

Entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos pelos gestores públicos com base na lei de responsabilidade fiscal

Tarcísio Pedro da Silva (FURB) - tarcisio@furb.br

Odir Luiz Fank (FURB) - ofank@al.furb.br

Jorge Eduardo Scarpin (FURB) - jorgescarpin@furb.br

Resumo:

Esta pesquisa tem como objetivo analisar o entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos nas prefeituras, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O marco teórico está centrado na lei complementar nº 101/2000, mais conhecida como lei de responsabilidade fiscal e serve de base para a análise determinante do entendimento pelas prefeituras, após anos da publicação, da estruturação de custos como base para o processo gerencial nas entidades públicas. O método de pesquisa quanto ao objetivo foi exploratório, em relação ao procedimento foi de levantamento, por meio de aplicação de questionário aos gestores públicos das prefeituras de Santa Catarina, na estruturação e agrupamento dos dados foi utilizada a análise pela entropia da informação, que estabelece o valor da informação; com isto, foi destacado o método quantitativo para o tratamento dos dados. Os resultados destacam que as prefeituras não estão utilizando algum sistema de mensuração de custos, de forma plena que auxilie no processo de gestão. Outro destaque é que, após dez anos do estabelecimento pela lei complementar nº. 101/2000, as prefeituras não estão estruturadas para o atendimento ao que normatizou a legislação federal.

Palavras-chave: *Sistemas de custos; Entidades públicas; Lei de Responsabilidade Fiscal.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos pelos gestores públicos com base na lei de responsabilidade fiscal

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo analisar o entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos nas prefeituras, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O marco teórico está centrado na lei complementar nº 101/2000, mais conhecida como lei de responsabilidade fiscal e serve de base para a análise determinante do entendimento pelas prefeituras, após anos da publicação, da estruturação de custos como base para o processo gerencial nas entidades públicas. O método de pesquisa quanto ao objetivo foi exploratório, em relação ao procedimento foi de levantamento, por meio de aplicação de questionário aos gestores públicos das prefeituras de Santa Catarina, na estruturação e agrupamento dos dados foi utilizada a análise pela entropia da informação, que estabelece o valor da informação; com isto, foi destacado o método quantitativo para o tratamento dos dados. Os resultados destacam que as prefeituras não estão utilizando algum sistema de mensuração de custos, de forma plena que auxilie no processo de gestão. Outro destaque é que, após dez anos do estabelecimento pela lei complementar nº. 101/2000, as prefeituras não estão estruturadas para o atendimento ao que normatizou a legislação federal.

Palavras-chave: Sistemas de custos; Entidades públicas; Lei de Responsabilidade Fiscal.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

A gestão de políticas públicas está atrelada ao planejamento da utilização dos recursos públicos. Os gestores públicos estruturam as ações considerando o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, que permitem a utilização dos recursos arrecadados, considerando as necessidades coletivas da sociedade.

Porém, a utilização dos recursos públicos deve obedecer a uma estruturação que seja condizente com os recursos disponíveis ou disponibilizáveis, além da mensuração dos gastos operacionais e de investimento, fato que auxilia no estabelecimento das ações dos gestores, precisa atender ao disposto na legislação.

Com isto, a Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, no Art 1º, “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição” (BRASIL, 2000, p. 1). Esta normatização serve de direcionador com base na normatização da utilização dos recursos, no que tange a aplicação para a coletividade, tanto como bens de capital como de custeio.

A questão de pesquisa que será tratada está relacionada com qual o entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos nas prefeituras, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal?

Alinhado a questão de pesquisa, se destaca como objetivo analisar o entendimento e grau quanto à aplicação de sistemas de custos nas prefeituras, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A justificativa desta pesquisa abrange a relevância do estudo, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que segundo Leite (2005, p. 21) houve um processo de negociação importante desde a criação da LRF, até sua aprovação, além da influência da “crise

econômica”. Culau e Fortis (2006, p. 1) destacam que a LRF “assinalou um marco nas finanças públicas brasileiras” complementados pelo que concerne ao entendimento e utilização do sistema de custo, ainda carece evidenciação, pelas pesquisas ainda não apresentarem estudos nas prefeituras catarinenses.

Complementarmente, conforme Luque e Silva (2004, p. 420) destacam que “Em períodos recessivos os gastos públicos devem ser reduzidos e ampliados nos períodos de expansão.” Além disso, em 2010 completam-se 10 anos da publicação da Lei Complementar nº. 101/2000, conhecida com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A oportunidade do estudo do sistema de custos, no ambiente das entidades públicas denota que a adequação ao macro ambiente social e que significa o controle das atividades operacionais de serviços, por meio do consumo de recursos para o atendimento a LRF. Nakaguma e Bender (2006, p. 378) afirmam que “a Lei de Responsabilidade Fiscal reduziu significativamente as despesas de custeio e as receitas de capital, além de ter elevado a receita corrente e tributária dos Estados, contribuindo, assim, para tornar o financiamento do gasto público mais sustentável no longo prazo.”

Assim, esta pesquisa se justifica pela contribuição que dará, seja no estudo científico ou atividades voltadas à aplicabilidade nas prefeituras, da contabilidade pública e de custos com uma perspectiva de gerenciamento dos recursos e análise da gestão pública.

Como base para o estudo científico, foi levantada uma literatura de base que fará o suporte teórico ao trabalho, apresentada na fundamentação teórica, a seguir.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta etapa da construção teórica, será abordada, inicialmente, a administração pública, posteriormente a Lei de Responsabilidade Fiscal e, na sequência, os custos na entidade pública, que foi o foco desta pesquisa. Em relação do destaque da empresa pública:

[...] é uma organização para a produção privada ou pública, assumida pelo Estado, sem objetivo de lucro, mediante o desempenho de atividade econômica ou de serviços públicos, submetida a regime jurídico não integral de direito comercial, ou seja, sob impacto de leis comerciais e civis, mas não em toda sua pureza, em razão da presença obrigatória do Estado (CRETELLA JUNIOR, 1973, p. 29).

A empresa pública permitirá ao Estado executar atividades que atendam aos interesses da sociedade, sem que para isto, configure a presença de lucro, pois inexistente uma transação comercial, mas a execução de um serviço, no qual já aconteceu uma contribuição pela coletividade.

A administração pública tem o propósito de atender as necessidades básicas da coletividade, para isto, utiliza uma estruturação e desenvolve atividades que permitam a organização e o funcionamento dos serviços públicos.

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes do Estado, visando à promoção do bem público e à prestação de serviços à comunidade e aos indivíduos que a compõem, observará os princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade e da publicidade [...] (CF, Art. 37, 1988).

Uma das funções, na organização da administração pública, é a do poder legislativo na elaboração de leis, que serão executadas e fiscalizadas. Para Kohama (1996, p. 35):

Administração pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenadas pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação.

Completando o processo de gestão, ainda Kohama (1996), destaca que no exercício das funções da administração pública, o Poder Executivo, é submetido ao controle dos poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer o controle dos próprios atos, para que a atividade pública seja realizada com legitimidade e eficiência.

Complementarmente, a administração pública tem o propósito de “gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito dos três níveis de governo: federal, estadual ou municipal, segundo preceitos de Direito e da Moral, visando o bem comum.” (MATIAS; PEREIRA, 2008, p. 60).

As entidades públicas são estruturadas para atender as necessidades do convívio em sociedade. A estrutura dos entes públicos está regulada pela lei maior e a forma como serão administrados está complementada pela Lei nº. 4.320/64, que regulamenta a contabilidade pública, e aplica-se nas entidades de direito público, União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias, Fundações e Empresas Públicas.

Para que a administração possa utilizar os recursos conseguidos pelos órgãos públicos faz-se necessária a regulação de como as necessidades da sociedade serão atendidas e a adequada mensuração dos recursos consumidos, como forma de comunicação à sociedade, da utilização dos recursos. Com isto, consta no art. 99, da referida lei que, “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”

Assim, a contabilização representará o instrumento de comunicação da utilização dos recursos, considerando sua metodologia e formas de avaliação dos serviços prestados.

Complementarmente, o Decreto-Lei nº. 200/1967, ampliou à administração pública a obrigação de apurar os custos como forma de evidenciação dos resultados na administração pública, os quais trata no art. 79: “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.” Com isto, a contabilidade, agora por força da legislação específica, será responsável pelo tratamento das informações da forma de contabilização e comunicação das ações dos gestores públicos.

Posteriormente, a Lei Complementar nº. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 4º ressalta que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) atenderá ao disposto no § 2º, do art. 165, da Constituição Federal e, no inciso I, letra e) estabelecerá as “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”

Ainda, a LRF complementa, no art. 50:

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Com isto, a LRF reforça o que já havia sido determinado anteriormente e destaca as funcionalidades da mensuração dos custos nas entidades públicas. Com isto, a entidade pública apresenta um agrupamento de serviços com o propósito de representar a execução da administração pública frente às decisões políticas e legislativas. Complementando o que ressalta o art. 50, § 3º da LRF, o sistema pode ser representado tecnicamente, pelo conjunto de componentes interrelacionados que coletam, processam, armazenam e distribuem informação, como suporte ao processo de decisão. Auxiliam os gestores a analisar problemas, visualizar formas complexas e criar produtos (LAUDON e LAUDON, 2003, p. 7).

Em relação ao custo na administração pública, Alonso (1999) destaca que:

O governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência.

Nesta mesma direção conceitual, Figueiredo e Nóbrega (2001), complementam que “é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira. Não há, por exemplo, o controle sobre o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo do atendimento em um hospital.”

Destaca-se que, anteriormente à função de controle, tem-se a necessidade de execução de atividades que permitam a utilização dos recursos públicos de forma que se atenda aos interesses da coletividade. Ocorre que a falta da etapa de planejamento executivo dificultará a etapa de controle. Assim, Silva (2004) destaca que:

A ênfase brasileira é no controle das despesas em nível agregado, voltado para fins macroeconômicos. Logo, quando surge a necessidade de corte de gastos, é comum que ele atinja de modo uniforme, atividades que possuem importância desigual do ponto de vista dos usuários. Se o governo aplica um corte linear, por exemplo, em despesas com serviços de terceiros, sem ter conhecimento do grau de dependência que as atividades que geram valor para o usuário possuem em relação àqueles gastos, é mais provável que as atividades mais sensíveis a eles sejam as mais prejudicadas.

Os controles dos gastos públicos abordam a relação do consumo de recursos em função do que se pretende para a sociedade. O que pode acontecer é que na baixa disponibilidade de recursos os controles aumentam, pois os interesses da sociedade podem aumentar em função da indisponibilidade financeira individual.

Em relação ao que as instituições devem abordar sobre os custos, destaca-se que representam o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. [...] no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço (MARTINS, 2003, p. 25).

Slomski (2001, p. 276) descreve os custos para entidade pública, como “Todo sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços”, que representam a função de “permitir aos gestores públicos tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos ou serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços.”

Consequentemente, o sistema de custos na entidade pública tem a determinação de unir as informações apresentadas pelos vários órgãos ou departamentos e apresentar a mensuração do consumo de recursos que foram disponibilizados.

Para que a informação esteja representada na forma como aconteceu, exige a apresentação dos custos na forma de processamento dos dados dos recursos consumidos de forma que represente a composição financeira do serviço ou produto. Sendo que, “na contabilidade das entidades públicas, por ser orçamentária, todo o consumo de recursos é registrado como despesa, seja corrente ou de capital.” (SLOMSKI, 2001, p. 276)

Ainda, Slomski (2001, p. 276) complementa:

No entanto, quando as entidades quiserem proceder ao cálculo do custo, faz-se necessária a identificação do consumo dos ativos para que se proceda à mensuração dos custos da produção dos produtos ou serviços por elas produzidos e, com os ativos consumidos identificados, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

Para que a mensuração dos custos, por meio dos sistemas, sejam apresentados de forma que representem estruturação e permitam o entendimento dos usuários das informações gerenciais, serão apresentados alguns métodos de custeio, os quais representam a estruturação dos custos para cada serviço prestado ou produto comercializado, dentre eles: Forma de atribuição de custos a determinado produto ou serviço.

Os principais Métodos de Custeio são: “Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio Baseado em Atividades, Custeio Padrão” (SLOMSKI, 2001, p. 276). Complementa que, “desta forma, todo o sacrifício de ativos do período será alocado por absorção aos produtos ou serviços produzidos” (SLOMSKI, 2001, p. 276).

Já, o custeio variável ou direto, é separado em duas fases: “devem-se identificar quais são os fatores que variam em função da produção e que são identificáveis aos produtos ou serviços produzidos” (SLOMSKI, 2001, p. 279).

Posteriormente, “são observados os custos fixos ou indiretos, ou seja, quais os fatores que independem da produção, mesmo que não se produza nenhum produto ou serviço, eles não variarão; estes serão classificados como custos de período” (SLOMSKI, 2001, p. 279).

“O custeio baseado em atividades, de acordo com sua filosofia, não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim, as atividades, ou seja, as ações produzidas para suas produções que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública” (SLOMSKI, 2001, p. 282).

Recursos – Ativos disponibilizados em períodos anteriores e não consumidos (bens móveis e imóveis) e os recursos disponibilizados nesse período (receita orçamentária). “Direcionadores de recursos – na administração pública, são as diretrizes orçamentárias, determinadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.” (SLOMSKI, 2001, p. 283).

As atividades, são ações do governo para a produção de bens e serviços que consumirão os recursos disponibilizados, seja em projetos, ou em atividades orçamentárias definidas na Lei do Orçamento Anual. “Direcionadores de Atividades – São fatores que determinam a ocorrência de uma atividade.” (SLOMSKI, 2001, p. 283). Os produtos ou serviços são o objeto das atividades, aquilo que elas produzem. Assim, Produtos ou serviços consomem atividades e atividades consomem recursos (SLOMSKI, 2001, p. 283).

O custeio padrão é aquele calculado de forma científica, ou seja, calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, a priori, e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, desta forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo etc. (SLOMSKI, 2001, p. 276).

A metodologia de apuração do custo do serviço representa uma estruturação que permite a visualização do consumo de recursos, considerando a sua finalidade, projeto ou atividade. Porém, independente da metodologia de apuração do custo, deve ser possível ao gestor público o adequado entendimento da origem dos recursos e sua adequada aplicação, fato que permitirá atender às necessidades da coletividade.

Já, o custo padrão, se “refere ao custo que a administração acredita que se deva incorrer para fabricar um produto ou prestar um serviço, em determinadas condições previstas.” (JIAMBALVO, 2002, p. 226).

Sendo que a determinação do custo-padrão pode ser feita de várias maneiras: Estudos de engenharia (empresas industriais); Receitas ou fórmulas (empresas de alimentos-padaria); MOD (estudo de tempos ou análise de dados passados).

Com isto, temos os padrões ideais que são desenvolvidos sob a premissa de que não ocorrerão obstáculos ao processo de produção. Também conhecidos como padrões de perfeição, pois enfatizam a produção em ambiente “perfeito”.

Contudo, pode representar problemas, pois não supõe quebra de equipamentos (aumento MO) ou defeitos de matéria-prima.

E, temos também os padrões alcançáveis que são custos-padrão que levam em consideração a possibilidade de várias circunstâncias poderem conduzir a custos maiores que os “ideais”, motivando os funcionários ao controle sobre os custos de produção; Caso aceitem os custos de quebra de máquinas e defeitos nos padrões, a tendência é pela aceitação e não pela eliminação (JIAMBALVO, 2002, p. 227).

A diferença entre o ideal e o alcançado conduz à análise das variações, que requerem o desmembramento da diferença entre o Custo-Padrão e o Custo Real em dois componentes, para as variações de materiais – variação de preço e de quantidade; custo MOD – preço e eficiência; CIF, volume e custos indiretos controláveis (JIAMBALVO, 2002, p. 227).

Assim, a avaliação dos custos serve de base para o orçamento-programa, pela:

[...] adoção da sistemática de custos no orçamento-programa deve ser entendida no contexto maior da mensuração. Sendo um sistema de racionalização da gestão financeira pública, o orçamento busca conciliar as necessidades de realizações com os escassos recursos existentes.

O sistema de mensuração completa-se ao associar mensuração física (realizações) e mensuração financeira (custo dos recursos).

Os insumos básicos, o trabalho e os resultados devem estar relacionados com outra medida – a financeira – decisiva num processo como o orçamentário (GIACOMONI, 2003, p. 172).

A mensuração dos custos na entidade pública permitirá ao gestor público a análise dos desvios entre o planejamento (padrão) e o executado (real), considerado como as alterações na utilização dos recursos, em que os recursos disponíveis sejam utilizados de forma que revertam, de fato, em benefício à sociedade, com adequado posicionamento das variações ocorridas. O consumo dos recursos públicos de forma responsável poderá refletir na satisfação social e do bem comum.

Porém, a implantação dos sistemas de Custos em entidades públicas, “implica em vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem prática, como resistência às mudanças, tradicionalismo etc.” (GIACOMONI, 2003, p. 173).

Considerando que quaisquer alterações na forma de executar as atividades nas entidades públicas, mesmo que rotineiras, poderão afetar o sentimento das pessoas, algumas podem resistir ao processo de mudança, que poderá implicar na redistribuição de pessoas nas entidades.

“A contabilização de custos deve envolver os distintos níveis organizacionais, isto é, unidades executivas, órgão de contabilidade, órgão de planejamento e orçamento e unidades de decisão superior.” (GIACOMONI, 2003, p. 173). A estruturação das equipes multifuncionais auxiliará no processo de estruturação das informações de custos nas entidades, pois além do pessoal da área de tecnologia ou da contabilidade, estarão presentes os mais variados tipos de usuários das informações gerenciais da gestão pública, fato que pode contribuir para a construção de uma ferramenta que tenha utilidade como auxílio na prestação de informações no processo de gestão nas entidades públicas.

Complementarmente, ao disposto no art. 50, § 3º da LRF, a avaliação compreende a estruturação do custo do serviço:

- Pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- Os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- Os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras;
- Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional;
- As variações resultantes da conversão em espécie dos débitos, créditos e valores serão levadas à conta patrimonial;
- Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis (SILVA, 1996, p. 187).

A gestão orçamentária “Compreende um *sistema orçamentário* e um *processo orçamentário* que se complementam e que devem ser estruturados concomitantemente, já que a compreensão de um é indispensável para o entendimento do outro” (GIACOMONI, 2003 p. 187).

A formação do custo do serviço público obedece à mesma estruturação das entidades privadas, com a ponderação de que não haverá um preço de comercialização, mas de formação dos recursos necessários para que os recursos sejam utilizados em detrimento da população, com objetivo de atender ao bem comum ou a coletividade. Considerando a fundamentação teórica apresentada, os procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa serão destacados adiante.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se com exploratória, conforme Raupp e Beuren (2004, p. 80) apontam: “a caracterização do estudo como pesquisa exploratória

normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada.” Deste ponto entende-se que, mesmo tendo sido publicada no ano 2000, a Lei Complementar nº. 101, apresenta, pela academia, um número de pesquisas incipiente quando relacionado a sua aplicação estendida à utilização dos sistemas de custos nas entidades públicas.

Complementam ainda que “Uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente” (RAUPP e BEUREN, 2004, p. 80).

A forma de conceituação de custos nas entidades públicas compreende, ainda, estágio inicial quando se considera que a plataforma teórica dos trabalhos está atrelada às atividades industriais, assim, esta pesquisa exploratória complementa as pesquisas anteriores.

A pesquisa exploratória é útil “quando o responsável pelas decisões dispõe de poucas informações” (HAIR JR. et al, 2005, p. 84).

As pesquisas relacionadas com os custos em entidades públicas destacam-se pela dificuldade com que os gestores se deparam em relação aos gastos necessários para a implementação das políticas públicas, estas com relação às necessidades da sociedade, fato que pode ser amenizado com as informações dos gastos públicos para a aplicação de sistemas de custos.

Em relação aos procedimentos, compreenderá uma pesquisa de levantamento, Gil (1999, p. 57) aponta como principais vantagens da pesquisa de levantamento: “conhecimento direto da realidade – comportamento, crenças, opiniões; economia e rapidez – quando os dados são coletados por questionários, os custos tornam-se relativamente baixos; quantificação – agrupamentos em tabelas, possibilitando análises estatísticas”. Assim, a pesquisa quantitativa de levantamento, facilitará a análise dos dados e permitirá a tabulação para atender aos objetivos da pesquisa.

Raupp e Beuren (2004, p. 85) destacam que “os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer.” Com uma pesquisa que abrange todos os municípios catarinenses, se possível inferir sobre o comportamento de todos os municípios do estado.

Com relação à abordagem, será adotada a pesquisa quantitativa, a qual Richardson et al (1999, p. 29) esclarecem:

Caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Este instrumento de pesquisa permitirá afiançar a precisão dos dados e consequentemente dos resultados apontados, fatores necessários à análise dos resultados, que eliminam a possibilidade de distorções.

Corroborando, a utilização da pesquisa quantitativa, Raupp e Beuren (2004, p. 92) destacam que “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.”

A pesquisa de levantamento ou *survey*, será empregada desde os apontamentos iniciais até sua finalização, complementando ainda, que, segundo Gil (1999, p. 70) essa pesquisa “se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. Essa característica permite que um determinado fenômeno seja analisado no seu ambiente, sem necessidade de extraí-lo.

Tratando-se de um estudo que busca investigar o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos pelas prefeituras de Santa Catarina, a pesquisa de levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa, permitirá que os dados sejam analisados.

Como universo de pesquisa foi encaminhado para todas as prefeituras do Estado de Santa Catarina, pela web, um link para acesso ao questionário, perfazendo um total de 293 municípios. Após várias tentativas, como e-mails e ligações, foram respondidos 61

questionários, sendo que todos foram conferidos e validados para a análise. Esta pesquisa terá como foco um estudo exploratório da utilização do sistema de custos nas prefeituras.

Sobre o estudo exploratório Gil (1999) ressalta que sua utilização estabelece uma visualização geral do assunto. Andrade (2002) destaca que sua finalidade é: “proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.”

O estudo buscou estabelecer o quanto está sendo aplicada a análise dos sistemas de custos pelas prefeituras catarinenses, no atendimento ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.

O instrumento de coleta de dados foi um questionário em forma estruturada, com base no entendimento relacionado com a Lei de Complementar nº. 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, sobretudo no que se relaciona ao emprego de um sistema de custos nas entidades públicas, conforme descrito no art. 50, § 3º, da referida Lei.

Num primeiro momento, foi encaminhado um instrumento de coleta por e-mail, com base em dados coletados no sítio da FECAM (Federação dos Municípios Catarinenses), havendo muitos retornos de não entrega, pois a relação de e-mails não estava atualizada.

No segundo momento, o mesmo instrumento de coleta dos dados foi encaminhado com o emprego da ferramenta “google docs”, disponível em www.google.com.br/docs, na qual os respondentes recebiam um e-mail com o texto de apresentação e o link de acesso. O instrumento de pesquisa continha texto explicativo sobre a forma de preenchimento e do envio do questionário respondido.

Foi utilizada no questionário a escala Lickert (TAMAYO, 1998), atribuindo pesos de 1 (um) até 5 (cinco), em relação ao grau de concordância dos respondentes.

Na análise e interpretação dos dados, foi calculada a entropia da informação, considerando as cinco etapas do instrumento de coleta. Zeleny (1982) destaca que a entropia da informação pode ser considerada uma medida simples, mas poderosa, considerando o volume por uma fonte de informações pesquisada. A probabilidade pode ser utilizada para calcular a ocorrência do evento, em que foi aplicada, também em pesquisas da área de contabilidade por Rocha, Hein, Lavarda (2010), Silva, Fernandes (2010), Rocha (2010), Cunha (2011). Ainda, segundo o Zeleny (1982), a fórmula do cálculo da entropia pode ser apresentada seguindo alguns passos:

Sejam $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$ os valores normalizados, em que: $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$, caracteriza o

conjunto D, em termos do *i-ésimo* atributo.

Define-se $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k$; $i = 1, 2, \dots, n$. A medida de entropia do contraste de intensidade para o

i-ésimo atributo é calculada por $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, em que $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$ e $e_{\max} = \ln(m)$.

Lembrando ainda que $0 \leq d_i^k \leq 1$ e $d_i^k \geq 0$.

Caso todos os d_i^k sejam iguais para um dado *i*, então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ assume o valor máximo,

isto é, $e_{\max} = \ln(m)$. Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$, determina-se $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos os d_i 's. Essa normalização é necessária para efeito comparativo.

A entropia total de D é definida por: $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$. Quanto maior for $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo *i-ésimo* atributo. Caso $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$, então o *i-ésimo* atributo não

transmite informação e pode ser removido da análise decisória. Devido ao peso $\tilde{\lambda}_i$ ser inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se $1-e(d_i)$, ao invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para assegurar que $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$ e

$$\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1 \cdot$$

Assim, a entropia da informação pode ser representada por:

$$\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n-E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n-E}.$$

Qualquer mudança dinâmica em X ou D pode afastar a decisão do ponto “ideal”. Nesse caso, pode introduzir mudanças nas d_i 's que causam, correspondentemente, mudanças nas intensidades de contraste relativas.

Essas mudanças irão refletir em um novo conjunto de $\tilde{\lambda}_i$'s, ou seja, a remoção ou adição de uma alternativa pode incrementar a intensidade de contraste e isso produz informação decisória adicional. O oposto também pode ocorrer. A riqueza informacional pode ser diminuída nestes casos. Efeitos similares podem ser removidos ou incluídos.

A menor divergência nos escores de d_i^k farão menores as diferenças entre $\tilde{\lambda}_i$, tornando o i -ésimo atributo menos importante. Caso os escores dos atributos sejam iguais, então $\tilde{\lambda}_i=0$. Posteriormente, será apresentada a aplicação da entropia da informação aos dados da pesquisa.

Como limitação da pesquisa encontrou-se a dificuldade para obter as respostas, fato que impossibilitou uma análise geral dos municípios catarinenses. Além da dificuldade em localizar os responsáveis pelas áreas de controladoria ou controle interno, seja nos sítios das federações dos municípios ou das próprias prefeituras, que mesmo partindo de uma estruturação de página web, não disponibilizavam os contatos com os responsáveis pelos setores, muitas vezes somente o de atendimento geral. Com base na metodologia de pesquisa utilizada, apresentam-se em seguida, a análise e interpretação os dados da pesquisa.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A análise compreende quatro grupos de questionamentos que discorrem sobre a utilização dos recursos públicos, sendo o primeiro sobre o entendimento e adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal, na Tabela 1; o segundo trata do Planejamento em relação aos gastos públicos com base na LRF, na Tabela 2; o terceiro sobre o Grau de aplicação do sistema de custos com base na LRF, na Tabela 3 e; o quarto grupo, na Tabela 4, destaca a utilização do sistema de custos para a tomada de decisão, completando os grupos de questões sobre o tema de LRF:

Tabela 1: Entendimento e adequação a LRF

Questões	Peso da Informação
Anteriormente à Lei de Responsabilidade Fiscal, já trabalhávamos com o espírito de boas práticas sobre as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal	16,23
Em nossa prefeitura estamos preparados para atender com plenitude o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal	8,70
Em nossa prefeitura as ações são planejadas de forma transparente para o equilíbrio das contas públicas	11,52
Temos preocupação constante quanto à prevenção dos riscos e prevenção dos desvios (de consumo de recursos) para manutenção do equilíbrio das contas públicas	9,45
Os resultados pretendidos estão atrelados ao cumprimento das metas de geração de	9,95

receita previstas e confrontação com a despesa realizada	
As contas da prefeitura são sempre aprovadas pelo Tribunal de Contas do Estado	8,52
Estabelecemos normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos	16,53
Realizamos avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior	19,10

Fonte: Dados da Pesquisa

A questão “*Anteriormente à Lei de Responsabilidade Fiscal já trabalhávamos com o espírito de boas práticas*” confirma que a LRF estabelece um direcionador para as ações dos gestores, sendo que mudou a forma de prioridade para as gastos públicos, com a entropia de 16,23%, destaca-se que existe uma divergência entre os gestores, sendo que a variação das respostas demonstra que a maioria dos municípios estava despreparada em relação à adequada utilização dos recursos, determinada pelo planejamento, de acordo com o interesse da comunidade.

Em relação à indagação: “*Estabelecemos normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos*”, 16,53% destacam a variação de entendimento dos gestores, em função dos controles, em que desconsideram os recursos estabelecidos nos orçamentos para avaliação dos resultados. Destaca-se também, que a avaliação está desalinhada com o que foi estabelecido no orçamento, o que pode configurar desintegração do orçamento como forma de avaliação nas prefeituras.

Porém, neste grupo de questões sobre o entendimento e adequação à LRF, a questão de mais destaque, que apresentou a maior entropia, foi “*Realizamos avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior*”, destacando 19,10% de divergência entre os gestores. Ressalta-se que, os períodos anteriores estão sendo desconsiderados no processo de avaliação de desempenho dos gestores, fato que pode auxiliar positivamente na transparência relativa ao consumo de recursos públicos.

O segundo grupo de questões está relacionado ao planejamento em relação aos gastos públicos com base na LRF, conforme destacado na Tabela 2:

Tabela 2: Planejamento em relação aos gastos públicos com base na LRF

Questões	Peso da Informação
Em nossa prefeitura geralmente realizamos o planejamento dos serviços com antecedência que permite a verificação de disponibilidade de recursos	14,22
Em nossa prefeitura, quando analisamos um serviço para a comunidade, realizamos um projeto (com base no orçamento programa) para atestar sua viabilidade em relação aos custos	12,55
No projeto (com base no orçamento programa), foram expostos os objetivos desejados e as possíveis limitações que o serviço encontraria	15,04
Quando analisamos o serviço, o seu custo é fundamental para determinar a execução	14,67
Neste projeto analisamos os recursos disponíveis e a possibilidade de execução como equipe técnica da prefeitura	13,98
Ainda no projeto, analisamos os custos da utilização de equipe interna ou de serviços de terceiros	12,69
Na finalização do projeto submetemos para aprovação da alta administração	16,84

Fonte: Dados da Pesquisa

O destaque ao planejamento dos gastos públicos estabelece o alinhamento do consumo de recursos em função dos interesses da sociedade. A questão “*Em nossa prefeitura geralmente realizamos o planejamento dos serviços com antecedência que permite a verificação de disponibilidade de recursos*”, com 14,22% destaca que o planejamento dos serviços ocorre, porém, desconsiderando a antecedência necessária à gestão, que deve ser adequada à disponibilidade de recursos, salvo em caso de calamidade pública. A mesma

ponderação ocorre na questão “*Quando analisamos o serviço, o seu custo é fundamental para determinar a execução*”, demonstra 14,67% de entropia.

Em relação ao estabelecimento de metas pelo projeto: “*No projeto (com base no orçamento programa), foram expostos os objetivos desejados e as possíveis limitações que o serviço encontraria*” realça 15,04% apontando para a não utilização das metas do orçamento programa como um limitador do consumo de recursos públicos, fato que desconfigura o orçamento programa como direcionador das ações no atendimento das necessidades da sociedade.

Como fechamento à determinação dos recursos públicos: “*Na finalização do projeto submetemos para aprovação da alta administração*”, apresenta 16,84% de entropia, configurando alta divergência entre os respondentes, sendo que o entendimento do processo anterior ao legislativo, que fosse apresentado ao poder executivo para análise e posterior encaminhamento ao legislativo, fato que não foi detectado nesta questão.

O terceiro grupo de questões estabelece o grau de aplicação do sistema de custos com base na LRF, demonstrado na Tabela 3, como segue:

Tabela 3: Grau de aplicação do sistema de custos com base na LRF

Questões	Peso da Informação
Na implementação do projeto, a utilização dos recursos ou insumos é acompanhada em todos os processos do serviço	2,47
Às vezes é necessário o rateio dos valores dos serviços a vários departamentos para saber o custo do serviço para o projeto	4,01
Na implementação do projeto, a utilização da mão-de-obra é acompanhada em todos os processos do serviço	2,89
A prefeitura, quando elabora o custo da mão-de-obra inclui todos os encargos e benefícios para a formação do gasto que terá o projeto do serviço	3,93
Na implementação do projeto, a utilização dos recursos ou insumos é acompanhada em todos os processos do serviço	4,09
À medida que acompanhamos o serviço, as variações como tempo de mão-de-obra ou consumo de produtos, dos componentes dos custos são analisadas e corrigidas	5,97
O controle dos custos é feito por setor competente com pessoal qualificado	5,17
Em nossa prefeitura utilizamos a análise dos custos para acompanhar o comportamento ao longo dos períodos	4,84
Em todos os setores existe pessoa capacitada para alimentar as informações necessárias sobre as solicitações de serviços de forma adequada	6,71
Selecionamos as pessoas por concurso para trabalhar com os custos	5,94
Selecionamos as pessoas internamente para trabalhar com os custos	4,16
Possuímos um vasto número de prestadores de serviços para a mesma necessidade	3,62
Controlamos os gastos de recursos de acordo com o descrito na solicitação de serviço	4,93
Mensuramos a mão-de-obra pelo valor/hora e encargos sociais relativos ao tempo necessário para a prestação do serviço	5,03
Apropriamos ao preço final do serviço, os elementos que fazem parte dos custos indiretos	4,19
Realizamos uma distribuição que atenda a necessidades dos custos para todos os serviços	4,53
Utilizamos o gerenciamento dos gastos como base no processo de decisão	5,20
No acompanhamento do custo do serviço utilizamos uma metodologia própria para apuração dos resultados	5,25
Utilizamos uma metodologia de custos que não utiliza rateio dos custos para apuração do resultado	5,62
Utilizamos uma metodologia de custos que utiliza rateio dos custos para a apuração do resultado	5,35

Utilizamos uma metodologia de custos que utiliza os direcionadores de custos para a apuração do resultado	6,12
Mantemos um sistema de custos que permite acompanhamento de forma eletrônica (via rede, internet, intranet) em tempo real (online)	2,47

Fonte: Dados da Pesquisa

Para o grau de aplicação do sistema de custos, com referência ao que estabelece a LRF, algumas questões precisam de atenção com brevidade, o que pode facilitar o processo de gestão, além de permitir a gestão dos custos nas entidades públicas. Com isto, se destaca a questão “*Em todos os setores existe pessoa capacitada para alimentar a informações necessárias sobre as solicitações de serviços de forma adequada*”, com 6,71% de valor da informação. Isso ressalta que mesmo após o estabelecimento da LRF, no ano de 2000, as prefeituras ainda não proporcionaram treinamento adequado para que seja possível atender à necessidade de estruturação dos custos na entidade.

Outro ponto a ser observado é “*Utilizamos uma metodologia de custos que utiliza os direcionadores de custos para a apuração do resultado*”, com 6,12% de valor da informação, a não utilização da metodologia de custeio baseada em atividade destaca a utilização dos direcionadores de custos, pelas atividades realizadas nas prefeituras, cabe o destaque para utilização do ABC.

Posteriormente, com 5,97% de valor, a questão “*À medida que acompanhamos o serviço, as variações como tempo de mão-de-obra ou consumo de produtos, dos componentes dos custos são analisadas e corrigidas*”. Essa questão confirma a não utilização de sistema de custeio na análise do desempenho, fato permitido com base no orçamento projetado e as diferenças com o realizado. Isso destaca que a ocorrência do orçamento não está sendo utilizada para análises das variações, o que permite o estabelecimento das correções a avaliação do desempenho da gestão.

Nas entidades públicas é exigido o estabelecimento de concursos, por lei, porém, em relação a áreas específicas, a questão “*Selecionamos as pessoas por concurso para trabalhar com os custos*”, destaca que em relação às atividades de custos, as prefeituras ainda não estabeleceram processo que permita a contratação em decorrência de concurso público, essa questão apresentou valor de 5,94%.

As questões com menor valor de informação foram, “*Na implementação do projeto, a utilização dos recursos ou insumos é acompanhada em todos os processos do serviço*”, com 2,47%, o que estabelece as dificuldades de controle em função dos processos para o desempenho dos serviços pelas entidades públicas, dificultando a análise da eficiência. A segunda, com o mesmo valor de informação está: “*Mantemos um sistema de custos que permite acompanhamento de forma eletrônica (via rede, internet, intranet) em tempo real (online)*”; na implementação de sistemas eletrônicos que permitam a análise dos custos, ficou destacado que as prefeituras não estão preparadas para utilização da tecnologia como processo de gestão, o que permite a agilidade na decisão.

Tabela 4: Utilização do sistema de custos para a tomada de decisão

Questões	Peso da Informação
O método de mensuração de custos permite acompanhamento e avaliação das atividades de serviços quanto ao consumo de recursos	15,18
Mantemos um sistema de custos que permite a gestão orçamentária da prefeitura	16,79
Mantemos um sistema de custos que permite a gestão financeira	16,99
Mantemos um sistema de custos que permite a gestão patrimonial	17,86
A manutenção do sistema de custos é fundamental para a tomada de decisão	10,34

Em nossa prefeitura há controle, no sentido de conhecer a realidade e compará-la com o que esperávamos no projeto (orçamento programa)	10,99
Em nossa prefeitura localizamos as divergências nas alterações de custos e tomamos medidas para sua correção	11,84

Fonte: Dados da Pesquisa

Em relação ao que institui a legislação sobre o estabelecimento de um sistema de custos para a tomada de decisão, demonstra, em geral, que a maioria das questões apresenta alta entropia da informação, sendo apresentada com 15,18% para: “*O método de mensuração de custos permite acompanhamento e avaliação das atividades de serviços quanto ao consumo de recursos*”, destacando o desalinhamento entre o que estabelece a legislação e o que ocorre nas prefeituras catarinenses, seja pela não estruturação de um sistema de custos de forma eletrônica, ou ainda a utilização de ferramenta eletrônica que possibilite este acompanhamento.

Em destaque o “*Sistema de custos para gestão orçamentária e a financeira*”, apresenta entropia de 16,79 e 16,99%, sendo que estas duas questões não ocorrem como destaca a literatura sobre o tema, além do que, determina a utilização dos recursos públicos pelos gestores, em prol das necessidades da sociedade.

A questão que apresentou entropia com grau mais elevado foi: “*Mantemos um sistema de custos que permite a gestão patrimonial*” com 17,86%, ressalta que as prefeituras não estão estruturadas de forma que o patrimônio seja estabelecido pela sistematização dos custos, podendo dificultar o estabelecimento do valor do patrimônio público, em que desconfigura a adequada mensuração dos recursos públicos disponíveis para atendimento às demandas da sociedade.

Com menor grau de entropia, apresentando 11,84%, a questão: “*Em nossa prefeitura localizamos as divergências nas alterações de custos e tomamos medidas para sua correção*”, pode apresentar um entendimento inadequado quando não são estudadas as análises dos desvios de recursos em função do que foi estabelecido pelo orçamento programa, com o que foi realizado pelas ações dos gestores.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O gerenciamento dos recursos públicos está acontecendo de forma que os gestores possam disponibilizar à comunidade a sua origem, em conformidade à Lei de Diretrizes Orçamentárias e sua aplicação, que considera a programação dos recursos econômico-financeiros.

A Lei Complementar nº. 101/2000 está servindo de direcionador aos gestores públicos em relação à forma de utilização da arrecadação municipal, o que permite acompanhamento, por parte da sociedade, do quanto está sendo consumido em cada uma das atividades dos órgãos públicos.

Quanto à solução da questão de pesquisa, em que estava *centrada em saber qual analisar o entendimento e grau quanto a aplicação de sistemas de custos nas prefeituras, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal*; os dados permitem apontar que os gestores públicos estão utilizando, mesmo que de forma simplificada, alguma metodologia de mensuração de custos que considera o disposto na Lei Complementar nº. 101/2000.

Como objetivo, esta pesquisa apresentou: *analisar o entendimento e grau quanto a aplicação de sistemas de custos nas prefeituras, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal*. As análises apontam que os gestores públicos possuem entendimento; considerando a qualificação dos respondentes, pois a maioria possui grau de escolaridade em nível de especialização, fato que permite conhecimento para aplicação de algum sistema de custos que permite atendimento ao que normatiza a legislação federal.

Pela metodologia de análise utilizada, a entropia da informação, ficou destacado que as questões com maior valor da informação devem ser classificadas, para que se permita

análise pelos gestores, na tentativa de redução do valor, ou seja, os percentuais menores permitem destacar que a gestão está atendendo ao que se pretende, considerando ser um questionamento afirmativo ou de negação.

Outro ponto a ser observado em relação às pesquisas abre uma possibilidade de continuidade em função das divergências apontadas com o que determina a bibliografia ou a legislação, pois nesta pesquisa foi estabelecido um diagnóstico sobre a adequação à normatização da Lei de Responsabilidade Fiscal, sem que se tenha tratado do problema que se desmembra.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. In: **Revista do Serviço Público**, ano 50, número 1, jan.-mar. 1999. Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50\(1\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50(1).pdf)>. Acesso em: 09 nov. 2010.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000**. Brasília: Senado, 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília: Senado, 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. Disponível em <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1964/4320.htm>> Acesso em: 25 mar. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Brasília: Senado, 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>> Acesso em: 25 mar. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988**. Brasília: Senado, 1988.

CRETELLA JUNIOR, José. **Empresa pública**. São Paulo: USP, 1973.

CULAU, Ariosto Antunes. FORTIS, Martin Francisco de Almeida. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. **Anais... XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Ciudad de Guatemala, Nov. 2006.

CUNHA, Paulo Roberto da. **Percepção das características e ações dos agentes de Governança Corporativa na qualidade das demonstrações contábeis**. 2011. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Gestão fiscal responsável – Simplex Municipal - Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Perguntas e Respostas**. Brasília: BNDES, 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR, JR., Josep F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

- JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**. Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1996.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de informação gerenciais: administrando a empresa digital**. 5. ed. São Paulo: Pearson Brasil, 2003.
- LEITE, Cristiane Kerches da Silva. **O processo de ordenamento fiscal no Brasil na década de 1990 e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tese – Doutorado (Ciência Política) – Universidade de São Paulo, 2005.
- LUQUE, Carlos Antonio. SILVA, VERA MARTINS DA. A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira. *Revista de Economia Política*, vol. 24, nº 3 (95), julho-setembro/2004.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas. 2003.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública: foco em instituições e ações governamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.
- NAKAGUMA, Marcos Yamada. BENDER, Siegfried. A emenda da reeleição e a Lei de Responsabilidade Fiscal: impactos sobre ciclos políticos e performance fiscal dos Estados (1986-2002). **Economia Aplicada**, São Paulo, v. 10, n. 3, p. 377-397, jul-set, 2006.
- RAUPP, Fabiano M. BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. ampl. e atual. de acordo com as Normas da ABNT: NBR 6022:2003 NBR6024:2003 NBR6027:2003 NBR6028:2003. São Paulo: Atlas, 2004.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- ROCHA, I.; HEIN, N.; LAVARDA, C. E. F.. A presença da entropia no controle orçamentário em ambiente inovador. SIMPOI. In: XI Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais, 2010, **Anais...** São Paulo: SIMPOI, 2010.
- ROCHA, Irani. **Grau de entropia da informação em indicadores econômico-financeiros das empresas que participam dos níveis de governança corporativa da BM&FBovespa**. 2010. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.
- SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na Contabilidade Municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 3 ed. São Paulo: Atlas. 1996.
- SILVA, Cláudio C. E. Contabilidade de custos na administração pública: Desafios. In: I Encontro de Administração Pública e Governança. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.
- SILVA, Tarcísio Pedro da; FERNANDES, Francisco Carlos. Contabilidade gerencial como elo entre a contabilidade e a administração: uma análise com base na entropia da informação. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2010, Belo Horizonte/MG. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2010.
- TAMAYO, Ruy Pérez. **Existe el método científico? Historia y realidad**. México: La Ciencia Para Todos, 1998.
- ZELENY, Milan. **Multiple criteria decision making**. Nova Iorque: McGraw-Hill, 1982.