A UTILIZAÇÃO DE CUSTOS NO CONTROLE DOS GASTOS PÚBLICOS: UM ESTUDO DE CASO EM PREFEITURA

Arinélia Oliveira de Aguiar

Resumo:

Este artigo é resultado de uma análise técnica realizada na Secretaria Municipal de Educação da Prefeitura de Guarapari no estado do Espírito Santo, que teve como objetivo demonstrar que a Contabilidade Pública, da forma como está estruturada, trata apenas dos custos globais, pelo enfoque da responsabilidade financeira, sem valer-se de qualquer padrão de unidade física que permita uma efetiva avaliação da gestão, ou seja, se o montante financeiro gasto é compatível com a quantificação dos serviços prestados ao cidadão. Para tanto, procedeu-se a uma pesquisa bibliográfica no que se refere à administração pública brasileira e a utilização da contabilidade de custos para controle, considerando os diversos enfoques dados pelos autores que abordaram o tema, a qual serviu como fundamentação teórica do trabalho. Foram então, utilizados os orçamentos e os balanços da Prefeitura, especificamente da Secretaria Municipal de Educação, nos períodos de 1999 a 2001 como base para a demonstração da análise de custos para controle.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

A UTILIZAÇÃO DE CUSTOS NO CONTROLE DOS GASTOS PÚBLICOS: UM ESTUDO DE CASO EM PREFEITURA

RESUMO

Arinélia Oliveira de Aguiar
Faculdades Integrradas Padre Anchieta de Guarapari
arinelia@uol.com.br

Este artigo é resultado de uma análise técnica realizada na Secretaria Municipal de Educação da Prefeitura de Guarapari no estado do Espírito Santo, que teve como objetivo demonstrar que a Contabilidade Pública, da forma como está estruturada, trata apenas dos custos globais, pelo enfoque da responsabilidade financeira, sem valer-se de qualquer padrão de unidade física que permita uma efetiva avaliação da gestão, ou seja, se o montante financeiro gasto é compatível com a quantificação dos serviços prestados ao cidadão. Para tanto, procedeu-se a uma pesquisa bibliográfica no que se refere à administração pública brasileira e a utilização da contabilidade de custos para controle, considerando os diversos enfoques dados pelos autores que abordaram o tema, a qual serviu como fundamentação teórica do trabalho. Foram então, utilizados os orçamentos e os balanços da Prefeitura, especificamente da Secretaria Municipal de Educação, nos períodos de 1999 a 2001 como base para a demonstração da análise de custos para controle.

GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR GOVERNAMENTAL

A UTILIZAÇÃO DE CUSTOS NO CONTROLE DOS GASTOS PÚBLICOS: UM ESTUDO DE CASO EM PREFEITURA

INTRODUÇÃO

Um prefeito, ao ser eleito pelo povo, tem como objetivo melhorar a qualidade de vida dos que confiaram a ele a administração do município.

Suas promessas de campanha devem ser agora transformadas em Plano de Governo. Esse plano será demonstrado detalhadamente dentro das formas estabelecidas pela Lei de Orçamento, a 4.320 de 17 de março de 1964, e em conformidade com o art. 63 da Constituição Federal, a saber:

> *Art. 165 – Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:*
> *I – o plano plurianual;*
> *II – as diretrizes orçamentárias;*
> *III – os orçamentos anuais.*

O Plano Plurianual é o planejamento estratégico de toda a sua administração, compreendem as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da administração que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma estrutura idealizada.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias será a transformação do Plano de Governo, ou seja, o Plano Plurianual em metas físicas. Cuja finalidade é nortear a elaboração dos orçamentos anuais, que irá adequar às diretrizes, objetivos e metas da administração pública.

Já a Lei de Orçamentos Anuais será a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual, transformando-as em realidade, obedecendo à Lei de Diretrizes Orçamentárias, nas quais são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.

Para Lino Martins (RBC, 1999), todas essas normas orçamentárias e financeiras do governo tratam com detalhes da legalidade e da fidelidade dos gestores responsáveis, mas não há preocupação com o cumprimento das metas estabelecidas quando do encaminhamento das propostas orçamentárias.

Na forma como está estruturada, a Contabilidade Pública trata apenas dos custos globais pelo enfoque da responsabilidade financeira, sem se valer de qualquer padrão de unidade física que permita uma efetiva avaliação da gestão.

A administração pública preocupa-se apenas em atender as metas financeiras, em que o importante é não ultrapassar o valor monetário autorizado, independente se as metas físicas foram alcançadas ou não, ou seja, se o montante financeiro gasto é compatível com a quantificação dos serviços prestados ao cidadão.

Devido à inexistência de parâmetros de avaliação, é possível que as entidades públicas estejam gastando cada vez mais recursos e diminuindo, a cada ano, as metas físicas.

Por não se medir a eficiência da administração pública, através da Contabilidade Governamental atual, pode-se estar gerando ineficiência na execução do orçamento. Dessa forma, poderá haver a conversão em grandes custos e desperdícios, sem contar no declínio da qualidade dos serviços prestados à população.

Justifica-se o estudo do tema através da aprovação da Lei 101, de 04 de maio de 2000, sendo esta um marco histórico para a Contabilidade Pública, pois a referida Lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal. Nela se estabelece as formas com que serão alcançados a transparência, o controle e a fiscalização da gestão fiscal.

No art. 50, inciso VI § 3 º da Lei 101/2000 estabelece que "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial".

LEONE (1995, p. 214) afirma que o controle é peça fundamental para que se tenha uma contabilidade de custos bem organizada, ou seja:

> *Os planos e as fases de controle devem estar bem definidos a fim de que todos, dentro da organização, que tenham uma certa parcela de responsabilidade pelo cumprimento dos objetivos, conheçam suas obrigações e, sobretudo, o modo pelo qual seus desempenhos serão avaliados.*

A utilização dos conceitos de custos nas entidades governamentais será importante para que possamos conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos. Isso vai gerar informações internas, ou seja, servir para o administrador público como instrumento de gestão para facilitar o planejamento estratégico, a tomada de decisão e o controle. Além disso, gerar informações externas, demonstrar as conseqüentes contribuições para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão.

Desta forma, o administrador público prestará contas ao cidadão, que nas urnas, confiou-lhe a administração do município, de forma a garantir o bem estar da população.

CUSTOS PARA CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Em sua função controle, a Contabilidade de Custos tem como importante missão fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores pré-definidos.

SANTOS (2000, p. 22-23), define, que uma empresa sem custos, como instrumento de controle, está fadada a não sobreviver.

> *Qualquer atividade que manipule valores está sujeita ao controle dos custos.*
> *O pequeno agricultor, bem como o microempresário e a grande empresa necessitam de controle de custos. O lucro ou o excedente da receita sobre o custo (no sentido amplo) representa, na maioria das vezes, uma questão de sobrevivência empresarial. Por isso, se a empresa não souber quanto custa, ela não saberá se está perdendo ou ganhando dinheiro.*
> *O tão propalado déficit público é oriundo dos custos superiores às receitas!*

Para Eliseu MARTINS (2001, p. 222 e 223), controle é uma das funções relevantes da Contabilidade de Custos.

> *Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao Controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.*
> *[...]*
> *Esse mesmo conceito é o aplicável a qualquer setor ou atividade de uma empresa. Pode-se dizer que a empresa tem Controle dos seus Custos e Despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios.*

O controle está ligado diretamente ao planejamento das operações e a verificação se essas ações estão em conformidade com os padrões estabelecidos, ou seja, o controle é um sistema de feedback que possibilita a comparação entre as ações realizadas versus planejadas.

De acordo com KAPLAN (2000, p. 566), cidadãos do mundo inteiro criticam seus governantes pelo desperdício, vejamos essa posição:

> *Os cidadãos criticam seus governantes no mundo inteiro por desperdício, burocracia excessiva e desatenção com as preocupações do cidadão. Durante os últimos 10 anos, muitas pessoas têm escrito sobre reinventar os governos, um processo para torná-los mais sensíveis em relação às preocupações do cidadão e melhorar a eficiência das atividades que eles empreendem de fato.*
> *Um tema comum que aparece em todo comentário nas agências governamentais é que a maioria dos governos não utiliza um modo sistemático de avaliar o desempenho de seus programas iniciados – quer dizer, os governos não questionam sistematicamente se estes programas atendem às reivindicações de seus proponentes. Esses comentaristas acreditam que a falta de objetivos de desempenho específicos e mensuráveis tornam os programas virtualmente*

> *incontroláveis, o que explica o aumento de pessoas que protestam contra as atividades governamentais.*

Para KAPLAN (2000, p. 566) o planejamento e o controle são peças fundamentais para que a administração pública alcance seus objetivos, e esse processo de controle envolve cinco passos, a saber:

1. *Planejar, que consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundários da empresa e na identificação dos processos que os completam.*
2. *Executar, que consiste em implementar o plano.*
3. *Monitorar, que consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema.*
4. *Avaliar, que consiste na comparação do nível atual de desempenho do sistema para identificar qualquer variância entre os objetivos dos sistemas e o desenvolvimento efetivo e decidir sobre ações corretivas.*
5. *Corrigir, que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle.*

Custos para controle, que têm por objetivo conhecer a realidade, compará-la com o planejado, localizar as divergências e tomar medidas visando à sua correção.

Entendemos que esta função de custos atende ao objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal e, em particular, ao artigo 50, inciso VI § 3 º em que estabelece à Administração Pública a criação de sistema de custos que permita avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

As técnicas utilizadas em custos para controle são de extrema utilidade para o Administrador Público, principalmente para os que lutam com poucos recursos para atender aos grandes problemas da coletividade.

Segundo LEONE (1995, p. 12 - 13), as decisões dos Administradores Públicos têm caráter crítico, pois as alternativas devem ser ponderadas, levando-se em conta fatores de ordem política, social e econômica. As decisões envolvem prioridades, onde muitas vezes o estabelecimento de um programa exclui outro em virtude da falta de recursos materiais. Conforme segue:

> *A contabilidade de custos levava sempre a idéia de que era um instrumento de auxílio à empresa em sua luta constante por sobrevivência e expansão, porém é técnica de extrema utilidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para atender aos grandes problemas da coletividade. As suas decisões têm caráter mais crítico. As alternativas devem ser ponderadas, levando-se em conta fatores de ordem política e social, além dos fatores de natureza econômica. A decisão envolve prioridades. Muitas vezes o estabelecimento de um objetivo exclui a realização de outro em virtude da falta de recursos materiais. Essas observações salientam a importância das técnicas de custos, porque*

> *estas vão revelar as alternativas que satisfazem igualmente os objetivos, mas que exigem mais ou menos despesas.*

Para LEONE (1995, p. 20) "a contabilidade de custos acumula, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais físicos e os indicadores combinados no sentido de produzir... relatórios com informações de custos solicitadas". Essa análise de comportamento de custos está relacionado diretamente ao parâmetro operacional selecionado.

LEONE (2000), afirma que a combinação de um dado monetário com um dado não monetário faz surgir um terceiro dado, os parâmetros operacionais. Esses parâmetros operacionais são as medidas quantitativas e físicas que mensurarão as atividades na administração pública.

A procura por esses parâmetros é que consubstancia o trabalho atual do contador de custos na Administração Pública e para a análise econômica de qualquer programa de trabalho.

Citaremos a seguir alguns parâmetros operacionais relacionados à atividade de ensino:

- Horas de aula programadas;
- Número de alunos inscritos em cada curso;
- Número de cursos a serem realizados;
- Número de professores atendidos no programa de treinamento;
- Número de refeições servidas no programa de alimentação escolar; etc.

ESTUDO DE CASO EXPLORATÓRIO

O município pesquisado está localizado no Estado do Espírito Santo, conforme dados do IBGE (2000), possui uma área de 582km2 e uma população total de 88.400 habitantes, sendo o turismo o seu maior potencial como fonte econômica.

Apesar de estarmos voltados para a utilização de um sistema de custos em uma prefeitura de uma forma genérica, tomamos a decisão de dirigir nosso estudo para os recursos públicos destinados à Secretaria Municipal de Educação, especificamente dos gastos realizados no Fundo Municipal de Educação, pelos motivos abaixo expostos:

- A importância da qualidade da educação;
- A importância do FUNDEF;
- A importância do Orçamento da Secretaria Municipal de Educação.

Este trabalho irá focar as variações ocorridas na comparação do orçamento autorizado versus realizado, conforme o Anexo 11 da Lei 4.320/64, nos períodos de 1999, 2000 e 2001 pelo Fundo Municipal de Educação.

No anexo 11, vem discriminados os programas de trabalho juntamente com seus projetos e atividades, onde os valores são comparativos entre o orçamento inicial constante no Orçamento Anual versus os valores realizados no decorrer do exercício para a consecução do programa.

Esse anexo demonstra os créditos autorizados durante a execução do orçamento, pois estes créditos alteram os valores iniciais orçados, não permitindo que haja a comparabilidade do orçado com o executado.

Para melhor análise desse relatório, fez-se uma adaptação (veja Quadros 1,2 e 3), onde constam apenas os créditos iniciais de cada exercício, permitindo a comparação entre as colunas orçadas versus realizadas, demonstrando através da coluna diferença as variações ocorridas no período e fez-se a supressão dos elementos de despesa, pois não há necessidade dessas informações para o estudo apresentado.

QUADRO 1 - COMPARATIVO DA DESPESA AUTORIZADA COM A REALIZADA
Exercício de 1999 – Anexo 11, da Lei 4.320/64
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO

Especificação	Autorizada	Realizada	Diferença
• **EXPANSÃO MELHORIA REDE FÍSICA 1 º GRAU**	1.550.000	868.588	681.411
• **TRANSFERÊNCIAS AO FUNDEF**	1.180.000	1.415.950	(235.950)
• **ADM. MAN. ATIV. LIGADAS ENS. FUNDAMENT.**	2.917.000	5.174.544	(2.257.544)

QUADRO 2 -COMPARATIVO DA DESPESA AUTORIZADA COM A REALIZADA
Exercício de 2000 – Anexo 11, da Lei 4.320/64
SECRETARIA MUNICPAL DE EDUCAÇÃO
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO

Especificação	Autorizada	Realizada	Diferença
• **CONSTR. E EQUIP. DA ESCOLA AGRÍCOLA**	650.000	0	650.000
• **CONV. MEC/FNDE–EXP. MEL. RED 1 º GRAU**	140.000	300.000	(160.000)
• **EXPANSÃO MELHOR. REDE FÍSICA 1 º GRAU**	1.550.000	2.390.549	(840.549)
• **IMPLAT. PDDE (EXECUÇÃO ESC. DO PROG)**	59.600	0	59.600
• **INPLANT. PDDE (EXECUÇÃO PREFEITURA)**	9.200	13.994	(4.794)
• **COORD. MANUT. PROCURAD. GERAL**	0	301.820	(301.820)
• **ADM. MAN. ATIV. LIGAD. ENS. FUNDAMENT.**	3.090.000	6.963.704	(3.873.704)
• **PAG º ENC. FORNEC. ÁGUA, LUZ, TELEFONE**	60.000	0	60.000
• **TRANSFERÊNCIAS AO FUNDEF**	3.800.000	1.662.298	2.137.701

QUADRO 3 - COMPARATIVO DA DESPESA AUTORIZADA COM A REALIZADA
Exercício de 2001 – Anexo 11, da Lei 4.320/64
SECRETARIA MUNICPAL DE EDUCAÇÃO

Especificação	Autorizada	Realizada	Diferença
• **CONSTR. E EQUIP. DA ESCOLA AGRÍCOLA**	650.000	0	650.000
• **CONV. MEC/FNDE–EXP. MEL. RED 1 º GRAU**	140.000	0	140.000
• **EXPANSÃO MELHOR. REDE FÍSICA 1 º GRAU**	1.550.000	7.943	1.542.056
• **PAG º ENC. FORNEC. ÁGUA, LUZ, TELEFONE**	60.000	0	60.000
• **IMPLAT. PDDE (EXECUÇÃO ESC. DO PROG)**	59.600	0	59.600
• **INPLANT. PDDE (EXECUÇÃO PREFEITURA)**	9.200	4.995	4.204
• **ADM. MAN. ATIV. LIGAD. ENS. FUNDAMENT.**	3.909.000	10.339.468	(6.430.468)
• **TRANSFERÊNCIAS AO FUNDEF**	3.800.000	1.832.675	1.967.324

A partir de todos os dados orçamentários, financeiros e físicos coletados na Secretaria Municipal de Educação, constituiu-se uma metodologia para seleção de parâmetros visando estabelecer um estudo comparativo/produtivo entre os elementos quantitativos existentes na pesquisa feita.

No caso da Secretaria Municipal de Educação, o principal parâmetro operacional é o número de alunos que participam de cada programa de trabalho, pois este irá definir e homogeneizar a atividade de ensino.

A metodologia utilizada para selecionar os programas a serem analisados é a seguinte:

- Os Programas de trabalho que foram orçados, mas não foram realizados, não serão analisados.
- O principal direcionador de custos será a quantidade de alunos matriculados na rede pública municipal.
- A análise comparativa será feita através dos dados financeiros realizados nos anos de 1999, 2000 e 2001 versus os dados físicos dos mesmos períodos.
- Não há possibilidade de comparação dos projetos de expansão e melhoria da rede física, por não haver a continuidade dos projetos e sim, a necessidade em um determinado período. Não havendo como comparar a construção de uma escola com outra, mas sim o custo unitário da obra com um determinado padrão. Dados estes inexistentes para análise, por não existir um departamento responsável para a elaboração e acompanhamento dos projetos.

Na tabela 1 será apresentadas a variação anual do programa de trabalho ADMINISTRAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS ATIVIDADES LIGADAS AO ENSINO FUNDAMENTAL na execução financeira, na quantidade de alunos matriculados e o custo por aluno nesses períodos.

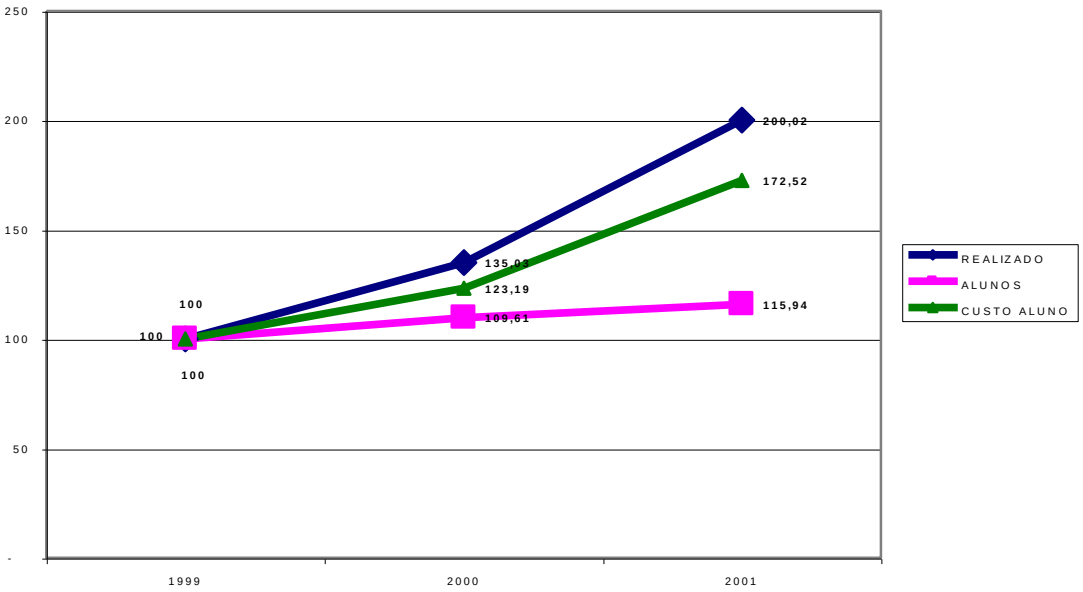
Tabela 1 – Comparativo das Variações dos anos de 1999, 2000 e 2001

Programa – ADM. MANUT. ATIV. LIG. AO ENSINO FUNDAMENTAL

VARIÁVEIS	ANO 1999	ANO 2000	ANO 2001	A/H % 99/00	A/H % 00/01
VALOR REALIZADO	5.180.844	6.996.209	10.363.131	35,03	100.02
QUANT. ALUNOS	9.904	10.856	11.483	9,61	15,94
CUSTO ALUNO	523,10	644,45	902,47	23,19	72,52

Para melhor visualização, evidencia-se o resultado do programa, através do gráfico 1 e sua análise:

GRÁFICO 4 - ENSINO FUNDAMENTAL



Administração e Manutenção dos Serviços Ligados ao Ensino Fundamental – os gastos relacionados ao ensino fundamental aumentaram de 1999 para 2000 35,03% e de 1999 para 2001 100,02%, mas o aumento das vagas não acompanhou o mesmo crescimento dos gastos gerais, pois de 1999 para 2000 houve um acréscimo de vagas em 9,61% e de 1999 para 2001 foi de 15,94%. Por esse motivo, o custo aluno aumentou de 1999 para 2000 23,19% e de 1999 para 2001 72,52%.

CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Todas essas normas orçamentárias e financeiras apresentadas pela Secretaria Municipal de Educação tratam com detalhes da legalidade e da fidelidade dos gestores responsáveis, mas não houve preocupação com a inclusão de metas a serem estabelecidas quando do encaminhamento das propostas orçamentárias.

Existe ausência de integração entre os processos de planejamento, orçamento e execução, pois a não inclusão de metas físicas nas propostas orçamentárias não permite que haja qualquer correlação com a execução orçamentária e financeira durante o exercício, impossibilitam a criação de parâmetros e metas que permitam a avaliação das ações governamentais.

Não houve a observância do Princípio Fundamental da Consistência, pois em cada exercício social houve alterações nos projetos e nas atividades, ou mesmo criações e até exclusões de programas, dificultando a comparabilidade entre os exercícios financeiros.

Os gastos financeiros não foram acompanhados por metas físicas, conforme análise dos programas executados no período de 1999 a 2001, pois se verificou que o crescimento dos gastos foi superiores ao crescimento da oferta de vagas por aluno.

Como não foram estabelecidos no Plano Plurianual as metas a serem alcançadas e não há um sistema de acumulação de custos direcionados por área de responsabilidade com o objetivo do acompanhamento físico-financeiro, não se pode avaliar se esse aumento nos gastos superiores ao aumento de vagas é normal ou se houve desperdício na execução financeira na utilização dos recursos disponíveis para a Secretaria Municipal de Educação.

Sugere-se a implantação do controle interno na Prefeitura Municipal e conseqüentemente na Secretaria Municipal de Educação e também, a implantação de Sistemas de Custos, devido às necessidades mencionadas de dados para controle.

REFERÊNCIAS

- ATKISON, Anthony A. et al**. Contabilidade Gerencial**. SP: Atlas, 2000.

- BARROS, Rogério Seabra de Carvalho. Uma Proposta de Modelo de Análise da Gestão Governamental. **Dissertação de Mestrado**. Rio de Janeiro: UERJ, 1997.

- BRASIL, Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa [do] Brasil**. Brasília: Senado Federal.

- _____ **Decreto Lei n. 200**. Brasília: Senado Federal, 25 de fevereiro de 1967.

- _____ **Lei Complementas 101**. Brasília: Senado Federal, 04 de maio de 2000.

- _____ **Portaria Interministerial n. 163**. Brasília: Senado Federal, 04 de maio de 2001.

- _____ **Portaria n. 42**. Brasília: Senado Federal, 14 de abril de 1999.

- CHING, Honf Yuh. **Gestão Baseada em Custeio Por Atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

- DEARDEN, John. **Análise de Custos e Orçamentos nas Empresas**. Rio Janeiro: Zahar, 1971.

- DEMO, Pedro. **Educação e Qualidade**. 4 ed.. Campinas-SP: Papirus, 1998.

- ECO, Umberto. **Como se Faz Uma Tese**. 16 ed. São Paulo: Perspectiva, 1997.

- FIQUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**. São Paulo: 2 ed. Atlas, 1997.

- GASPARINI, Diórgenes. **Direito Administrativo**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

- HORNGREN, Charles T. FOSTER, George. DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

- KOBAYASHI, Alfredo Kazuto. Sistemas de Contabilidade Pública: Uma Abordagem Prática. **Dissertação de Mestrado**. São Paulo: FEA-USP, 1989.

- KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

- LEONE, George Guerra. **Custos: Um Enfoque Administrativo**. 11 ed. Rio Janeiro: FGV, 1995.

- _____ **Curso de Contabilidade de Custos: Contém Custeio ABC**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

- _____ **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

- MACHADO JR, José Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada**. 29 ed. Rio Janeiro: IBAM, 1999.

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos: Inclui o ABC**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

- MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26 ed. São Paulo: Madeiros Editores, 2001.

- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. FNDE. **Perfil de Município**. Disponível: http://www.fnde.gov.br/pls/edw_fnde/internet_fnde.perfilmun_02_pc. Acesso em: 10 mar. 2002.

-_____. MEC. **O que é o Fundef**. Disponível: http://www.mec.gov.br/sef/fundef/funf.shtm. Acesso em: 10 mar. 2002.

- MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Sílvio***. Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas***. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

- MUNICÍPIO DE GUARAPARI. Lei Municipal n. 86/1998. Lei de Orçamento Anual.

- _____ Lei Municipal n. 1.933/1999. Lei de Orçamento Anual

- _____ Lei Municipal n. 2.052/2000. Lei de Orçamento Anual.

- _____ Lei Municipal n. 1.749/1998. Lei de Diretrizes Orçamentárias.

- _____Lei Municipal n.1.866/1999. Lei de Diretrizes Orçamentárias.

-_____Lei Municipal n. 1.977/2000. Lei de Diretrizes Orçamentárias.

- _____ Plano Plurianual. 1998 a 2001.

- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

- PEDROSA, Carlos Jr. Modelo de Controle e Avaliação de Desempenho de Empresas Estatais a Nível Estadual. **Tese de Doutorado**. São Paulo: FEA-USP, 1989.

- PETRI, Nelson. Análise de Resultados no Setor Público. **Tese de Doutorado**. São Paulo: FEA-USP, 1987.

- SALOMON. **Como Fazer Uma Monografia**. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

- SANTOS, Joel J.. **Análise de Custos: Remodelando com ênfase para Custo Marginal, Relatórios e Estudos de Casos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

- SANTOS, Walmir Jorge Ladeira. Despesas Públicas da União: Ambiente de Gestão. **Dissertação de Mestrado**. Rio Janeiro: UERJ, 1999.

- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

- _____Contribuição ao Estudo do Sistema de Custeamento na Administração Pública. **RBC**. Ano XXVIII, n º 119, setembro/outubro de 1999.

- UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. **Guia para normalização de referências: NBR 6023/2000.** Vitória: A Biblioteca, 2001.

- _____ **Normalização e apresentação de trabalhos científicos e acadêmicos**: guia para alunos, professores e pesquisadores da UFES. 5 ed. rev. e ampl. Vitória: A Biblioteca, 2001.

- WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**: tradução e adaptação à terminologia brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1983.