

Análise do processo de planejamento orçamentário e de custos no âmbito municipal

Margarete BLUME VIER (Universidade Feevale) - marga_vier@hotmail.com

Dusan Schreiber (Feevale) - dusan@feevale.br

Resumo:

Este trabalho foi elaborado com base em resultados de uma pesquisa que analisou o processo de planejamento orçamentário e o sistema de controle de custos na Prefeitura Municipal de Dois Irmãos/RS. Os autores optaram pela realização do estudo de caso único, com abordagem qualitativa, com base na sua aderência com o objetivo da pesquisa. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semi-estruturadas, observação participante e levantamento documental. Os resultados do estudo evidenciaram que o processo do planejamento orçamentário do município é, de fato, realizado com a participação de todos os secretários, com diferentes graus de envolvimento e compreensão do processo e sua finalidade, porém, a LDO e a LOA são elaboradas isoladamente pela Secretaria da Fazenda. Quanto aos custos, constatou-se a inexistência do subsistema de custos, o que representa uma fragilidade do controle de gestão.

Palavras-chave: *Administração pública. Custos. Gestão pública. Planejamento orçamentário.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Análise do processo de planejamento orçamentário e de custos no âmbito municipal

Resumo

Este trabalho foi elaborado com base em resultados de uma pesquisa que analisou o processo de planejamento orçamentário e o sistema de controle de custos na Prefeitura Municipal de Dois Irmãos/RS. Os autores optaram pela realização do estudo de caso único, com abordagem qualitativa, com base na sua aderência com o objetivo da pesquisa. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semi-estruturadas, observação participante e levantamento documental. Os resultados do estudo evidenciaram que o processo do planejamento orçamentário do município é, de fato, realizado com a participação de todos os secretários, com diferentes graus de envolvimento e compreensão do processo e sua finalidade, porém, a LDO e a LOA são elaboradas isoladamente pela Secretaria da Fazenda. Quanto aos custos, constatou-se a inexistência do subsistema de custos, o que representa uma fragilidade do controle de gestão.

Palavras-chave: Administração pública. Custos. Gestão pública. Planejamento orçamentário.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público

1 Introdução

O Estado detém o poder de uma sociedade organizada, e seu caráter político lhe dá a função de coordenar esta sociedade, exercendo este poder sobre as pessoas, os bens e seu território, buscando atingir os objetivos comuns. O Estado exerce seu poder e presta os serviços públicos por meio da Administração Pública.

Para que a Administração possa exercer as funções de estado de forma satisfatória, alcançando os objetivos estabelecidos, é necessário que haja uma gestão pública municipal eficaz e eficiente. Para isto, a Gestão Pública Municipal necessita de um planejamento público adequado.

Corroborando, Silva (2000), salienta que o planejamento exige, entre outras coisas, o levantamento minucioso dos custos envolvidos nos processos. Portanto, se faz necessário não somente a formulação de instrumentos orçamentários, mas também o controle e o acompanhamento dos custos incorridos na administração municipal.

Considerando o referido contexto, foi realizada a pesquisa em uma cidade da região metropolitana de Porto Alegre, com o objetivo de descrever e analisar o processo de planejamento orçamentário e o sistema de controle de custos municipal. Os procedimentos metodológicos adotados para a coleta de dados foi a realização de entrevistas semiestruturadas, levantamento documental e a observação participante.

A pesquisa se justifica na medida em que o fenômeno de gestão pública municipal ainda representa um desafio relevante, em virtude de interveniência de fatores de natureza política, bem como restrições de ordem legal e financeira. Nesse sentido a realização de pesquisas e estudos, que possam evidenciar as características do processo de gestão podem oferecer elementos para promover a reflexão, discussão e sugestões para ajuste dos modelos de gestão praticados.

O trabalho inicia com a revisão teórica, que subsidiou tanto a elaboração dos instrumentos de pesquisa de dados empíricos, bem como orientou o processo de análise das

evidências coletadas. O delineamento metodológico e procedimentos adotados na coleta de dados são explicitados na sequência. A análise de resultados, à luz da revisão teórica, juntamente com as considerações finais, encerram o presente trabalho.

2 Referencial teórico

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica acerca do tema estudado. O assunto está subdividido em subcapítulos que versam acerca das premissas básicas gestão pública municipal, contabilidade pública e a contabilidade de custos no setor público.

2.1 GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

A gestão pública pode ser considerada uma área dentro da administração pública. Ela é de extrema importância para a população, pois define os caminhos a serem seguidos para que o município cresça e se desenvolva (GOES; MORALES, 2013). Para haver uma gestão pública eficiente, é necessário haver o planejamento também na administração pública.

O planejamento pode ser definido como um processo racional, que busca estabelecer os objetivos da administração pública e as ações necessárias para atingir tais objetivos. O planejamento deve estar respaldado em um diagnóstico da situação atual do município; a identificação das necessidades; a definição clara dos objetivos; a discriminação e quantificação das metas, inclusive seus custos; a constante avaliação dos resultados e principalmente um trabalho integrado (SILVA, 2000). Sobre o planejamento, diversos autores apresentam diferentes tipos de planejamento; além de uma variedade de nomenclaturas para métodos de formulação de planos, objetivos e ações.

O Planejamento Estratégico é definido por Marques (2010), como sendo a evolução da gestão estratégica. O autor aborda ainda a dificuldade que os gestores estão tendo em planejar a longo prazo, visto a velocidade das mudanças e a incerteza do futuro. O referido autor apresenta como solução do problema o planejamento por cenários. Este planejamento baseia-se na previsão de diferentes cenários, preparando a organização para a ocorrência de cada uma das hipóteses previstas. Neste tipo de planejamento, o mais comum é que se tenha o cenário otimista, o provável e o pessimista.

Quando o planejamento se orienta por projetos, oferece subsídios para a operacionalização do modelo de gestão por projetos, que é utilizado quando se tem um projeto específico, com temporariedade, tem início e fim; com exclusividade, é para um determinado bem ou serviço; e progressividade, é desenvolvido em etapas (MARQUES, 2010). Um outro aspecto desejável do processo de planejamento é a participação de todos os envolvidos no projeto. O planejamento participativo, descrito por Santos (2006), é caracterizado pela participação ativa, consciente, deliberada e decisiva da comunidade. A forma como é elaborado é idêntica aos demais planejamentos. Para que se tenha um planejamento participativo é necessário que a população se organize, se mobilize, e aja politicamente.

O planejamento público tem uma dimensão técnica e uma dimensão política. A técnica envolve conhecimentos especializados, profissionais qualificados e a metodologia de trabalho. Já a dimensão política atende às necessidades da comunidade, aloca os recursos em diversas áreas, buscando dar suporte a diferentes interesses da sociedade (BURIOL, 2005). Santos (2006) ressalta que o planejamento governamental tem por finalidade estabelecer o equilíbrio entre os objetivos, os recursos e a estrutura, de tal maneira que os objetivos sejam viáveis, os recursos suficientes e a estrutura adequada.

O processo de elaboração do planejamento público deve contemplar três instrumentos estabelecidos hierarquicamente pela Constituição Federal de 1988. Estes instrumentos são o PPA - Plano Plurianual, a LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias e a LOA - Lei Orçamentária

Anual; que juntas, dão origem ao orçamento público (ANDRADE, 2012). Para Slomski (2005), o planejamento público engloba também o plano diretor. De acordo com Buriol (2005), o Plano Diretor visa o desenvolvimento físico e socioeconômico do município.

Conforme o TCE-RS (2014), o PPA constitui o planejamento amplo, que deve conter as diretrizes, os objetivos e as metas, tanto físicas quanto financeiras da administração pública. Ressalta-se que o PPA deve ser elaborado no primeiro ano de governo, para vigorar nos quatro anos subsequentes.

O PPA é o instrumento de planejamento da atuação governamental, estruturado mediante programas e/ou atividades. Tais programas e/ou atividades são instrumentos da organização da ação governamental, vinculados à um conjunto de ações que visam alcançar os objetivos do governo. As ações propostas buscam combater a causa de um problema ou atender as necessidades da sociedade. Portanto, o programa e/ou atividade pode conter uma ou várias ações (ROSA, 2011).

A LDO tem como base o PPA, e define de forma antecipada os programas e ações elaborados anteriormente no PPA, e que serão prioridade no ano seguinte, orientando assim a elaboração da LOA. Portanto, diferente do PPA que é válido por um quadriênio, a LDO é elaborada anualmente, e pode ser considerada como sendo a lei intermediária entre o Plano Plurianual e o Orçamento Anual (TCE-RS, 2014).

De acordo com Quintana e colaboradores, (2011, p. 23), “O Orçamento Anual existe para viabilizar o alcance dos objetivos e metas propostos no PPA, em conformidade com as diretrizes fixadas pela LDO”. A LOA, elaborada anualmente, estima as receitas que o governo espera arrecadar durante o ano e fixa os gastos a serem realizados com tais recursos. No orçamento anual, as diretrizes e metas fixadas no PPA e na LDO são detalhadas em programas, definidos em ações e prioridades de atuação dos agentes públicos para o exercício a que se refere.

Para a elaboração dos instrumentos de planejamento público, o gestor necessita de informações. Tais informações são fornecidas, principalmente, pelo setor da contabilidade, que é o tema do próximo subcapítulo.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

De acordo com a NBC T 16.1, aprovada pela Resolução nº 1.128/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a contabilidade aplicada ao setor público é um ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades públicas. O objeto da contabilidade pública é o patrimônio público e seu objetivo é fornecer informações aos usuários sobre os resultados alcançados sob os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio público; evidenciando as mutações e auxiliando o gestor público na tomada de decisões (BRASIL, 2008).

A Contabilidade Pública tem sua existência respaldada na fundamentação legal baseada principalmente nas leis nº 4.320/1964 e nº 101/2000. A Lei nº 4.320/1964 estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e a Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) que estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A LRF prevê, inclusive, a consolidação nacional das contas públicas, competência exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, a Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009 determinam que a STN edite normas, manuais e instrumentos de procedimentos contábeis de âmbito nacional, que devem estar de acordo com as Normas Brasileiras de

Contabilidade Técnica (NBCT), editadas pelo CFC, e buscar a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS). Em vista disto, a STN editou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), outro importante instrumento da contabilidade pública que deve ser adotado por todos os órgãos do setor público (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2016).

Kohama (2013) afirma que a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que atingem as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades públicas. Este registro ocorre através da utilização de contas estruturadas segundo normas específicas, que integram o Sistema Contábil Público.

Uma das funções da contabilidade pública de acordo com Andrade (2012) é a classificação. Cada fato administrativo deve ser agrupado em uma mesma natureza e característica para facilitar a leitura e interpretação das informações contábeis. A individualização dos fatos ocorre por meio de contas, representações sintéticas, que juntas formam o plano de contas. Visando a padronização e consolidação destes planos de contas, a STN editou, além do MCASP, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), ou seja, um plano de contas único, padronizado, que deve ser seguido por todos os órgãos do setor público.

Em conformidade com Silva (2011) as contas do sistema contábil são alocadas no plano de contas em quatro subsistemas que devem estar interligados entre si:

- Subsistema de informações patrimoniais e de resultado: engloba as contas do ativo e do passivo, registra as informações financeiras e não financeiras bem como as variações do patrimônio público;
- Subsistema de informações orçamentárias: registra os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Subsistema de custos: registra os custos segundo os objetos de custeio previamente determinados;
- Subsistema de compensação: registra e controla os atos que podem futuramente afetar o patrimônio público;

O plano de contas segue uma estrutura básica que compreende sete níveis de desdobramentos: classe, grupo, subgrupo, título, subtítulo, item e subitem. A classe é a agregação máxima das contas contábeis e subdivide-se nas classes 1, 2, 3 e 4 (informações de natureza patrimonial), 5 e 6 (natureza orçamentária), e as 7 e 8 (natureza típica de controle) (ROSA, 2011). Os lançamentos contábeis na contabilidade pública também são efetuados pelo método das partidas dobradas, através de débitos e créditos nas contas de mesma natureza de informação. Portanto, um único fato na administração pública pode resultar em diversos lançamentos contábeis (ROSA, 2011).

A contabilização da classe 5 e 6 de natureza orçamentária está vinculada ao orçamento público. O orçamento público, aprovado pelo legislativo através da LOA, prevê as receitas e fixa as despesas. Ou seja, a LOA é um mecanismo de controle em que o executivo só poderá gastar os recursos públicos no projeto ou na atividade antecipadamente planejados e autorizados pelo poder legislativo.

Atualmente, o orçamento público é denominado orçamento-programa, pois está estruturado em seus diversos programas e ações. Ressalta-se que o orçamento-programa discrimina todas as despesas detalhadamente, especificando em que e para que serão gastos determinados valores, e quem será o responsável pelo desembolso. (ANDRADE, 2012). Para melhor compreendermos o orçamento público, vamos dividi-lo em receita e despesa.

Receita pública é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, em numerário ou outro bem representativo de valor. Representa, portanto, o conjunto de ingressos

financeiros provenientes de receitas orçamentárias ou extraorçamentárias (ANDRADE, 2012, KOHAMA, 2013).

Quintana e colaboradores (2011) afirmam ser receita orçamentária aquela que consta no orçamento público e que aumenta a situação líquida do patrimônio financeiro. A receita orçamentária é classificada em receita corrente e de capital (ROSA, 2011). No tocante às receitas extraorçamentárias citadas anteriormente, Quintana e colaboradores (2011) as definem como receitas que não integram o orçamento público, porque elas alteram a composição do patrimônio financeiro sem modificar a situação líquida da organização. Temos como exemplo as cauções e as consignações em folha.

O ingresso da receita nos cofres públicos ocorre por meio de quatro etapas denominadas como estágios da receita: Considerando a sequência operacional existente, os referidos estágios são: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento (SILVA, 2011).

A previsão corresponde aos valores previstos no orçamento. São estimativas de receitas baseadas em estudos, cálculos e comparações. É importante ressaltar que no decorrer do ano fiscal se faz necessário o acompanhamento e análise desta previsão quanto a sua efetiva arrecadação (KOHAMA, 2013). O lançamento compreende um estágio meramente administrativo em que se verifica a procedência dos créditos fiscais e se inscreve o débito à pessoa que lhe é devedora.

A arrecadação ocorre quando o contribuinte realiza o pagamento de seus débitos, podendo ser nas repartições públicas ou agentes arrecadadores. (SILVA, 2011; ANDRADE, 2012). E o último dos estágios, o recolhimento, se refere ao ato que se relaciona com a transferência dos valores arrecadados pelos agentes arrecadadores aos cofres públicos. (ANDRADE, 2012; KOHAMA, 2013).

Despesa pública consiste em todo o pagamento efetuado pelo Estado para saldar gastos fixados na Lei Orçamentária e destinados à execução dos serviços públicos. Tais despesas podem ser de custeio, de investimento, pagamento de dívidas, entre outras. A despesa pública é dividida em despesa orçamentária e extraorçamentária (ANDRADE, 2012).

Despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que só pode ser realizada mediante a existência de crédito orçamentário. Despesa extraorçamentária é aquela decorrente de receitas extraorçamentárias. São saídas do passivo financeiro, que compensam as entradas no ativo financeiro (KOHAMA, 2013).

A despesa possui uma classificação institucional, que permite o agrupamento dos créditos orçamentários nos órgãos e/ou unidades que serão responsáveis pela sua realização. Possui também a classificação funcional, que tem por finalidade delimitar a despesa de acordo com sua função e subfunção, com o intuito de refletir as políticas, diretrizes e objetivos da administração pública. Além disso, foi criada a classificação funcional programática, que além da função e subfunção, classifica a despesa também de acordo com o programa e o projeto e/ou atividade. O projeto envolve ações limitadas no tempo, enquanto que a atividade se refere às ações que se realizam de modo contínuo (ANDRADE, 2012).

Além da classificação institucional, funcional e programática, de acordo com o artigo 12 da Lei 4.320/1964, a despesa orçamentária é classificada segundo a categoria econômica, e quanto a sua natureza, agrupando assim aquelas que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

Para melhor classificar e identificar as despesas em cada objeto de gasto, elas são classificadas de acordo com seus elementos. O elemento da despesa, portanto, é um desdobramento para detalhar os gastos, como por exemplo, as despesas com material de consumo, que desdobram-se em gastos com material de informática e material bibliográfico (KOHAMA, 2013). Exemplificando a classificação da despesa, temos a seguir o quadro nº 1 e 2 com a classificação da despesa “Vencimentos e Vantagens Fixas Pessoal Civil:

Quadro 1- Classificação da despesa

Função	Subfunção	Programa	Projeto/Atividade	Categoria Econômica
01	031	001	2.001	3.1.90.11.00

Fonte: Adaptado de Kohama (2013)

Quadro 2- Classificação da categoria da despesa

Categoria Econômica	Grupo de Natureza	Modalidade de aplicação	Elemento da Despesa	Subelemento (facultativo)
3	1	90	11	00

Fonte: Adaptado de Kohama (2013)

Para que possa ocorrer a despesa pública, são necessários sete estágios: fixação, programação, licitação, empenho, liquidação, suprimento e pagamento. Os estágios da despesa têm como objetivo assegurar a eficiência e a eficácia das operações, evitar erros, fraudes e desvios por parte da administração, garantindo transparência e confiabilidade nos atos públicos (ANDRADE, 2012).

A fixação equivale a previsão da receita. É o estágio em que se determina, por meio de estudos e cálculos, o valor máximo que poderá ser gasto em cada despesa na realização dos serviços públicos. A programação compreende a elaboração de um cronograma de desembolso para utilização dos créditos orçamentários. A licitação é o mecanismo legal que a administração pública deve promover com o intuito de proporcionar uma disputa entre os possíveis fornecedores e interessados em celebrar negócios com a administração pública (ANDRADE, 2012).

De acordo com o art. 58 da lei 4.320 “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964). Para cada empenho é emitido um documento denominado nota de empenho, no qual deve constar, no mínimo, o nome do credor, a especificação e a importância da despesa. É vedada a realização de despesas sem empenho prévio (KOHAMA, 2013).

A liquidação é o estágio em que se verifica o direito adquirido pelo credor, tendo por base títulos e documentos que comprovam o respectivo crédito. No último estágio, pagamento, o poder público faz a entrega do numerário ao respectivo credor (KOHAMA, 2013).

Sempre que se tem uma nota de empenho com liquidação e pagamento, tem-se também um custo para o município. Portanto, é de extrema importância a administração pública fazer uso da contabilidade de custos, objetivando o controle dos mesmos e buscando sempre a otimização dos recursos públicos.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos tem por objetivo determinar o lucro, auxiliar no controle das operações e na tomada de decisões. No que diz respeito ao controle, ela contribui na elaboração de orçamentos e no estabelecimento de padrões, além de acompanhar e comparar os valores reais com os anteriormente definidos. Outra função importante consiste em subsidiar as políticas de redução de custos e de desperdícios (MEGLIORINI, 2007; BORNIA, 2010).

Nesta perspectiva, a contabilidade de custos também pode ser de grande relevância para a administração pública. Slomski (2005) refere-se à contabilidade de custos como um instrumento por meio do qual o gestor dispõe de informações que lhe facultam avaliar quanto

custa o serviço público oferecido para a sociedade (SANTANA; ALMEIDA; GONÇALVES, 2014).

A utilização de métodos de custeio para evidenciar os custos é importante para auxiliar no processo de planejamento, e também, para identificar as distorções de valores e falhas no processo administrativo. De acordo com Costa, Oliveira e Júnior, (1999), por meio do custo-padrão, é possível identificar uma distorção significativa no custo real, facilitando a constatação e apuração de falhas, tendo como principal objetivo a diminuição dos custos finais.

No tocante à previsão legal, a contabilidade de custos, na contabilidade pública, está prevista inicialmente na Lei 4.320/64. Em 1967, a contabilidade de custos foi prevista no decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu artigo 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967). A contabilidade de custos e a necessidade de se ter um sistema de custos é reforçada no artigo 50 da LRF. Rosa (2011) ressalta que, apesar das exigências legais desde 1964, somente em 2010 o Ministério da Fazenda concluiu o desenvolvimento do Sistema de Informações de Custo do Governo Federal (SIC). E foi somente em 25 de novembro de 2011, que o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade, a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

A NBC T 16.11 tem como objetivo estabelecer regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, por meio do SICSP – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público. A NBC T 16.11 estabelece ainda que o SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público, além de estar integrado com o processo de planejamento e orçamento. Sua implantação deve ser um processo sistemático e gradual, que leva em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, bem como os critérios de transparência e controle social (BRASIL, 2011).

No que diz respeito aos sistemas, Santana, Almeida e Gonçalves (2014) mencionam que na contabilidade pública, os fenômenos que afetam as situações financeiras, orçamentárias, patrimoniais e econômicas são registrados, resumidos e interpretados por sistemas, que facilitam o trabalho do administrador público. Em se tratando de custos, o sistema é responsável pelo registro, processamento e evidenciação dos custos da gestão dos recursos, tais como os custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas pelos órgãos públicos. Porém, apesar de haver a previsão legal na Lei 4320 de 1964, muitos municípios resistem à sua implantação (SANTANA; ALMEIDA; GONÇALVES, 2014).

Conforme apontam os estudos de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) sobre o nível de implantação do sistema de custos nos municípios catarinenses, 54,76% não iniciaram a implantação, 40,47% iniciaram o processo, porém, encontram-se em estágios pouco avançados; e apenas 4,76% apresentam implantação total do sistema. Outro estudo realizado por Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) sobre a contabilidade de custos no setor público e a realidade das prefeituras da região central do Rio Grande do Sul apresentou que a maioria, 92,31% dos municípios respondentes, não implantaram o sistema de custos.

3 Metodologia

Os autores optaram pela realização do estudo de caso único, por entender que o mesmo oferece melhores condições para atingir o objetivo proposto, a saber, de analisar o processo de planejamento orçamentário e do sistema de controle de custos na Prefeitura Municipal de Dois Irmãos/RS. Esta decisão justifica-se em Tull e Hawkins, 1976:323, quando os mesmos afirmam que "um estudo de caso refere-se a uma análise intensiva de uma situação

particular".

De acordo com Yin (2010), a preferência pelo uso do estudo de caso deve ser no estudo de eventos contemporâneos, em situações onde os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, mas onde é possível se fazer observações diretas e entrevistas sistemáticas. Dentre as aplicações para o estudo de caso citado por Yin (2010), nesse trabalho procurou-se descrever o contexto da vida real e realizar uma avaliação descritiva. Na parte empírica deste estudo descrevem-se situações que ocorreram, confrontando-as com a teoria de forma restrita à organização pesquisada.

O estudo de caso foi aplicado na Prefeitura Municipal de Dois Irmãos, que atualmente conta com 799 servidores municipais (DOIS IRMÃOS, 2017). O município de Dois Irmãos localiza-se no Vale do Rio dos Sinos, que pertence à região Metropolitana de Porto Alegre. Com uma população estimada em 2016 de 30.699, está situado em uma área territorial urbana de 65.156 km² (IBGE, 2016).

O presente estudo pode ser classificado como de natureza aplicada, sendo realizado por meio do método de abordagem indutivo. Em relação aos objetivos, a pesquisa é descritiva, com abordagem qualitativa. Os procedimentos técnicos adotados, além do estudo de caso, foi a pesquisa bibliográfica e o levantamento documental. A coleta de dados ocorreu através de entrevistas semiestruturadas e por meio da observação participante de uma das pesquisadoras, que faz parte do corpo de colaboradores da Prefeitura Municipal. Os dados qualitativos foram submetidos à análise de conteúdo, observando as recomendações de Bardin (2011).

O rol de questões que foi utilizado na entrevista semiestruturada emergiu a partir da revisão teórica, realizada na etapa inicial da pesquisa. As categorias de análise que abarcaram as questões formuladas, bem como serviram de base para a elaboração do roteiro para a observação participante foram: (i) processo de planejamento orçamentário municipal; (ii) classificação da receita e da despesa; (iii) controle dos custos na administração municipal.

As entrevistas realizadas foram direcionadas aos gestores de cada secretaria da Prefeitura. Ressalta-se que se optou por fazer as entrevistas com os gestores de todas as áreas devido a gestão pública ocorrer de forma integrada. Foram entrevistados os gestores da Secretaria de Administração; Planejamento Urbano; Fazenda; Obras e Viação; Serviços Urbanos; Educação, Cultura e Desporto; Saúde, Assistência Social e Meio Ambiente e da Agricultura, Turismo, Comércio e Indústria. Os entrevistados serão denominados como Gestor 1, Gestor 2, Gestor 3, Gestor 4, Gestor 5, Gestor 6, Gestor 7 e Gestor 8, os quais são os gestores das referidas secretarias municipais.

4 Análise dos Resultados

Visando analisar o processo de planejamento orçamentário e o sistema de controle de custos na prefeitura Municipal de Dois Irmãos/RS, julgou-se necessário analisar inicialmente a gestão orçamentária pública municipal, confrontando o teor das entrevistas realizadas com a revisão teórica. Na sequência analisou-se o processo de contabilização dos custos incorridos no município.

4.1 GESTÃO ORÇAMENTÁRIA PÚBLICA MUNICIPAL

Conforme a revisão teórica, para haver uma gestão pública eficiente, é necessário que o mesmo seja orientando por decisões tomadas ex-ante, na etapa de planejamento. Silva (2000) define o planejamento como sendo um processo racional, que busca estabelecer os objetivos da administração pública e as ações necessárias para atingir tais objetivos. Andrade (2012) cita que o planejamento público ocorre através do PPA, da LDO e da LOA; Slomski

(2005) acrescenta a relevância do plano diretor.

Foi solicitado a todos os secretários municipais para descrever o processo de elaboração dos instrumentos citados pelos autores revisados, como essenciais para a etapa de planejamento, bem como mencionar quem está envolvido, como são previstos os valores e se há um acompanhamento na execução das metas.

Constatou-se um maior envolvimento no referido processo por parte dos secretários que apresentam o perfil mais administrativo. Observou-se, também, que nos primeiros anos havia uma maior participação por parte dos secretários. Vale destacar, ainda, que alguns dos entrevistados relataram grande dificuldade em compreender a elaboração da peça orçamentária, bem como a sua utilização e controle.

O entrevistado 3 descreveu o planejamento da gestão de acordo com Buriol (2005), ao citar a dimensão técnica e política. Explicou que a gestão segue as orientações do Tribunal de Contas, que a administração conhece a realidade do município e que os servidores e gestores possuem experiência na elaboração do planejamento, considerando que é o segundo mandato. A dimensão política foi enfatizada no relato do entrevistado ao citar que a gestão possui muito contato com a comunidade e os vereadores. Contou ainda que a LDO e a LOA são elaboradas, basicamente, na Secretaria da Fazenda, e encaminhadas aos demais secretários para que possam analisar e fazer as alterações necessárias.

Silva (2000) afirma que a elaboração do planejamento deve ocorrer por meio de um trabalho integrado, entretanto, observou-se que os instrumentos de planejamento da administração municipal de Dois Irmãos são elaborados de forma isolada. Ressalta-se que, mesmo na LDO e na LOA, elaboradas basicamente pela Secretaria da Fazenda, foi observado a individualização de cada secretaria; em resumo, o que ocorre é a elaboração do orçamento para cada secretaria.

O gestor 5 respondeu que não participou da elaboração do orçamento, que foi a secretaria da Fazenda que o fez e lhe entregou para que analisasse e fizesse suas considerações. Respondeu ainda que quando surge algum tipo de demanda, esta é apresentada aos demais secretários em reunião. O gestor 4 citou que não costuma se envolver muito na elaboração do PPA, da LDO e da LOA.

De acordo com Santos (2006), o planejamento governamental deve estabelecer o equilíbrio entre os objetivos, os recursos e a estrutura. No entanto, verifica-se que, ao estabelecer este equilíbrio e eleger as prioridades do município, constata-se, na maioria dos casos, a escassez de recursos financeiro para viabilizar as metas. Conforme o gestor 2, grande parte dos recursos são destinados à Secretaria da Educação e da Saúde, e que, portanto, alguns de seus projetos não são contemplados no orçamento. De acordo com Quintana e colaboradores (2011), a LOA estabelece as prioridades da administração para o exercício seguinte, e, considerando a falta de recursos públicos, muitas das metas estabelecidas no PPA não são abordadas no orçamento, conforme citado pelo entrevistado.

No tocante ao Planejamento, a gestora 7 ressaltou que este é essencial, e citou que atualmente a Secretaria da Saúde está elaborando o Plano Municipal de Saúde, o qual definirá o norte para os próximos 4 anos. Destaca-se um problema citado pela referida entrevistada, no que diz respeito ao planejamento, que é a falta de tempo para a sua elaboração detalhada, além da falta de apoio de uma equipe técnica para esta finalidade. Em relação a elaboração da LDO e da LOA, observou-se que a Secretaria da Saúde não realizou ajustes significativos, nos últimos anos, de tal forma que, tais instrumentos foram elaborados pela secretaria da Fazenda.

O gestor 1 declarou que não considera o processo de planejamento em sua secretaria algo complexo, pois compete à sua secretaria apenas manter o setor de RH, informática, almoxarifado e zelar pela manutenção dos prédios públicos; e que, portanto, o orçamento é feito com base nos anos anteriores. Este planejamento com base nos anos anteriores também foi relatado pelo gestor 8. Porém, o mesmo gestor mencionou que nos últimos anos, por falta

de recursos financeiros, a elaboração da LOA ficava à cargo da Secretaria da Fazenda, cabendo ao mesmo analisar e promover os ajustes julgados necessários.

Ressalta-se que somente a gestora 6 descreveu o processo de elaboração do PPA de forma compartilhada, em conjunto com os servidores e diretores das escolas. A gestora ressaltou a importância de se ter objetivos e de se estabelecer missão, visão e valores. Relatou ainda que elabora o PPA com base no Plano Municipal de Educação, nas metas estabelecidas e nos objetivos propostos.

Constatou-se, por meio das entrevistas e pela observação participante, que há uma comunicação entre os secretários, e que o planejamento de todas as secretarias do município, é previamente, em diversas reuniões, intensamente debatido, para se obter consenso em estrutura orçamentária geral. As demandas de cada secretaria são analisadas por todos. Entretanto, a elaboração do PPA, da LDO e da LOA é feita, basicamente, pelo contador do município, na Secretaria da Fazenda, com exceção de itens que competem à Secretaria da Educação.

O contador, ao ser questionado como ocorre a previsão da receita e da despesa para elaboração do orçamento, respondeu que as receitas são projetadas com bases históricas de arrecadação, e a projeção de inflação; o que está de acordo com Kohama (2013). Após feita a previsão da receita, o entrevistado relatou que as despesas são enquadradas conforme a previsão de arrecadação. O contador acrescentou, ainda, que é nesta etapa que “são realizados os ajustes nos projetos ou, até mesmo, a exclusão de alguns deles, para que os essenciais ou tidos pela administração como prioridades, possam ser executados”.

Por meio da observação participante, de uma das autoras, foi constatado que, principalmente na elaboração da LDO e da LOA, busca-se vincular a despesa à receita prevista. Para isso, procura-se fixar primeiramente as despesas com pessoal, os contratos vigentes e as despesas de consumo (água, luz, telefone, combustível). Em seguida estima-se as despesas com material de consumo, baseando-se no ano anterior. Entretanto, verificou-se que o orçamento não é realista, principalmente no que se refere à Secretaria da Saúde, pois a despesa estimada para pagamento de pessoal e o contrato do Hospital, não é o suficiente para os 12 meses, o que resulta em inúmeras suplementações no decorrer do ano.

Silva (2000) recomenda um diagnóstico da situação atual do município, a identificação das necessidades e a definição clara dos objetivos, incluindo a discriminação das metas, seu custo e principalmente, a constante avaliação dos resultados. Todos os gestores entrevistados, exceto a gestora 6, relataram que não fazem a constante avaliação dos resultados, bem como não fazem o acompanhamento das metas, das ações e das despesas constantes no orçamento.

Observou-se, também, que a Administração Pública não costuma fazer, durante a elaboração dos instrumentos de planejamento público, o diagnóstico do município, a identificação das necessidades e a definição clara dos objetivos. Identificou-se a realização deste processo na Secretaria da Educação e em casos isolados, quando são elaborados planos específicos, como por exemplo, na elaboração do Plano de Saneamento Ambiental de 2012.

A gestora 6 relatou que a grande dificuldade que ela teve na elaboração do orçamento é a incerteza da realização das receitas. Esta dificuldade de planejar a longo prazo, devido à incerteza do futuro, é citada por Marques (2010) que recomenda, como solução o Planejamento por Cenários, realizar a previsão de diferentes cenários, preparando a organização para a ocorrência de cada uma das hipóteses previstas. Porém, a legislação do setor público impossibilita a utilização deste tipo de planejamento, visto que só é permitido a aprovação de um PPA, de uma LDO e de uma LOA.

De acordo com Marques (2010), quando se objetiva um planejamento para determinado projeto específico, com temporariedade e exclusividade, sugere-se adotar o modelo de planejamento com foco na gestão por projetos. Em Dois Irmãos, esse tipo de Planejamento é utilizado principalmente nas obras públicas, pelo setor da engenharia. Quanto

ao Planejamento Participativo (SANTOS 2006); observou-se que a participação da comunidade é mínima, o que pode ocorrer por diversos motivos, dentre os quais se destaca a possível dificuldade para compreender o orçamento público. O gestor 3 reafirmou esta baixa participação da comunidade, mesmo havendo dois grandes momentos em que os planos são apresentados à toda a comunidade: uma audiência pública e na Câmara de Vereadores. Apesar da baixa participação da comunidade nas audiências públicas, o entrevistado contou que a comunidade está presente nos Conselhos Municipais. Uma das autoras faz parte de alguns dos Conselhos Municipais, e observou essa participação da comunidade nas reuniões.

Em relação ao Plano Diretor e a sua elaboração, o secretário do Planejamento Urbano do município esclareceu que o plano elaborado em 1996 sofreu algumas mudanças em 2005 e atualmente se encontra em processo de revisão. Os profissionais envolvidos são servidores do município, diversos profissionais do município e a própria comunidade, por meio de seus representantes.

Observa-se ainda que o PPA, que consiste no planejamento amplo e de longo prazo, do município, é elaborado com a participação de todos os secretários municipais. Contudo, os instrumentos de planejamento de médio e curto prazo, que são a LDO e a LOA, são elaborados, basicamente, pela Secretaria da Fazenda. A opção por este modelo de planejamento, de forma isolada, decorre tanto da falta de recursos financeiros, bem como devido à falta de conhecimento, por parte da maioria dos secretários, dos detalhes burocráticos e técnicos relacionados à prática contábil e do planejamento público.

Por esse motivo é possível afirmar que o setor da contabilidade possui grande importância no planejamento público. Por meio das informações registradas na contabilidade, é possível gerar relatórios que auxiliam no processo de planejamento e na tomada de decisão. Porém, a confiabilidade e a acuracidade destes relatórios dependem da eficiência e eficácia dos processos dentro do setor da contabilidade. Sendo assim, julgou-se necessário analisar o setor da contabilidade pública no município estudado.

4.2 CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS INCORRIDOS

De acordo com a NBC T 16.1, a contabilidade pública é um ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades públicas (BRASIL, 2008). Na Prefeitura de Dois Irmãos, a contabilidade é um setor da Secretaria da Fazenda, assim como o setor de empenhos, da tesouraria e do cadastro.

A classificação dos fatos administrativos, uma das funções da contabilidade pública, citada por Andrade (2012), ocorre por meio da utilização de contas, estruturadas no plano de contas. A criação dessas contas é de responsabilidade do contador do município. Ao ser questionado se o plano de contas do município está de acordo com o MCASP e o PCASP, o responsável pela área contábil do município relatou que em decorrências das inúmeras alterações sofridas pelo PCASP, e como o sistema operacional não executa as alterações de forma automática, as contas são, gradativamente, de forma manual, colocadas em consonância com os manuais.

A observação participante, de uma das autoras da pesquisa, revelou que o grande problema na classificação dos fatos administrativos, não é a conta contábil, que encontra-se sempre classificada de forma correta, mas sim a vinculação do fato administrativo à correta conta contábil, principalmente na classificação da despesa. Isto acontece porque a conta contábil da despesa é indicada pela secretaria que está comprando o material ou contratando o serviço. Para evitar a classificação incorreta e, conseqüentemente, a inconsistência das informações contábeis, todas as solicitações de compra passaram a ser revisadas pela técnica contábil do município. Ressalta-se que esta profissional se orienta, no desenvolvimento da

referida atividade, na descrição do material comprado ou do serviço contratado, constante no histórico da solicitação de compra, e frequentemente constata que a descrição não condiz com a realidade.

De acordo com Silva (2011), as contas do sistema contábil são alocadas no plano de contas em quatro subsistemas que devem estar interligados entre si. Conforme o contador do município, a prefeitura se utiliza apenas de 3 dos 4 subsistemas. Atualmente, o subsistema de custos não é contemplado pelo software da prefeitura.

Em relação aos quatro estágios da receita, descrito por Silva (2011), a previsão ocorre no setor da contabilidade. O lançamento é realizado pelo setor do cadastro, quando ocorre a inscrição do débito à pessoa que é devedora do mesmo. Já a arrecadação e o recolhimento são de responsabilidade do setor da tesouraria. Ressalta-se que todos os setores estão interligados, entretanto, a pesquisadora observou a falta de conhecimento por parte dos servidores de um setor, em relação às rotinas administrativas do outro setor, o que pode influenciar negativamente, no trabalho desenvolvido como um todo.

No tocante aos seis estágios da despesa, citados por Andrade (2012), a fixação e a programação ocorrem também no setor da contabilidade. A licitação é o estágio realizado pelo setor de compras, pertencente à Secretaria da Administração. O empenho e a liquidação da despesa pública ocorrem no setor de empenhos; e o pagamento no setor da tesouraria.

Observa-se que os processos operacionalizados pelo setor da contabilidade estão de acordo com a legislação pertinente, com exceção da implantação do centro de custos no município. Sobre o centro de custos, o contador respondeu que hoje a Prefeitura Municipal de Dois Irmãos não possui este sistema. “O que existe, no atual software, é uma ferramenta semelhante ao centro de custos”. Porém, o contador explicou que esta ferramenta é extremamente manual, e que os processos de execução da despesa, dentro do município, passam por várias etapas e diferentes setores. Portanto, as informações geradas por esta ferramenta não seriam confiáveis, visto que cada centro de custo poderia apresentar valores não pertencentes a ele, ou ter valores omitidos, e que por esta razão, a ferramenta não está sendo utilizada.

De acordo com Bornia (2010), a contabilidade de custos é considerada uma ferramenta gerencial; ela auxilia no controle das operações e na tomada de decisões. O gestor 8 relatou que “hoje nós não temos números confiáveis. Se nós tivéssemos o sistema de custos implantado, seria uma ferramenta de auxílio”. O contador mencionou ainda que com a implantação do sistema de custos, seria possível estabelecer comparativos entre atividades semelhantes, buscando assim possíveis discrepâncias no serviço público.

De acordo com o relato do contador e gestor 1, para que se tenha a implantação de um correto centro de custos, é necessário um sistema integrado entre todas as secretarias, e para isso, é imprescindível ajustar o software de gestão atual da prefeitura, o que envolve custos e uma reorganização administrativa. O contador ressaltou que a implantação do sistema está sendo analisada para ocorrer no ano 2018, justamente para que a contabilidade possa adotar as orientações do Tribunal de Contas.

Considerando que município não possui o centro de custos, os entrevistados foram indagados se eles possuíam algum tipo de controle/acompanhamento dos custos em suas secretarias. Constatou-se que nenhuma secretaria possui o controle/acompanhamento minucioso de todos os custos. Verificou-se a existência, em algumas secretarias, de controle de determinados custos específicos, comparados com o ano anterior. A maioria dos entrevistados respondeu, também, que quando há um aumento significativo em determinado item de custeio, busca-se identificar o motivo.

O gestor 5 respondeu que não possui o controle dos custos, mas que faz uma triagem nos orçamentos de compra em sua secretaria. Porém acrescentou: “Hoje eu não saberia dizer o quanto o município gasta com os resíduos sólidos, por exemplo”. Essa triagem também foi

relatada pelos gestores 1 e 3.

Observou-se, ainda, que a Secretaria da Fazenda tem um acompanhamento mensal dos gastos com pessoal, e de consumo (luz, água e telefone) de todas as secretarias. Este acompanhamento ocorre por meio do custo padrão, descrito pelos autores Costa, Oliveira e Junior (1999) como sendo uma ferramenta de controle, que tem por objetivo identificar distorções significativas no custo real, e diminuir o custo final.

Observou-se que o município não possui o centro de custos e que os gestores, em sua grande maioria, não fazem o acompanhamento ou o controle dos custos de suas secretarias. Ressalta-se ainda que todos os entrevistados mencionaram ou concordaram com o fato de que o controle e o acompanhamento dos custos, assim como a implantação de um centro de custos, seria muito importante para o planejamento público municipal.

5 Considerações finais

A partir deste estudo foi possível analisar o processo de planejamento orçamentário e o sistema de controle de custos no município de Dois Irmãos/RS. A abordagem qualitativa facultou a compreensão do processo de elaboração e de gestão do planejamento orçamentário do município, permitindo uma análise à luz das vertentes teóricas revisadas.

Observou-se que no tocante ao planejamento público, o planejamento amplo do município é realizado com a participação de todos os secretários, porém, os instrumentos do planejamento público, principalmente a LDO e a LOA, são elaboradas isoladamente pela Secretaria da Fazenda, com algumas exceções. O estudo evidenciou ainda a dificuldade de alguns gestores em compreender a elaboração destes instrumentos, bem como a inexistência do processo de acompanhamento das metas executadas. Uma grande dificuldade destacada pelos entrevistados foi a falta de recursos financeiros, o que dificulta a execução dos serviços públicos e o alcance das metas estabelecidas.

Quanto aos custos, observou-se a inexistência do subsistema de custos no município estudado, cuja importância, para fins gerenciais, foi relatada pela maioria dos gestores. De acordo com as entrevistas, a implantação do sistema requer melhorias no software, o que está sendo providenciado, principalmente, para atender as exigências do Tribunal de Contas do Estado. Observou-se ainda a falta de um acompanhamento e de um controle minucioso dos custos em grande parte das secretarias. Entretanto, pode-se afirmar que há um controle de determinados custos específicos, quando estes são mais representativos.

Em se tratando das limitações encontradas pela pesquisadora na realização deste trabalho, destaca-se, principalmente, a realização de estudo de caso único, em uma cidade com características específicas, impossibilitando a generalização dos resultados.

Referências

ANDRADE, Nilton de A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 4.ed., São Paulo, SP: Editora Atlas S.A., 2012, 415p.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. edição revista e ampliada. São Paulo, SP: Edições 70, 2011. 279 p.

BORNIA, Antônio C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. 3 ed. São Paulo; SP: Atlas S.A., 2010, 214p.

BRASIL, Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 04 OUT. 2016.

BRASIL, **Decreto-Lei 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasil, 1967. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm> Acesso em: 17 ABR.2017.

BRASIL, **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasil, 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 17 ABR.2017

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. Brasília, DF: 04 de maio de 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 10 ABR. 2017

BURIOL, Juarez. **Planejamento Estratégico Municipal**. Novo Hamburgo, RS: Feevale, 2005, 103p

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.128** de 21 de novembro de 2008, aprova a **NBCT 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**, Brasília, DF: CFC, 2008 Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em: 28 MAR. 2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.366** de 25 de novembro de 2011, aprova a **NBCT 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Brasília, DF: CFC, 2011. Disponível em < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em 04 ABR.2017

COSTA, Rogério G.; OLIVEIRA, Luís M.; JUNIOR, José H. P. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo, SP: Atlas S.A., 1999, 312p

DREHMER, Amanda F.; RAUPP, Fabiano M.; TEZZA, Rafael. **Implantação do Sistema de Informação de Custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?**, XXIII Congresso Brasileiro de Custos, Porto de Galinhas, PE, Brasil, 2016. Disponível em < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138>> Acesso em: 08 ABR. 2017

GOES, Gustavo A.; MORALES, Angélica G. **Gestão Pública e Sustentabilidade: Desafios, Ações e Possibilidades**. **IX Fórum Ambiental da Alta Paulista**, v.9, n. 4, 2013, pp. 199-212. Disponível em < https://www.researchgate.net/profile/Gustavo_Goes/publication/266559966_Gestao_publica_e_sustentabilidade_desafios_acoes_e_possibilidades/links/5434a47d0cf294006f7360f6/Gestao-publica-e-sustentabilidade-desafios-acoes-e-possibilidades.pdf> Acesso em: 04 OUT. 2016.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 13. ed., São Paulo, SP: Atlas

S.A., 2013, 410p

MARQUES, Marcelo. **Administração Pública: Uma abordagem Prática**. Rio de Janeiro, RJ: Ferreira, 2010, 330p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos, Análise e Gestão**. 2. ed., São Paulo; SP: Pearson Prentice Hall, 2007, 209p.

PARCIANELO, Eliandra; GONÇALVES, Hugo de S.; SOARES, Cristiano S. **A Contabilidade de Custos no Setor Público: a realidade das prefeituras na região central do RS**. Congresso de Contabilidade 2015. Santa Catarina, 2015. Disponível em <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/25_15.pdf> Acesso em: 08 ABR. 2017

QUINTANA, Alexandre C. et.al. **Contabilidade Pública**. 1 ed., São Paulo, SP: Editora Atlas S.A., 2011, 243p.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo, SP: Atlas S.A, 2011, 561p.

SANTANA, Allisson de J.; ALMEIDA, Alex S.; GONÇALVES, Cleaylton R. de M. O sistema de custo na administração Pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões. Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. **Revista Eletrônica da FANASE**. Aracaju, Sergipe, v3, nº 1, setembro 2014.

SANTOS, Clezio S. **Introdução à Gestão Pública**. São Paulo, SP: Saraiva, 2006, 156p.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**, 7 ed., dezembro/2016 Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>> Acesso em: 19 JUN.2017.

SILVA, Lino M. da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 4. ed, São Paulo, SP: Atlas, 2000, 354p

SILVA, Lino M. da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 9 ed., São Paulo, SP: Atlas S.A., 2011, 376p.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo, SP: Atlas, 2005, 140p.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, **Orientações do Tribunal de Contas para Gestores Municipais**, Porto Alegre, 2014, 152p.

TULL, D. S. & HAWKINS, D. I. **Marketing Research, Meaning, Measurement and Method**. Macmillan Publishing Co., Inc., London, 1976

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2010. xviii, 248 p