativa. *Revista do Colégio Brasileiro de Cirurgiões*, 34(6), 428-431. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/S0100-69912007000600012>.
- Correia, M. V. C. (2005). *O Conselho Nacional de Saúde e os Rumos da Política de Saúde Brasileira: mecanismo de controle social frente às condicionalidades dos organismos financeiros internacionais* (Tese de Doutorado, UFPE). Recuperado de: <http://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/9680>.
- Côrtes, S. M. V. (2009, julho). Sistema Único de Saúde: espaços decisórios e a arena política de saúde. *Cadernos de saúde pública = Reports in public health*, 25(7), 1626-1633.
- Costa, G. P. (2012). *Heranças patrimonialistas, (dis)funções burocráticas, práticas gerenciais e os novos arranjos do Estado em rede: entendendo a configuração atual da administração pública brasileira*. Tese de Doutorado, Escola Brasileira de Administração Pública e de

Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

- Costa, F., & Martins, G. (2016). Características epistemológicas de publicações científicas em Contabilidade: evidências de um cenário produtivista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(29), 33-68. doi:<https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n29p33>
- Creswell, J. W. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Creswell, J. W. (2013). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*. 3rd edition. Los Angeles: Sage.
- Creswell, J.W., & Plano Clark, V.L. (2013). Pesquisa de métodos mistos. 2ª ed. Porto Alegre: Penso, 2013. 287p.
- Cunill Grau, N. (2000). Responsabilización por el control social. In: CLAD. *La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana*. Buenos Aires: Eudeba. Recuperado de: <http://siare.clad.org/siare/innotend/control/control-nc.pdf>.
- Cunha, P. R., Rausch, R. B., & Cunha, J. V. A. (2010). Contabilidade internacional: uma análise metodológica e técnica das pesquisas publicadas no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e na Revista de Contabilidade & Finanças da USP. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(3), 116-131.
- Dahl, R. (1999). Can International Organizations Be Democratic? A Skeptic's view'. In I. Shapiro & C. Hacker-Gordon (Eds.). *Democracy's Edges*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Dain, S. (2007). Os vários mundos do financiamento da Saúde no Brasil: uma tentativa de integração. *Ciência e Saúde Coletiva*, 12(sup), 1851-64.
- Delgado Jalón, M. L., Navarro Heras, E., y Mora Agudo, L. (2017). Cumplimiento de los requisitos de transparencia: un diagnóstico de la situación para los municipios españoles de más de 50.000 habitantes. *Innovar*, 27(66), 109-121. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.15446/innovar.v27n66.66806>.
- Demo, P. (1981). *Metodologia científica em ciências sociais*. São Paulo: Atlas.
- Dandago, K.I. (2018). Transparency and Accountability in Public Financial Management: a Stewardship Account at Kano State Ministry of Finance, Nigeria. *International Journal of Financial Research*. Vol. 9, No. 2; 2018. Recuperado de: <http://www.sciedupress.com/journal/index.php/ijfr/article/view/13174/8119>.
- Denhardt, R. B., & Denhardt, J. V. (2000). The new public service: Serving rather than steering. *Public administration review*, 60(6), 549-559.
- Diamonde, J. (1999). *Gun, Germs and Steel: The fates of human societies*. New York: W.W. Norton.
- Dias, F. A. C. (2011). *Desvinculação de receitas da União, ainda necessária?* Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado - Textos para discussão n. 103, p. 1-25, 2011. Recuperado

de: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-103-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-ainda-necessaria>

- Dias, L. N. S.; Matias-Pereira, J.; Farias, M. R. S.; Pamplona, V. M. S. (2013). Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela União aos Municípios auditados pela Controladoria Geral da União. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24 (63), pp. 206-2018.
- Diniz, E. 1996. Em busca de um novo paradigma: a reforma do Estado no Brasil dos anos 90. *Revista São Paulo em Perspectiva*, São Paulo, v. 10, n. 4, out./dez.
- Diniz, E. (1998). Uma perspectiva analítica para a reforma do Estado. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, (45), 29-48. <https://dx.doi.org/10.1590/S0102-64451998000300003>.
- Dowding, K. (1996). *Public Choice and Local Governance*. In: King D., Stoker G. (eds) *Rethinking Local Democracy. Government Beyond the Centre*. Palgrave, London.
- Downs, A. (1957). *An Economic Theory of Democracy*. Nova Iorque, Harper and Row.
- Dubnick, M. J. (2003). Accountability and Ethics: Reconsidering the Relationships. *International Journal of Organization Theory and Behavior*. 6. 10.1108/IJOTB-06-03-2003-B002.
- Dubnick M. J., & Frederickson, H. G. (2010). Accountable Agents: Federal Performance Measurement and Third-Party Government. *Journal of Public Administration Research and Theory* 20: 143 -159.
- Duarte, T. (2009). A possibilidade da investigação a 3: reflexões sobre triangulação (metodológica). Cies e-working paper. Centro de Investigação e Estudos de Sociologia. Recuperado de: [http://www.cies.iscte.pt/destaques/documents/CIES-WP60\\_Duarte\\_003.pdf](http://www.cies.iscte.pt/destaques/documents/CIES-WP60_Duarte_003.pdf).
- Dunn, W. N. (2008). *Public policy analysis: An introduction*. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.
- Dye, T. R. (2002). *Understanding public policy* (10th ed.). Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.
- Eisenhardt, K. M. (1988). Agency- and institutional-theory explanations: the case of retail sales compensation. *Academy of Management Journal*, 31(3), 488–511. Recuperado em 04 de janeiro de 2017, de: <https://doi.org/10.2307/256457>.
- Elster, Jon. (1999) *Accountability in athenian politics*. In: PRZEWORSKI, Adam; SOTOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (eds). *Democracy, Accountability and Representation*. Cambridge: Cambridge University Press. (Cambridge Studies in the Theory of Democracy).
- Erkkilä, T. (2007). Governance and accountability: A shift in conceptualization. *Public Administration Quarterly*, 31(1/2), 1-38. Recuperado de: <http://faculty.cbpp.uaa.alaska.edu/afgjp/PADM601%20Fall%202007/Governance%20and%20Accountability.pdf>.

- Ernst, U. F. W. (2004). Methods for resolving problems of responsibility and transparency in the activities of SOEs in market economies: Models and results. *Corporate Ownership and Control*, 1(3), 37-43. Recuperado de: <https://doi.org/10.22495/cocv1i3p4>
- Fadel, C. B., Schneider, L., Moimaz, S. A. S., & Saliba, N. A. (2009). Administração pública: o pacto pela saúde como uma nova estratégia de racionalização das ações e serviços em saúde no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 445-456.
- Falcão, M. A. Neiva, L. J. F. (2016). A economia política do tributo segundo a Teoria do *Public Choice*: análise do caso brasileiro para uma melhor compreensão do desenvolvimento político. *Direito e Desenvolvimento*, v. 7, n. 13, João Pessoa, p. 237-258, 2016.
- Faoro, R. (2012). *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 5 ed. São Paulo: Globo.
- Faria, F. M. G., & Rodrigues, M. D. S. B. (2018). O Desequilíbrio Federativo e a Desvinculação de Receitas da União. *Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia – Geral do Estado de Minas Gerais*, v. 15, n. 1, jan./dez., p. 85-100, 2018.
- Fausto, B. (1975). *A Revolução de 1930: historiografia e história*. São Paulo: Brasiliense, 1975.
- Fetters, M.D., Curry, L.A., & Creswell, J.W. (2013). Achieving integration in mixed methods designs-principles and practices. *Health Serv Res*. 2013 Dec;48(6 Pt 2):2134-56.
- Fleury, S. (2009). Revisitando" a questão democrática na área da saúde": quase 30 anos depois. *Saúde em Debate*, 33(81).
- Fisher, R. P., & Myers, B. A. (2011). Free and simple GIS as appropriate for health mapping in a low resource setting: A case study in eastern indonesia. *International Journal of Health Geographics*, 10 doi:10.1186/1476-072X-10-15
- Figueiredo, J. O., Prado, N. M. B. L., Medina, M. G., & Paim, J. S. (2018). Gastos público e privado com saúde no Brasil e países selecionados. *Saúde em Debate* [online]. 2018, v. 42, n. spe2, pp. 37-47. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/0103-11042018S203>.
- Filgueiras, F. (2011). Além da transparência: *accountability* e política da publicidade. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, (84), 65-94. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/S0102-64452011000300004>
- Flick, U. (2009). *Introdução à pesquisa qualitativa*. 3.ed. Porto Alegre: Bookman.
- Franco, L. M. G., Rezende, D. A., Figueiredo, F. C., & Nascimento, C. (2014). Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da Internet. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 140-153. Recuperado de: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/29958/nivel-de-divulgacao-eletronica-da-contabilidade-publica-dos-municipios-do-parana-no-ambiente-da-internet/i/pt-br>.
- Frezatti, F., de Aguiar, A. B., de Araujo Wanderley, C., & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 47.

- Frink, D. D., & Ferris, G. R. (1998). Accountability, impression management, and goal setting in the performance evaluation process. *Human Relations*, 51, 1259–1283.
- Garcia, R. C. (2008). Despesas correntes da União: visões e opções. *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)*. Brasília: IPEA.
- Gentil, D. L. (2006). *A Política Fiscal e a Falsa Crise da Seguridade Social Brasileira – Análise financeira do período 1990–2005*. 2006. 244f. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- Gerschman, S., & Borges dos Santos, M. A. (2006). O Sistema Único de Saúde como desdobramento das políticas de saúde do século XX. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 21(61). Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/107/10706110/>.
- Gibbons, J., & Schiaffino, M. K. (2016). Determining the spatial heterogeneity underlying racial and ethnic differences in timely mammography screening. *International Journal of Health Geographics*, 15(1) doi:10.1186/s12942-016-0067-3.
- Glaser, B., & Strauss, A. (1971) *Status Passage*. Aldine, Chicago, IL.
- Gotteland, C., McFerrin, B. M., Zhao, X., Gilot-Fromont, E., & Lélou, M. (2014). Agricultural landscape and spatial distribution of toxoplasma gondii in rural environment: An agent-based model. *International Journal of Health Geographics*, 13(1) doi:10.1186/1476-072X-13-45.
- Greenhalgh, T. (1997). How to read a paper: Papers that summarise other papers (systematic reviews and meta-analyses). *BMJ Clinical Research* 315(7109):672.
- Greene, J. C., Caracelli, V. J. C., & Graham, W. F. (1989). Towards a conceptual framework for mixed-method evaluation designs. *Educational Evaluation and Policy Analysis*, New York, v. 11, n.3, p. 255-274, 1989.
- Gros, D. B. (1993). *Liberalismo, empresariado e ação política na Nova República*. In: DINIZ, E. (Org.). *Empresários e modernização econômica. Brasil — Anos 90*. Florianópolis: Editora da UFSC/IDACON, 1993. p. 133-153.
- Goldenberg, P., Marsiglia, R. M. G., & Gomes, M. H. A. (2003). O clássico e o novo: tendências, objetos e abordagens em ciências sociais e saúde. Rio de Janeiro, Fiocruz.
- Gomes, F. D. B. C. (2014). Impasses no financiamento da saúde no Brasil: da constituinte à regulamentação da emenda 29/00. *Saúde em debate*, 38(100), 6-17. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/4063/406341754002.pdf>.
- Gonçalves, A., Gonçalves, R., Lustosa, P., & Celestino, E. (2010). Da Secretaria de Saúde ao Conselho: análise de relatórios de prestação de contas com base nas características qualitativas da informação contábil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 92-111. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v4i8.34760>.
- Guanilo, M. C. D. la T. U., Takahashi, R. F., & Bertolozzi, M. R. (2011). Revisão sistemática: noções gerais. *Revista da Escola de Enfermagem da USP*, 45(5), 1260-1266. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/S0080-62342011000500033>.

- Hall, A. T., Frink, D.D, & Buckley, M. R. (2017). An accountability account: A review and synthesis of the theoretical and empirical research on felt accountability. *Journal of Organizational Behavior*, 38 (92), 204-224, doi: 10.1002/job.2052.
- Haque, M. S. (2000). Significance of accountability under the new approach to public governance. *International Review of Administrative Sciences*, 66(4), 599-617.
- Harlow, C., & Rawlings, R. (2007). Promoting accountability in multilevel governance: a network approach. *European Law Journal*, v. 13, n. 4, p. 542-62, 2007.
- Harrison, T. M., Guerrero, S., Burke, G. B., Cook, M., Cresswell, A., Helbig, N., & Pardo, T. (2012). Open government and e - government: Democratic challenges from a public value perspective. *Information Polity*, 17 (2), 83 - 97.
- Held, D. (2004). Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective, *Government and Opposition* 39(2).
- Held, D. (2006). Varieties of transparency. In: Hood, C.; Heald, D. (Eds.). *Transparency. The key to better governance*. New York: Oxford University Press, 2006. p. 25-43.
- Hendriksen, E. S.; & Breda, M. F. V. (1999). *Teoria da contabilidade*. 1. ed. São Paulo: Atlas.
- Higgins, J.P.T. and Green, S. (2011). *Cochrane Handbook for Systematic Reviews of Interventions*. Version 5.1.0. The Cochrane Collaboration. Recuperado de: <http://handbook-5-1.cochrane.org>.
- Homero Jr., P. F. (2016). Crítica Metodológica e Epistemológica de Pesquisas Contábeis Experimentais Publicadas no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 10(2), 220-233.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons. *Public Administration*, Vol. 69, No. 1, 1991, pp. 3-19. doi:10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x
- Hood, C.; & Dixon, R. (2015). *A government that worked better and cost less: evaluating three decades of reform and change in UK central Government*. USA: Oxford University Press, 2015.
- Hochman, G.; Arretche, M.; & Marques, E. (orgs.). (2007). *Políticas públicas no Brasil*. Rio de Janeiro, Editora Fiocruz, 398 p.
- Hopwood, A. (2007). Whither accounting research. *The Accounting Review*, Vol. 82 No. 5, pp. 1365-1374.
- Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has management accounting research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10-30. Recuperado de: <http://sro.sussex.ac.uk/57230/5/hasmgtagbeencriticalfinalversionsubmittedjuly2015.pdf>.
- Huerta Munoz, U., & Källestål, C. (2012). Geographical accessibility and spatial coverage modeling of the primary health care network in the western province of Rwanda. *International Journal of Health Geographics*, 11 doi:10.1186/1476-072X-11-40



- Hui, D. (2012). *Actor-network theory analysis of the budgetary process in the New Zealand school sector*. Auckland University of Technology.
- Hudaya, M., Smark, C., Watts, T., & Silaen, P. (2015). The Use of Accountability Reports and the Accountability Forum: Evidence from an Indonesian Local Government. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 9(4), 57-70. Recuperado de: <https://doi.org/10.14453/aabfj.v9i4.5>.
- Ianni, A. M. Z. (2015). O campo temático das ciências sociais em saúde no Brasil. *Tempo Social*, 27(1), 13-32.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*. Sarasota, Fla.: American Accounting Association. Recuperado em 04 de janeiro de 2017, de: <http://trove.nla.gov.au/work/21734674?selectedversion=NBD453629>.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2017). *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Recuperado em 05 de janeiro de 2017, de: <http://www.ifrs.org>.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective International Public Sector – Study 13*. Recuperado de: <https://www.ifac.org/publications-resources/study-13-governance-public-sector>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2017). *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Recuperado em 05 de janeiro de 2017, de: <https://www.ipsasb.org/>.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2017). PIB. Recuperado de: <http://www.ibge.gov.br/>.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). *Produto Interno Bruto – PIB*. (2019). PIB. Recuperado de: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>.
- Iudícibus, S. D.; Lopes, A. B. (2008). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S.; Martins, E.; & Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: Aspectos Relevantes Da Epopéia De Sua Evolução. *Revista de Contabilidade E Finanças*, 16(38), 7–19. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772005000200002>.
- Iudícibus, S. de. (2013). Rumo à contabilidade econômica ou à nobre origem? *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(61), 7–8. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000100002>.
- Iudícibus, S., & Martins, E. (2015). Estudando e pesquisando Teoria: o futuro chegou? *Revista Universo Contábil*, 11(1), 06-24. Doi 10.4270/ruc.2015101. Recuperado de: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/35285/estudando-e-pesquisando-teoria--o-futuro-chegou-i/pt-br>.
- Jaccoud, L., & Vieira, F.S. (2018). *Federalismo, integralidade e autonomia no SUS: a desvinculação da aplicação de recursos federais e os desafios da coordenação*. Brasília: Ipea, 2018. (Texto para Discussão). Recuperado de: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=33855](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33855)

&catid=411&Itemid=433.

- Jakovljevic, M., Potapchik, E., Popovich, L., Barik, D., & Getzen, T. E. (2016). Evolving Health Expenditure Landscape of the BRICS Nations and Projections to 2025. *Health Economics*, 26(7), 844–852.
- Janesick VJ. The dance of qualitative research design: metaphor, methodolatry, and meaning. In: Denzin NK, Lincoln YS. *Strategies of qualitative inquiry*. Thousand Oaks: Sage; 1998. Cap. 2, p. 35-55.
- Jeacle, I. (2016). The popular pursuit of DIY: Exploring the role of calculative technologies in an actor network. 2016. *Management Accounting Research*, In press. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.01.004>.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. Recuperado em 07 de janeiro de 2017, de: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X).
- Johnson, R. B., & Onwuegbuzie, A. J.(2004). Mixed methods research: a research paradigm whose time has come. *Educational Researcher*, Washington, DC, v. 7, n. 33, p. 14-26, 2004.
- Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 24. 161-193. Copenhagen Business School, Frederiksberg, Denmark. Recuperado de: <https://www.researchgate.net/publication/227428976>.
- Kalberg, S. (2010). *Max Weber – Uma introdução*. Trad. Vera Pereira. Rio de Janeiro: Zahar.
- Kamadjeu, R. (2009). Tracking the polio virus down the congo river: A case study on the use of google earth™ in public health planning and mapping. *International Journal of Health Geographics*, 8(1) doi:10.1186/1476-072X-8-4.
- Kashiwakura, H. K. (2019). *Retrato da atenção básica no Brasil: um estudo sobre a alocação de recursos financeiros e a sua relação com a infraestrutura básica de saúde dos municípios*. Tese de doutorado, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Keohane, R. O. (2002). *Global governance and democratic accountability*. Unpublished paper from the Miliband Lectures, London School of Economics, Spring, 2002.
- Kettl, D. F. (2006). A revolução global: reforma da administração do setor público. In: Bresser Pereira, L. C.; Spink, P. K. (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2006. p. 64-102.
- Kidder, L. H. (Org.) (1987). Selltitz, Wrightsman e Cook: Métodos de pesquisa nas relações sociais (2ª ed.). São Paulo: EPU.
- Klijn, E. H.; & Koppenjan, J. F. M. (2014). Accountable networks. In *The Oxford Handbook of Public Accountability* (9th ed.). New York: Oxford University Press. Recuperado de: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199641253.001.0001>.

- Kluvers, R. (2013). Hierarchical position in local government and perceptions of accountability. *Corporate Ownership & Control* / Volume 11, Issue 1, 2013, Continued – 3.
- Kohama, H. (2009). *Balanços Públicos: teoria e prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Kourilsky, P. (2011). Les sciences qui s'ignorent. In: KEROUEDAN (dir.). *Santé internationale – Les enjeux de santé au Sud*. Paris: Presses de Sciences Po. p. 15-18.
- Kunkel, J. H. (1985). Vivaldi in Venice: an historical test of psychological propositions. *The Psychological Record*, 35, 445-457.
- Lægreid, P. (2014). Accountability and the New Public Management. In: Bovens, M.; Goodin, R. E.; Schillemans, T. (Eds.). *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford: Oxford University Press, 2014. p. 324–338.
- Lagarde, M. (2012). How to do (or not to do) ... Assessing the impact of a policy change with routine longitudinal data. *Health Policy and Planning*, v.27, p. 76–83, 2012.
- Lasserson, T.J., Thomas, J., & Higgins, J.P.T. (2019). Chapter 1: Starting a review. In: Higgins JPT, Thomas J, Chandler J, Cumpston M, Li T, Page MJ, Welch VA (editors). *Cochrane Handbook for Systematic Reviews of Interventions* version 6.0 (updated July 2019).
- Latour, B. (1987). *Science in Action: How to Follow Scientists and Engineers Through Society*. Cambridge: Harvard University Press.
- Latour, B. (1996). On Interobjectivity. *Mind, Culture, and Activity*, 3, 4, pp. 228-245.
- Latour, B. (2000). *Ciência em ação: como seguir cientistas e engenheiros sociedade afóra*. São Paulo: Ed. Unesp, 2000.
- Latour, B. (2001). *A esperança de pandora: ensaios sobre a realidade dos estudos científicos*. São Paulo: Edusc.
- Latour, B. (2005). *Reassembling the social: An introduction to actor-network-theory*. Oxford: Oxford University Press, 2005.
- Latour, B. (2006). *Como terminar uma tese de sociologia: pequeno diálogo entre um aluno e seu professor (um tanto socrático)*. São Paulo, SP: Cadernos de Campo.
- Latour, B. (2012). *Reagregando o social: uma introdução à teoria do Ator-Rede*. Bauru: Universidade do Sagrado Coração, 2012.
- Law, J. (1986). On the methods of long-distance control: vessel, navigation and the Portuguese rout to India. In: LAW, J. *Power action and believe: a new sociology of knowledge?* Heley: Routledge (sociological Review Monograph, 32), 1986.
- Law, J. (2007). *Actor Network Theory and Material Semiotics*. Recuperado de: <http://heterogeneities.net/publications/Law2007ANTandMaterialSemiotics.pdf>.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: managing differentiation and integration*. Boston: Harvard University Press, 1967.

- Lasswell, H. (1951). The Policy Orientation. In: Lerner, D.; Lasswell, H. *The Policy Sciences*. Stanford, CA: Stanford University Press, 1951.
- Leary, M. R. (2012). Introduction to behavioral research methods, 6a ed. New Jersey, Pearson Education Inc.
- Lemos, A. (2013). *A comunicação das coisas: teoria ator-rede e ciber-cultura*. São Paulo: Anna-blume, 2013, p. 42.
- Lemieux, P. (2015). The state and public choice. *The Independent Review*, v. 20, n. 1, p. 23-31, 2015.
- Lima, J. C. (2003). Descentralização e Accountability em uma Região de Saúde. 1. *Saúde Pública, Periódico. I. Centro Brasileiro de Estudos de Saúde, CEBES CDD 362.1*, 27(65), 221-233. Recuperado de: [https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/icict/712/3/Travassos\\_Viacava\\_Landmann\\_Alocacao%20equitativa\\_2003.pdf#page=46](https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/icict/712/3/Travassos_Viacava_Landmann_Alocacao%20equitativa_2003.pdf#page=46).
- Lima, L. D. de, Queiroz, L. F. N. de, Machado, C. V., & Viana, A. L. D. (2012). Descentralização e regionalização: dinâmica e condicionantes da implantação do Pacto pela Saúde no Brasil. *Ciência & Saúde Coletiva [online]*, 17(7), 1903-1914. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/630/63023392030/>.
- Lin, S., Yen, C., Chiu, T., Chi, W., & Liou, T. (2015). New indices for home nursing care resource disparities in rural and urban areas, based on geocoding and geographic distance barriers: A cross-sectional study. *International Journal of Health Geographics*, 14(1). Doi:10.1186/s12942-015-0021-9.
- Linden, A.; & Arbor, A. (2015). Conducting interrupted time-series analysis for single- and multiple-group comparisons. *The Stata Journal*, v. 15, n. 2, p. 480-500, 2015.
- Longo, C. A., & Troster, R. L. (1993). *Economia do setor público*. São Paulo: Atlas.
- Lopes, A. L. M., & Fraccolli, L. A. (2008). Revisão sistemática da literatura e metassíntese qualitativa: Considerações sobre sua aplicação na pesquisa em enfermagem. *Texto e Contexto Enfermagem*, 17(4), 771-778.
- Lopes, A. B. (2009). *The relation between firm-specific corporate governance, cross-listing and the informativeness of accounting numbers in Brazil*. Thesis (Doctor of Philosophy Degree), Faculty of Humanities, University of Manchester, Manchester, UK.
- Lopes, I. F., & Beuren, I. M. (2017). Análise das Publicações Internacionais de Contabilidade Gerencial sob a Lente da Teoria Ator-Rede. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 10, n. 2, p. 189-210, Maio-Agosto, 2017. 22 página(s). Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100204>.
- Lord, C. (1998). *Democracy in the European Union*. Sheffield Academic Press.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21(1), 110-115. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.002>.

- Lukka, K., & Vinnari, E. (2014). Domain theory and method theory in management accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 27, n. 8, p. 1308-1338, 2014.
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. G., Silva, L. M., Filho, J. F. R., Pederneiras, M. M. M., & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência Contábil na Área Pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP*, Ribeirão Preto, v. 4, n. 8, p. 69-91, jan-abr 2010.
- Machado R.R., Costa E., Erdmann A.L., Albuquerque G.L., & Ortiga, A.M.B. (2009). Entendendo o pacto pela saúde na gestão do SUS e refletindo sua implementação. *Revista Eletrônica de Enfermagem*. 2009, 11(1):181-7. Recuperado de: <http://www.fen.ufg.br/revista/v11/n1/v11n1a23.htm>.
- Major, M. J. (2017). Positivism and “alternative” accounting research. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(74), 173-178. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201790190>.
- Mansur, D. O. U. (2018). A desvinculação das receitas da União: elementos e (in)constitucionalidades. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- Marques, R. M., & Mendes, A. (2005). Os dilemas do financiamento do SUS no interior da Seguridade Social. *Revista Economia e Sociedade*. Campinas, v. 14, n. 1, p. 159-175, 2005.
- Marten, R., McIntyre, D., Travassos, C., Shishkin, S., Longde, W., Reddy, S., & Vega, J. (2014). An assessment of progress towards universal health coverage in Brazil, Russia, India, China, and South Africa (BRICS). *The Lancet*, 384(9960), 2164–2171.
- Martins, E., Martins, V. A., & Martins, E. A. (2007). Normatização Contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil - UFPE*, Recife, v. 1, nº 1, p.7-30.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- Mascarenhas, R.C. (1993). Building an enterprise culture in the Public Sector: Reform of the Public Sector in Austrália, Britain and New Zealand. *Public Administration Review*, v.53, n.1, jul./agos 1993, p.319-328.
- Matheus, M. C. C. (2009). Metassíntese qualitativa: desenvolvimento e contribuições para a prática baseada em evidências. *Acta Paul Enferm.*; 22 (Especial-Nefrologia):543-5.
- Matias-Pereira, J. (2010). *Governança no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2012). *Finanças públicas: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público*. 6 ed. São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2016). *Manual de Metodologia da Pesquisa Científica*. 4 ed. São Paulo: Atlas.
- Marinho, A. (2003). Avaliação da eficiência técnica nos serviços de saúde nos municípios do estado do Rio de Janeiro. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, 57 (3), pp. 415-432.

- Medeiros, A. K., Crantschaninov, T. I., & Silva, F. C. (2013). Estudos sobre *accountability* no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública*, 47(3), 745-775. Recuperado em 07 de janeiro, 2019, de <https://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122013000300010>
- Meijer, A. (2009). Understanding modern transparency. *International Review of Administrative Sciences*, v. 75, n. 2, p. 255-269.
- Mello, G. A., & Viana, A. L. D. (2012). Uma história de conceitos na saúde pública: integralidade, coordenação, descentralização, regionalização e universalidade. *História, Ciências, Saúde – Manguinhos*, Rio de Janeiro, v.19, n.4, out-dez. 2012, p. 1219-1239. Recuperado em 07 de janeiro, 2019, de [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-59702012000400007&script=sci\\_abstract&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-59702012000400007&script=sci_abstract&tlng=pt).
- Mello, A. D. C, & Pinheiro, D. S. (2014). Desvinculação das Receitas da União: argumentos que justificam sua criação e manutenção. *Revista de Gestão Pública práticas e desafios*, Recife, Out, 2014. Recuperado em 07 de janeiro, 2019, de <http://www.repositorios.ufpe.br/revistas/index.php/gestaopublica/article/view/1862>.
- Mendes, A. L. L.; Fracolli, L. A. (2008). Revisão sistemática de literatura e metassíntese qualitativa: considerações sobre sua aplicação na pesquisa em enfermagem. *Texto Contexto Enfermagem*, Florianópolis, v. 17, n. 4, p. 771-779, out./dez. 2008.
- Mendes, Á. (2014). O fundo público e os impasses do financiamento da saúde universal brasileira. *Saúde e Sociedade*, 23(4), 1183-1197. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-12902014000400006>.
- Mendes, C. C. (2013). Relações entre gasto público, demanda social e arranjos federativos: o caso do Nordeste Brasileiro. *Revista Econômica do Nordeste*, Volume 44, nº 01, p. 145-162, janeiro – março, 2013.
- Mendes, Á., & Weiller, J. A. B. (2015). Renúncia fiscal (gasto tributário) em saúde: repercussões sobre o financiamento do SUS. *Saúde em Debate*, Rio de Janeiro, v. 39, p. 491-505, 2015.
- Mendes, Á., & Funcia, F. R. (2016). O SUS e seu financiamento. In: Marques, R.M.; Piola, S.F.; Roa, A.C. Sistema de saúde no Brasil: organização e financiamento. Rio de Janeiro: Abres; Brasília: Ministério da Saúde, Departamento de Economia da Saúde, investimentos e desenvolvimento; OPAS/OMS no Brasil, 2016.
- Merkel-Davies, D. M., & Brennan, N. M. (2017). A theoretical framework of external accounting communication: Research perspectives, traditions, and theories. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30 Issue: 2, pp.433-469. Recuperado em 10 de janeiro, 2019, de: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2039>.
- Mertens, D. M. (2005). Research and evaluation in education and psychology: Integrating diversity with quantitative, qualitative and mixed methods (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Michener, G.; Bersch, K. (2011). Conceptualizing the quality of transparency. *Political Concepts*, v. 49, p. 1-27.

- Miguel, L. F. (2005). Impasses da accountability: dilemas e alternativas da representação política. *Revista de Sociologia e Política*, (25). Recuperado em 10 de janeiro, 2019, de <http://www.redalyc.org/html/238/23802504/>.
- Miller, P. (1990). On the interrelations between accounting and the state. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 4, p. 315-338, 1990.
- Miller, P. (1991). Accounting innovation beyond the enterprise: problematizing investment decisions and programming economic growth in the UK in the 1960s. *Accounting, Organizations and Society*, v. 16, n. 8, p. 733-762, 1991.
- Miller, P. (1994). *Accounting as social and institucional practice*. New York: Cambridge University Press, 1994.
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*. 21. 124-129. Recuperado em 11 de janeiro, 2019, de <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.005>.
- Moreno, E.; Crisp, B. & Shugart, M. D. (2003). The accountability deficit in Latin America, in *Democratic accountability in Latin America*. Mainwaring, S.; Welna, C. (eds.). Oxford/Nova York, Oxford University Press.
- Mota, A. E. (1995). *Cultura da crise e Seguridade Social*. São Paulo: Cortez, 1995.
- Mota, A. E. (2007). Serviço Social e Seguridade Social: uma agenda recorrente e desafiante. *Em Pauta: Teoria Social & Realidade Contemporânea*. Rio de Janeiro, n. 20, p. 127-138.
- Moura, M. R., & Tavares, J. F. C. (2011). *Desvinculação de Receitas da União – DRU: impacto da prorrogação, avaliação com base em dados de 2010 a 2012*. Brasília: Senado Federal, 2011.
- Moya. M. A., Neria, A. B., & Corona, F. J. F. (2018). Transparency and accountability, mechanisms to limit subnational public debt? *Contaduría y Administración, Accounting and Management*, vol. 63(3), pages 28-29, Julio-Sep.
- Mulgan, R. (2000). *Accountability: An Ever-Expanding Concept?* Public Administration. 78. 555 - 573. 10.1111/1467-9299.00218. Recuperado em 10 de janeiro, 2019, de <https://pdfs.semanticscholar.org/dbcf/2e050eca092001fe6c1111e326e6f5d56139.pdf>
- Mulgan, R. (2014). *Accountability Deficits*, in Mark Bovens, Robert E. Goodin and Thomas Schillemans (ed.), *Oxford Handbook of Public Accountability*, Oxford University Press, Oxford, UK, pp. 545-559.
- Musgrave, R. A. (1974). *Teoria das finanças públicas*. São Paulo: Atlas.
- Musgrave, R. A.; & Musgrave, P. B. (1980). *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: USP, 1980.
- Nascimento, H. H. V, Botelho, D. R., & Lima, D. V. (2011). Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. *RIC - Revista de Informação Contábil*. Recife, v. 5, n. 2, p. 21-42, abr.-jun. 2011.

- Nascimento, V. B. (2007). *SUS: pacto federativo e gestão pública*. São Paulo: Aderaldo & Rothschild.
- Nakagawa, M. (2007). *Accountability: a razão de ser da contabilidade*. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 7–7.
- Nakagawa, M. M., Relvas, T. R. S., & Filho, J. M. D. (2008). *Accountability: a razão de ser da contabilidade*. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 1(3), 83–100. Recuperado em 04 de janeiro de 2017, de: <https://doi.org/10.17524/repec.v1i3.17>.
- Newey, W. K., & West, K. D. A. (1987). Simple, positive semi-definite, heteroscedasticity and autocorrelation consistent covariance matrix. *Econometrica*, v. 55, n. 3, p. 703-708. 1987.
- Neto, L. H. R. (2008). A Formação Do Estado Brasileiro: Patrimonialismo, Burocracia e Corrupção. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, v. 2, n. 1, 2008.
- Ngulube, P. (2015). Trends in research methodological procedures used in knowledge management studies. *African Journal of Library, Archives and Information Science*, 25(2), 125-143.
- Nkhoma, E. T., Hsu, C. E., Hunt, V. I., & Harris, A. M. (2004). Detecting spatiotemporal clusters of accidental poisoning mortality among texas counties, U.S., 1980-2001. *International Journal of Health Geographics*, 3. Doi: 10.1186/1476-072X-3-25
- Noor, A. M., Alegana, V. A., Gething, P. W., & Snow, R. W. (2009). A spatial national health facility database for public health sector planning in kenya in 2008. *International Journal of Health Geographics*, 8(1). Doi: 10.1186/1476-072X-8-13
- Ntim, C. G., Soobaroyen, T., & Broad, M. J. (2017). Governance structures, voluntary disclosures and public accountability: The case of UK higher education institutions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(1), 65–118.
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2013). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 3 ed.
- Nobre, J. C. A., & Pedro, R. M. L. R. (2013). Reflexões sobre possibilidades metodológicas da teoria ator-rede. *Revista Ator-Rede*, 1(1), 47-56. Retrieved from <http://web.unifoa.edu.br/cadernos/edicao/14/47.pdf>.
- OCDE. (2018). *Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018*, Éditions OCDE, Paris.
- Ocheni, S. I., & Agba, M. S. (2018). Fiscal decentralisation, public expenditure management and human capital development in nigeria. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 7(1), 153-162. doi:10.2478/ajis-2018-0016
- Ouma, P. O., Agutu, N. O., Snow, R. W., & Noor, A. M. (2017). Univariate and multivariate spatial models of health facility utilisation for childhood fevers in an area on the coast of kenya. *International Journal of Health Geographics*, 16(1) doi:10.1186/s12942-017-0107-7.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability Horizontal e Novas Poliarquias. *Lua Nova*, n.44 (1998): pp.27-54.



- Oliveira, J. GM., & Macedo, A. C. A contabilidade societária como mecanismo de acompanhamento da gestão pública: um modelo de reestruturação das demonstrações patrimoniais. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 16, n. 2, p. 9-27, ago. 2005.
- Olsen, J. P. (2018). *Accountability democrática, ordem política e mudança: explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia* /Johan P. Olsen; tradução, Eliane Rio Branco. -- Brasília: Enap, 2018. 327 p.
- Olson, M. (1965). *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*. Cambridge: Harvard University Press.
- Olson, M. (1982). *The Rise and Decline of Nations – Economic Growth, Stagflation and Social Rigidities*. Yale University Press. London.
- Organização Mundial da Saúde. (2003). *Investir na saúde: Resumo das conclusões da comissão sobre macroeconomia e saúde*. Recuperado de: [http://www.who.int/macrohealth/infocentre/advocacy/en/investir\\_na\\_saúde\\_port.pdf](http://www.who.int/macrohealth/infocentre/advocacy/en/investir_na_saúde_port.pdf).
- Osborne, S., & Radnor, Z. (2016). The New Public Governance and Innovation in Public Services. In J. Torfing & P. Triantafyllou (Eds.), *Enhancing Public Innovation by Transforming Public Governance* (pp. 54-70). Cambridge: Cambridge University Press. Recuperado de: doi:10.1017/CBO9781316105337.003
- Ostrom, V., & Ostrom, E. (1971). Public Choice: A Different Approach to the Study of Public Administration. *Public Administration Review*, mar-apr, 1971: 203-216.
- Ostrom, V., & Ostrom, E. (1977). *Public Goods and Public Choice*. Workshop in Political Theory and Policy Analysis. Indiana University.
- Oxman, A., & Guyatt, G. (1993). The science of reviewing research. *Annals of the New York Academy of Sciences* 1993; 703: 125–133.
- Paiva, C. H. A., & Teixeira, L. A. (2014). Health reform and the creation of the Sistema Único de Saúde: notes on contexts and authors. *História, Ciências, Saúde- Manguinhos*, Rio de Janeiro, v.21, n.12, p.15-36, 2014. Recuperado de://dx.doi.org/10.1590/S0104-59702014000100002.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70. Recuperado de: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.06.002>.
- Parker, R. H. (2016). Thirteen not out: Nobes & Parker, Comparative International Accounting, 1981–2016. *Accounting History*, 21(4), 512–521.
- Paterson, B. L., Thorne, S. E., Canam, C., & Jillings, C. (2001) *Meta-Study of Qualitative Health Research: A Practical Guide to Meta-Analysis and Meta-Synthesis*. Sage, Thousand Oaks, CA.
- Piola, S. F., Paiva, A. B., Sá, E. B., & Servo, L. M. S. (2013). *Financiamento Público da Saúde: Uma história a Procura de rumo. Texto para discussão 1846*. Brasil: IPEA, 2013. Recuperado de:: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1580/1/TD\\_1846.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1580/1/TD_1846.pdf).

- Popper, K. R. (2013). *A lógica da Pesquisa Científica*. Tradução: Leonidas Hegenberg; Octanny Silveira de Mota. 2. ed. São Paulo: Cultrix, 2013.
- Paton, W. (1922). *Accounting theory*. Accounting Series Press.
- Paton, W., & Littleton, A. (1940). *Introduction to Corporate Accounting Standards*. Monograph n° 3, American Accounting Association.
- Paulsen, L. (2017). *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 31.
- Pereira, P. T. (1997). A teoria da escolha pública (*public choice*): uma abordagem neoliberal? *Análise Social*, vol. xxxii (141), 1997 (2.º), 419-442.
- Perrow, C. (1976). *Organizational analysis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company.
- Piotrowski, S. J., & Bertelli, A. (2010). *Measuring Municipal Transparency*. 14th IRSPM Conference, Bern, Switzerland, April.
- Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2009). *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368. Recuperado de: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n6/06.pdf>.
- Pinheiro, D. S.; & Mello, A. D. C. (2014). Desvinculação das Receitas da União: argumentos que justificam sua criação e manutenção. *Revista Gestão Pública Práticas e Desafios*. Recife, v. 6, n. 2, 2014. Recuperado de: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaopublica/article/view/1862/1447>.
- Pollitt, C.; & Hupe, P. (2011). Talking about government: The role of magic concepts. *Public Management Review*, 13(5), 641-658.
- Pollitt, C.; & Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: a Comparative Analysis - New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*. New York: Oxford University Press, 2011.
- Popper, K. (2013). *A lógica da pesquisa científica*. 2 ed. São Paulo: Cultrix.
- Prais, S. J., & Winsten, C. B. *Trend estimators and serial correlation*. Chicago: Cowles Commission, CCDP statistics; n. 383, 1954.
- Przeworski, A. (2006). A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER PEREIRA, Luiz C.; SPINK, Peter K. (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2006. p. 35-63.
- Queiroz, I. A. S.; Rodrigues, A. (2012). O Efeito das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sobre a Aplicabilidade dos Índices de Kohama para Análise de Balanços Patrimoniais da União. *Pensar Contábil*. Rio de Janeiro, v. 14, n° 55.
- Quirino, C. C. (2018). Irracionalidade do agente público e teoria da escolha pública comportamental: notas sobre um elefante na sala. Rio de Janeiro: *Revista Quaestio Iuris*, vol. 11, n° 02, pp. 965-986.

- Rees, E. E., Gendron, B., Lelièvre, F., Coté, N., & Bélanger, D. (2011). Advancements in web-database applications for rabies surveillance. *International Journal of Health Geographics*, 10 doi:10.1186/1476-072X-10-48
- Ribeiro, M. B. (2008). *Desempenho e eficiência do gasto público: uma análise comparativa entre o Brasil e um conjunto de países da América Latina*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília: IPEA.
- Ribeiro, R. L. (2010). As contribuições parafiscais e validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário* 174:110-129, 2010.
- Richardson, R. (2006). *As reformas do setor público na Nova Zelândia*. In: Bresser Pereira, Luiz Carlos e Spink, Peter. *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, 7 ed. p. 180-197.
- Riker, W. H. (1962). *The Theory of Political Coalitions*. New Haven: Yale University Press.
- Roberts, J. T. (1982). *Accountability in Athenian Government*. Madison, WI: University of Wisconsin Press.
- Rocha, A. C. (2011). Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 82-97.
- Romzek, B. & Dubnick, M. (1998). "Accountability." In *International Encyclopedia of Public Policy and Administration Volume 1*, by Jay M Shafritz, pp. 6–11. edited by Jay M. Shafritz. Boulder: Westview Press, 1998.
- Rule, P., & John, V. (2011). *Your Guide to Case Study Research*. Pretoria: Van Schaik Publishers.
- Salvador, E. (2010). *Fundo público e seguridade social no Brasil*. São Paulo: Cortez, 2010.
- Salvador, E. S. (2017). O desmonte do financiamento da segurança social em contexto de ajuste fiscal. *Serviço Social & Sociedade*, (130), 426-446. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/0101-6628.117>.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa*. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2013.
- Sano, H., & Abrucio, F. L. (2008). Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. *Revista de Administração de Empresas*, 48(3), 64-80. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902008000300007>.
- Santos, W. G. (1994). *Regresso: máscaras institucionais do liberalismo oligárquico*. Rio de Janeiro: Opera Nostra.
- Santos, S. R. T.; Alves, T. W. (2011). O Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 1, p. 181- 208, Jan/fev. 2011.

- Santos, W. J. L. (2011). A responsabilidade fiscal e a ausência do aspecto social. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, p. 20 - 30, set./dez., 2011.
- Santos, P. S. A.; Machado, D. G.; Scarpin, J. E. (2012). Gerenciamento de resultados no setor público: Análise por meio das Contas Orçamentárias outras receitas e despesas correntes dos municípios de Santa Catarina. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 23, n. 4, p. 15-43, out./dez. 2012.
- Schuurman, N., Leight, M., & Berube, M. (2008). A web-based graphical user interface for evidence-based decision making for health care allocations in rural areas. *International Journal of Health Geographics*, 7 doi:10.1186/1476-072X-7-49
- Scarpin, J. E.; Slomski, V. (2005). A precisão na Previsão das Receitas Orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 2, p. 23-39, maio/ago. 2005.
- Scaff, F. F. (2004). *Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU*. In: Tributos e Direitos Fundamentais. Fischer, Octávio Campos (org.). São Paulo: Dialética, 2004. p. 63-79.
- Scharpf, F. W. (1999). *Governing in Europe: Effective and Democratic?* Oxford: Oxford University Press.
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing Accountability. In Schedler, Andreas; Diamond, Larry; Plattner, Marc F. (eds). *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, pp. 23/25, 1999.
- Schillemans, T. (2013). The Public Accountability Review. A Meta-Analysis of Public Accountability Research in Six Academic Disciplines. Working Paper, Utrecht University School of Governance.
- Schillemans, T., & M. Busuioc. (2015). Predicting Public Sector Accountability: From Agency Drift to Forum Drift. *Journal of Public Administration Research and Theory* 25 (1): 191–215. doi:10.1093/jopart/muu024.
- Schillemans, T., & Bovens, M. (2019) Governance, accountability and the role of public sector boards, *Policy & Politics*, vol 47, no 1, 187–206.
- Schumpeter, J. A. (1973). *Capitalismo, Socialismo e Democracia*. Rio de Janeiro, Zahar.
- Schnelle, J. F., & Lee, J. F. (1974). A quasi-experimental retrospective evaluation of a prison policy change. *Journal of Applied Behavior Analysis*, 7(3), 483–496.
- Scott, M. B., & Lyman, S. M. (1968). Accounts. *American Sociological Review*, 33 (1), 46-62.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2008). *Manual técnico de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: relatório resumido da execução orçamentária / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional*. – 1. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 247 p. Recuperado de: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>.

- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2010). *Manual técnico de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: relatório resumido da execução orçamentária / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional*. – 3. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010. 255 p. Recuperado de: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2015). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 6. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2015. 354 p. Recuperado de: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp1>.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2019). *Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional*. – 10ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2019. 638 p. Recuperado de: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347-369. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122009000200004>.
- Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*. Houghton, Mifflin and Company.
- Shaoul J., Stafford A., & Stapleton, P. (2012). Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting* 2012;23(3): 213-29. Recuperado de: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235411001729?via%3Dihub>.
- Shumway, R. H., & Stoffer, D. S. (2011). *Time series analysis and its application with R examples*. 3 ed. New York: Springer, 2011. 576 p.
- Silva, M. C., Maciel, J. H. B., Chacon, M. J. M., & Araújo, A. (2012). O. Gastos com saúde: uma análise do cumprimento da emenda constitucional nº 29/2000 pelos 100 municípios brasileiros mais populosos, no período de 2000 a 2008. *Revista REUNIR*, 2 (1), pp. 1-20.
- Sinclair, A. (1995). *The chameleon of accountability: Forms and discourses*, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, vol. 20(2-3), pages 219-237.
- Slomski, V. (2009). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.
- Soares, L. T. (2001). *Ajuste Neoliberal e Desajuste Social na América Latina*. Rio de Janeiro: Vozes, 2001.
- Soares, A., & Santos, N. R. (2014). Financiamento do Sistema Único de Saúde nos governos FHC, Lula e Dilma. *Saúde em debate*. Rio de Janeiro, v. 38, n. 100, p. 18-25, jan-mar 2014. Recuperado de: <http://www.scielo.br/pdf/sdeb/v38n100/0103-1104-sdeb-38-100-0018.pdf>.

- Sorter, G. H., & Gans, M. S. (1974). Opportunities and implications of the report on objectives of financial statements. *Journal of Accounting Research* (Studies on Financial Accounting Objectives): 1-12.
- Steffek, J. (2010). Public accountability and the public sphere of international governance. *Ethics & International Affairs*, 24(1), 45-68. Recuperado de: [http://www.astrid-online.it/static/upload/protected/STEF/STEFFEK-03\\_08.pdf](http://www.astrid-online.it/static/upload/protected/STEF/STEFFEK-03_08.pdf).
- Sułkowski, Ł. (2016). Accountability of University: Transition of Public Higher Education. *Entrepreneurial Business and Economics Review*, Centre for Strategic and International Entrepreneurship of the Faculty of Economics and International Relations at the Cracow University of Economics., vol. 4(1), pages 9-21.
- Sunder, S. (1997). *Theory of Accounting and Control*. South-Western College Publishing (International Thomson Publishing), Cincinnati, Ohio; pág. 212.
- Suzart, J. A. S. (2015). O impacto da desvinculação de receitas nos gastos com educação da União: uma análise entre os anos de 1994 a 2012. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2015, vol.49, n.4, pp.869-888. ISSN 0034-7612. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612132753>.
- Tagesson, T. (2014). *The conditions for and the users of public sector accounting*, in Budding, T., Grossi, G. and Tagesson, T. (Eds), *Public Sector Accounting*, Routledge, London.
- Tetlock, P. E. (1983). Accountability and complexity of thought. *Journal of Personality and Social Psychology*, 45 (1), 74-83.
- Tondeur, J., Braak, J., Sang, G., Voogt, J., Fisser, P., & Ottenbreit-Leftwich, A. (2012). Preparing pre-service teachers to integrate technology in education: A synthesis of qualitative evidence. *Computers & Education*, 59(1), 134-144. Elsevier Ltd.
- Tribunal de contas da união (TCU). (1995). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.
- Tribunal de contas da união (TCU). (1996). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.
- Tribunal de contas da união (TCU). (1997). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.
- Tribunal de contas da união (TCU). (2000). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.
- Tribunal de contas da união (TCU). (2007). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.
- Tribunal de contas da união (TCU). (2011). Relatório de auditoria sobre as Prestações de Contas Anuais do Governo Federal. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.
- Tribunal de contas da união (TCU). (2009). Desempenho da Economia Brasileira – TCU. Recuperado em 10 de maio, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br>.

- Trueblood. (1973). *Trueblood Report*. Touche Ross. Tempo, 19(1), 1-5.
- Tullock, G. (2005). *Public Goods, Redistribution and Rent Seeking*. Edward Elgar, Cheltenham.
- Uhr, J. (1993). "Redesigning Accountability," *Australian Quarterly*, 65(1): 1-16.
- Ugá, M. A. D., & Santos, I. S. (2006). Uma análise da progressividade do financiamento do Sistema Único. *Cad. Saúde Pública*, 22(8), 1597-1609.
- Ugá, M. A. D, Porto, S. M, & Piola, S. F. (2012). Financiamento e Alocação de Recursos em Saúde no Brasil. In: GIOVANELLA, L. (org.). Políticas e sistema de saúde no Brasil. Rio de Janeiro: Fiocruz.
- Varela, P. S., Martins, G. A., & Fávero, L. P. L. (2009). Desempenho e *Accountability* dos Municípios Paulistas: Uma Avaliação de Eficiência na Atenção Básica à Saúde. In: *International Accounting Congress*, 3, 2009, São Paulo, *Anais...*São Paulo: IAAER & ANPCONT, 2009, 1 CD-ROM.
- Vermeule, A. (2013). Rationally Arbitrary Decisions (in Administrative Law). *Harvard Public Law Working Paper* No. 13-24. Recueprado de: <https://ssrn.com/abstract=2239155>. or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2239155>.
- Vianna, L. W., & Burbos, M. (2002). Revolução Processual do Direito e Democracia Progressiva. In: Marcelo Burgos; Luiz Werneck Vianna. (Org.). *A Democracia e os três poderes no Brasil*. Belo Horizonte e Rio de Janeiro: Editora da UFMG e Iuperj/Faperj.
- Vieira, F. S. (2016). Implicações de decisões e discussões recentes para o financiamento do Sistema Único de Saúde. *Saúde em Debate*, 40(109), 187-199. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/0103-1104201610915>.
- Walker, S. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, Organizations and Society*, 49(2), 41–50. Recuperado de: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>.
- Walsham, G. (1997). *Actor-network theory and IS research: current status and future prospects*. In: Lee, A.; Liebenau, J.; Degross, J. (Orgs.). *Information systems and qualitative research*. London: Chapman and Hall, 1997, p. 467- 480.
- Weber, M. (1968). *Economy and society: an outline of interpretative sociology*. New York: Bedminster Press.
- Weber. M. (2000). *Economia e sociedade*. v. 1. Brasília: Editora UnB.
- Weber, M. (1990). *Ciência Política das Nações*. Cultrix, São Paulo.
- Woodward, J. (1958). *Management and Technology*; Her Majesty's Stationary Office: London, UK.
- Wooldridge, J. M. (2016). *Introdução a Econometria: uma abordagem moderna*, 3ª Edição, Cengage Learning, São Paulo, 2016.
- Wolk, H. I., Dodd, J. L., & Rozycki, J. J. (2016). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a*

*Political and Economic Environment*. SAGE Publications, Ed. 9th ed. Los Angeles.

- Yuan, Y., & Hunt, H. R. (2009). Systematic reviews: The good, the bad, and the ugly. *Am J Gastroenterol*, 104(5),1086-1092. Recuperado de: <https://doi.org/10.1038/ajg.2009.118>.
- Zahariadis, N. (2003). *Ambiguity and Choice in Public Policy: Political Decision Making in Modern Democracies*. Washington, DC: Georgetown University Press, 2003.
- Zappellini, M., & Feuerschütte, S. (2015). O uso da triangulação na pesquisa científica brasileira em administração. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 16(2), 241-273. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.13058/raep.2015.v16n2.238>.
- Zawawi, N. H. M., & Hoque, Z. (2010). Research in management accounting innovations an overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(4), pp.505–568.
- Zimmer L. (2006). Qualitative Meta-synthesis: a question of dialoguing with tests. *J. AdvancedNur.*; 53(3): 311-318.
- Zhou, Y., Hallisey, E. J., & Freymann, G. R. (2006). Identifying perinatal risk factors for infant maltreatment: An ecological approach. *International Journal of Health Geographics*, 5 doi:10.1186/1476-072X-5-53.



## APÊNDICE

### Consulta

<b>Data/Hora:</b>	08/09/2017 15:23
<b>Área:</b>	Ouvidoria
<b>Assunto:</b>	Contabilidade Governamental da União.
<b>Empresa / Organização:</b>	
<b>E-mail do Solicitante:</b>	<a href="mailto:eliedna.barbosa@gmail.com">eliedna.barbosa@gmail.com</a>
<b>Título:</b>	Desvinculação de Receitas da União
<b>Mensagem:</b>	<p>Eu, Eliedna de Sousa Barbosa, Contadora, portadora do CRC: 005687/PB, CPF: 022.950.124-90, Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília, venho por meio desta buscar esclarecimentos sobre a Desvinculação de Receitas da União (DRU), instrumento previsto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, prorrogada pela Emenda Constitucional (EC) 93/2016.</p> <p>Diante das mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com novo PCASP, DCASP, não é possível identificar como os recursos da DRU são efetivamente contabilizados pelos sistemas do governo. Esses valores são considerados no cômputo das receitas em que conta contábil? Existe uma conta no PCASP para evidenciar a DRU?</p> <p>Mesmo com a dificuldade de extração de informações sobre a DRU no SIAFI, no Tesouro Gerencial e/ou no portal de transparência, permite-se identificar apenas a existência de uma classificação por fonte específica de recursos, ou seja, a DRU é apenas um controle conta-corrente no financeiro?</p> <p>Que normativo regulamente a operacionalização interna da DRU?</p>

### Resposta:

62120.00.00 N 12100911 0100980000 1 98000 1 8

Conta Contábil	ISF	Natureza receita	Fonte de recursos	Esfera Orçamentária	UO	Indicador de Resultado	Tipo de Arrecadação
62120.00.00	N	12100911	0100980000	1	98000	1	8
62120.00.00	N	12100911	0100980001	1	98000	1	8