



**Análise do Entendimento e Grau quanto a Aplicação de Sistemas de Custos, pelas
Prefeituras da Região de Abrangência da 31ª SDR - SC**

Larissa Degenhart

Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB)

lari_ipo@hotmail.com

Odir Luiz Fank

Faculdade De Itapiranga (SEI/FAI)

odirfank@hotmail.com

Mara Vogt

Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB)

maravogtcco@gmail.com

Elisandra Henn Diel

Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB)

hennelisandra@hotmail.com

RESUMO

A Lei Complementar nº 101, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a estabelecer novos paradigmas de relacionamento dos gestores públicos para com os recursos financeiros. Diante disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal tem como finalidade, assegurar a correta gestão dos recursos públicos. Desse modo, esta pesquisa objetivou analisar o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos pelas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR, com base no § 3º do Artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A pesquisa quanto ao objetivo caracteriza-se como descritiva, em relação aos procedimentos foi de levantamento, por meio de aplicação de questionário aos contadores públicos das prefeituras de Santa Catarina. Para análise dos dados, utilizou-se a medida da entropia da informação, que estabelece o valor da informação, e dessa forma a pesquisa teve abordagem quantitativa para o tratamento dos dados. Os resultados revelaram que as prefeituras não apresentam utilização do sistema de mensuração de custos de forma plena, que auxilie no processo de gestão. Por fim, constatou-se que após treze anos da publicação da LRF, as prefeituras ainda não estão estruturadas para atender a essa Lei.

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

1 INTRODUÇÃO

A preocupação com a aplicação correta dos recursos públicos levou os administradores a buscar formas de medir os custos adequadamente. Como os recursos são escassos, é fundamental sua aplicação de forma racional. O Governo apresenta uma grande dificuldade em reduzir os gastos, pelo fato de disponibilizarem sistemas de controle de custos inadequados. Dessa forma, são necessários instrumentos gerenciais mais eficazes para determinar os gastos com insumos que prejudicam os resultados esperados. É necessário um



sistema que demonstre de forma clara, os processos e custos, estes que servem como uma base concreta para decidir os cortes nos gastos (AFONSO, 2000).

A gestão de políticas públicas, conforme Araújo e Arruda (2004), refere-se ao planejamento da utilização dos recursos públicos. Desse modo, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), contribui para o aperfeiçoamento dos entes governamentais, sendo que a utilização dos recursos públicos deve obedecer a uma estruturação que seja condizente com os recursos disponíveis, demonstrando o objetivo final dos recursos públicos, atendendo ao disposto da legislação, revelando assim a importância das informações produzidas pela contabilidade pública.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como LRF, no seu Artigo 1º estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal, merecendo respaldo o Artigo 50 § 3º da LRF que dispõe que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. A LRF faz com que, as entidades públicas, juntamente com a contabilidade, apresentem os serviços auferidos a sociedade, tornando mais democrático as relações entre o Estado e a sociedade civil (BRASIL, 2000).

A LRF esta fundamentada em princípios como o planejamento, a transparência e a participação popular. A participação popular depende fortemente da transparência das ações governamentais e também das contas públicas, pois sem informações as decisões são prejudicadas. Além disso, as iniciativas de transparência na administração pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população (PLATT NETO et al., 2007).

A transparência na evidenciação dos atos e contas da gestão pública é relevante e ganhou maior notoriedade no Brasil depois da edição da Lei Complementar nº 101/2000. Porém, a transparência da gestão pública ainda está em um estágio incipiente, pelo fato da divulgação de tais informações se dar em um ambiente político e cultural, que é marcado por ideologias e interesses diversos (CRUZ; SILVA; SANTOS, 2009).

Frente ao exposto, destaca-se a seguinte questão que norteia esta pesquisa: Qual o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos pelas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR, com base no § 3º do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal? Com o intuito de responder a questão apresentada, o objetivo geral deste estudo, consiste em analisar o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos pelas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR, com base no § 3º do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como objetivos específicos o estudo propõem: a) Analisar o entendimento dos custos pela administração pública e sua adequação a LRF; b) Abordar o planejamento em relação aos gastos públicos com base na LRF; c) Identificar o grau de aplicação do sistema de custos por meio da LRF e evidenciar a sua importância nesse processo; d) Verificar a utilização do sistema de custos para a tomada de decisão.

Esta pesquisa justifica-se pela carência de estudos que abordam a Lei de Responsabilidade Fiscal no âmbito brasileiro, visto que há uma lacuna de pesquisa na literatura no que se refere ao entendimento, bem como utilização da LRF, esta que carece de evidenciações, pelo fato de não terem sido encontrados estudos relacionados ao tema. Justifica-se ainda, a importância dessa Lei para as entidades públicas, visto que, a ciência contábil produz informações sobre as ações da administração e existe o compromisso por parte do contador em fornecer informações que transmitam confiabilidade e transparência,



estabelecendo limites quanto a aplicação correta dos recursos municipais para desenvolver as prefeituras e contribuir para a ordem socioeconômica mundial.

A relevância do estudo é vista nos argumentos de Viccari Junior et al. (2009), pois, com o intuito de atingir seus objetivos em relação a transparência dos gastos públicos e informação de seus custos à sociedade, o poder público deve informar suas ações de forma transparente, apresentando informações confiáveis, compreensíveis e úteis a toda a população.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

Na revisão de literatura são abordados aspectos que visam embasar o entendimento quanto a aplicação de sistemas de custos, voltados ao setor público, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo em vista inicialmente os parâmetros da administração pública. Posteriormente, resalta-se a Lei de Responsabilidade Fiscal, na sequência, a contabilidade pública e os custos na administração pública, que possibilitam o aprimoramento do tema.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública engloba todas as atividades exercidas pelos órgãos do Estado, estes que, realizam a prestação dos serviços públicos, regulamentados pela lei. Kohama (2009) salienta que a administração pública é todo o aparelhamento do Estado, sendo preordenado a realizar seus serviços, visando à satisfação das necessidades da sociedade, bem como, sendo o responsável por dirigir, governar e exercer as funções administrativas, na busca dos resultados propostos pela administração.

Conforme a Constituição Federal (1988), no seu artigo 37, a administração pública direta quanto indireta de qualquer dos poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assume os princípios de que deverá promover o bem público, a prestação de serviços a comunidade, observando os princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Segundo Araújo e Arruda (2004) a administração pública, por assumir o propósito do cumprimento das funções em prol da satisfação da necessidade coletiva, abrange duas formas de controle, o interno e externo, este que possui a atribuição de acompanhar, vigiar, verificar, orientar e corrigir o que um órgão ou agente público exerce sobre a atuação do outro, sendo foco da administração pública.

Contudo, Keunecke, Teles e Flach (2011) salientam que a ampliação da Lei de Responsabilidade Fiscal pela Lei Complementar nº 131/2009 trouxe outras maneiras de controlar e fiscalizar o Estado, no qual, órgãos institucionalizados devem acompanhar e fiscalizar as contas públicas e a Administração Pública deverá prestar contas sobre a utilização dos recursos públicos.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Instituída na era da administração pública, sendo marcada por governantes que administram as contas públicas, gastando mais do que arrecadam, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), desempenha fundamental papel na aplicação dos recursos públicos no Brasil. Trata-se de um conjunto de normas que estabelece os limites de gastos e as regras que devem ser seguidas, visando à perfeita execução financeira (SOARES; MARQUES, 2004)

Desse modo, a Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal no seu artigo 1º estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal de 1988.

A despeito disso, a LRF estabelece novos marcos e paradigmas de relacionamento dos gestores públicos com os recursos financeiros, sendo elaborada com o objetivo de melhorar a



administração das contas públicas, pois o equilíbrio financeiro possibilita uma maior transparência dos gastos públicos, exigindo dos governantes maior compromisso com o orçamento. Ainda, a LRF complementa, no seu Artigo 50 que:

[...] além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

VI – a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intra-governamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

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

Complementa-se ainda que o principal objetivo da LRF encontra-se explicitado em seu artigo 1º, § 1º, que assim dispõe:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Devido a evolução de transparência das contas públicas, houve a necessidade de criar, bem como aprovar a Lei complementar nº 131/2009 de 27 de maio de 2009, esta que acrescentou dispositivos a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, no que diz respeito a mudança nos procedimentos contábeis, objetivando melhorar a evidenciação e transparência dos atos da administração pública, bem como aprimorar as normas voltadas as finanças públicas, perante a responsabilidade na gestão fiscal, sendo o prazo máximo para os municípios se adequarem a esta nova Lei, o mês de maio do ano de 2013.

Nesse sentido, Akutsu e Pinho (2002) salientam que nos últimos anos, o uso das tecnologias associadas a administração, promoveu transformações nas empresas e governo. Para tanto, a utilização da internet pelos governos, empresas, cidadãos, é uma oportunidade para o governo criar novos serviços, com melhor qualidade e menor custo, possibilitando que a sociedade participe de forma mais efetiva na gestão governamental.

Desse modo, Moscove, Simkin e Bagranoff (2002) salientam que a LRF, orienta para a contenção dos gastos públicos das esferas do governo. A partir dessa Lei, houve uma maior preocupação com o consumo de recursos, além de que, planejar e controlar os custos passou a serem tarefas dos administradores e governantes, sendo que um dos principais avanços propostos pela Lei foi a implantação de um sistema de custos, responsável pelo controle das informações contábeis geradas pela organização pública.

Portanto, esta Lei traduz em sua essência quatro pilares, o planejamento, a transparência, o controle e responsabilização, perante o dinheiro público, para uma gestão fiscal responsável.



2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública segundo Araújo e Arruda (2004) é um ramo da contabilidade que examina, registra, demonstra a execução orçamentária, a fim de que a contabilidade processe os dados em conformidade com a Lei, apontando resultados econômicos e financeiros, obtendo maior importância e valorização com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por meio da contabilidade pública são realizados todos os registros pertinentes a uma empresa, obtendo assim, as oscilações do dia-a-dia, as operações realizadas e os possíveis resultados atingidos. Angélico (1994) destaca que, a contabilidade pública registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e ainda, as alterações que acontecem no orçamento.

Os objetivos da contabilidade pública são as bases para atingir os resultados na conduta dos negócios e para a tomada das decisões. Iudícibus e Marion (2008) salientam que, a contabilidade auxilia a administração na tomada de decisões pois coleta dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os em forma de relatórios. Contudo, cabe a contabilidade a cada dia oferecer ao administrador público as informações necessárias para orientá-lo nas decisões presentes e futuras.

2.4 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para Alonso (1999), os custos na administração pública são importantes. Isso pode ser avaliado devido ao crescente número de iniciativas governamentais em diversos países na última década e pelo espaço que ganha na literatura especializada. A iniciativa mais abrangente e avançada é da administração pública federal americana. Já no Brasil, o controle dos gastos públicos experimentou um respeitável avanço a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda.

De acordo com Afonso (2000), o sistema de custo que se baseia nas atividades, adequa-se ao serviço público e, além disso, pode também auxiliar no preparo do orçamento devido a qualidade da informação fornecida.

Segundo Alonso (1999), é fundamental para atingir uma alocação eficiente de recursos, o conhecimento do custo dos serviços públicos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência para atingir-se uma alocação eficiente de recursos. O autor ainda destaca que, os custos no serviço público, na administração pública, são extremamente adequados e a sua importância para a administração pública será crescente.

O sistema de contabilidade de custos, de acordo com Martins (2003) atua juntamente com a contabilidade financeira e gerencial, cujas configurações das atuações objetivam, além da racionalidade na execução dos trabalhos, mensurar e disponibilizar informações que tendem a impactar na otimização do gasto público, através dos princípios utilizados na administração pública pela contabilidade.

Em vista disso, a implantação dos sistemas de custos nas entidades públicas, “implica em vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem prática, como resistência às mudanças, tradicionalismo etc.” (GIACOMONI, 2003, p. 173). Complementando, Slomski (2008) destaca que com a evolução da sociedade e o evento terceirização e/ou privatização, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas tenham o conhecimento dos custos, para tomarem as melhores decisões.

Em relação aos custos na administração pública, Mauss e Souza (2008) destacam que o governo e a sociedade não sabem diretamente quanto custam os serviços públicos, pois não há medida de custos, de eficiência na administração pública e sem um sistema de



avaliação de custos e dos resultados, a administração pública pode acarretar a ineficiência no decorrer da gestão pública.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Decorridos treze anos da aprovação da LRF, alguns estudos foram realizados no Brasil com o intuito de avaliar os impactos da adoção da Lei em todas as esferas de governo, com diferentes abordagens. A seguir, são apresentados alguns estudos que buscaram identificar a divulgação de informações relativas à gestão fiscal, bem como a análise da transparência nas entidades públicas, sendo esta considerada um dos pilares da LRF.

Lock (2003) em seu estudo buscou investigar se o Art. 48, da Lei de Responsabilidade Fiscal, vem sendo cumprido pelas prefeituras, em relação à transparência da gestão fiscal municipal das capitais e municípios do interior do Brasil, por meio das informações contábeis divulgadas na *internet*. Os resultados revelam que a maioria dos municípios analisados não cumpre sequer minimamente a legislação. Desse modo, os cidadãos não possuem acesso as informações econômicas e financeiras relacionadas aos gastos e gestão das prefeituras, como também informações do planejamento e orçamento.

Segundo o estudo de Prado (2004), que teve como objetivo estudar a influência do governo na democracia, avaliando a transparência administrativa, bem como a disponibilidade das informações públicas a sociedade perante a prestação das contas públicas e a responsabilidade fiscal. Os resultados apresentam evidências dos principais condicionantes da transparência, sendo que 53,85 % das capitais brasileiras analisadas não apresentam em suas páginas na internet, um direcionamento de acesso as suas contas públicas.

Já Lemos et al. (2004), analisaram as interfaces dos portais governamentais de cidades e estados brasileiros, com o objetivo de verificar se os sites do governo proporcionam interação com a sociedade, proporcionando acesso a informação pública. Verificaram os portais das capitais, do Rio de Janeiro, São Paulo, Porto alegre e estado de São Paulo, sendo possível concluir que há deficiências quanto aos portais analisados.

Platt Neto et al. (2007) em seu artigo objetivaram caracterizar a obrigatoriedade e a abrangência dos princípios da publicidade e transparência na administração pública do Brasil, com enfoque na divulgação das contas públicas. A pesquisa revelou a derivação legal, as funções e a abrangência dos princípios da publicidade e transparência aplicados à evidenciação das contas públicas e ainda, constatou que a Internet constitui uma forma emergente para a divulgação das contas públicas, com maior destaque a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei nº 9.755/98.

Santana Junior (2008) realizou uma pesquisa com o objetivo de identificar os níveis de transparência fiscal eletrônica, a partir dos *sites* dos poderes/órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil, baseados nos novos padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas impostos pela LRF, conforme os instrumentos de transparência fiscal estabelecidos no Art. 48 dessa legislação. Os resultados revelaram a existência em todos os casos analisados, que em média, existe uma baixa aderência as exigências legais de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos entes governamentais pesquisados.

O estudo de Cruz Silva e Santos (2009) teve como objetivo verificar o nível de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro e os fatores que influenciam a transparência eletrônica da gestão fiscal, ou seja, a técnica de análise foi aplicada aos *sites* dos 23 municípios selecionados. Diante disso as evidências apontam baixos níveis de transparência fiscal eletrônica, considerados incompatíveis com o desenvolvimento socioeconômico dos municípios.



Para Keunecke, Teles e Flach (2011) a Lei Complementar nº 131 de 2009 garantiu para o cidadão brasileiro o acesso por meio eletrônico às contas públicas, fortalecendo a construção de práticas de *accountability*. Dessa forma, esse estudo objetivou analisar o nível de transparência dos sítios eletrônicos dos cinco municípios catarinenses mais populosos, a fim de investigar se esses estão atendendo satisfatoriamente as obrigações da LRF. Os resultados da pesquisa esclarecem que todos os municípios atendem a Lei Complementar nº 131 de 2009 e reforça a importância de que as contas públicas sejam divulgadas de forma a facilitar a *accountability* e a sua compreensão por parte dos cidadãos.

O objeto de pesquisa de Raupp e Pinho (2012) consiste em investigar 93 portais eletrônicos de câmaras municipais de Santa Catarina para promover a prestação de contas, a transparência e a participação. Por meio do estudo concluíram que pela evidência empírica coletada, o conjunto dos portais eletrônicos dessas câmaras municipais mostra a ausência de capacidade para viabilizar a construção das dimensões da *accountability* analisadas. Os portais respondem a um requerimento, um impulso da modernidade que é expresso por um imperativo tecnológico dominante. Para tanto, não contribuem para o desenvolvimento da transparência, da prestação de contas e da participação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto no artigo, realizou-se pesquisa descritiva, quantitativa, por meio de levantamento. A população da pesquisa foram as prefeituras do Estado de Santa Catarina e a amostra compreende os cinco municípios que compõem a 31ª Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga, Santa Catarina, que são: Iporã do Oeste, Itapiranga, Santa Helena, São João do Oeste e Tunápolis.

O instrumento de coleta de dados foi um questionário, baseado em Scarpin, Silva e Fank (2011), em forma de escala *Likert*, de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente). A pesquisa foi aplicada no período de outubro à novembro de 2013 para os contadores das prefeituras analisadas. Por meio do questionário foi possível verificar o entendimento e grau de utilização das informações de custos nas entidades públicas frente à LRF, relacionando as fases de construção do sistema de custos utilizado. Cada questão foi avaliada conforme a escala apresentada para identificar a existência da LRF, quando da elaboração das condições e a forma como é utilizada a gestão de custos nas entidades.

O questionário utilizado para 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, o segundo trata do Planejamento em relação aos gastos públicos com base na LRF, o terceiro sobre o Grau de aplicação do sistema de custos com base na LRF, e o quarto grupo, destaca a utilização do sistema de custos para a tomada de decisão.

A coleta de dados foi estruturada com base no entendimento da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, sobretudo no que se relaciona ao emprego de um sistema de custos pelos gestores nas entidades públicas, conforme descrito no artigo 50, § 3º, que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Na apresentação e análise dos dados, foi calculada a entropia da informação, considerando as cinco etapas do instrumento de coleta de dados. 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. 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 $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$.

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, apresenta-se a aplicação da entropia da informação aos dados da pesquisa, fato que possibilitará a continuação da realização deste trabalho.



4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a descrição e análise dos dados, bem como os resultados do cálculo da entropia da informação que permitiu identificar o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos pelas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR, com base no § 3º do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A análise foi realizada por meio da medida da informação, ou seja, a entropia. Dessa forma, quando a informação está próxima ou for 1, significa que não há informação neste dado. Já quando o resultado está distante de 1, significa serem questões importantes, pois apresentam informação nos dados. Primeiramente, apresentam-se o primeiro grupo de questões, que está relacionado ao entendimento e adequação a Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme salientado na Tabela 1.

Tabela 1: Entendimento e Adequação a LRF

Questões	Entropia 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.	0,88
Em nossa prefeitura estamos preparados para atender com plenitude o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.	0,99
Em nossa prefeitura as ações são planejadas de forma transparente para o equilíbrio das contas públicas.	0,97
Temos preocupação constante quanto à prevenção dos riscos e prevenção dos desvios (de consumo de recursos) para manutenção do equilíbrio das contas públicas.	0,97
Os resultados pretendidos estão atrelados ao cumprimento das metas de geração de receita previstas e confrontação com a despesa realizada.	0,97
As contas da prefeitura são sempre aprovadas pelo Tribunal de Contas do Estado.	1
Estabelecemos normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.	0,90
Realizamos avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior.	0,94

Fonte: dados da pesquisa.

Diante do exposto na Tabela 1, pode-se verificar de que a questão 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, confirma que a LRF estabelece um direcionador para as ações dos gestores, sendo que mudou a história da administração pública no Brasil e a forma de prioridade para com os gastos públicos.

Através deste instrumento legal todos os gestores deveriam obedecer a Lei e os limites que a mesma impõe, para administrar as finanças públicas, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos públicos, demonstrando a entropia da informação de 0,88, mostrando que essa questão foi a que apresentou maior diversidade de respostas.

Destaca-se, que existe uma divergência entre os gestores, sendo que a variação das respostas demonstra que a maioria dos cinco municípios que compõem a 31ª Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga, Santa Catarina estavam despreparados em relação à adequada utilização dos recursos públicos, que é determinada pelo planejamento, que conforme Khair (2001) é o ponto de partida da LRF, de acordo com o interesse e as necessidades da comunidade, visando atender a todos da melhor forma possível.

Em relação à indagação: estabelecemos normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, com a entropia da informação de 0,90 onde se destaca a variação de entendimento dos gestores, em relação ao controle de custos, que segundo Araújo e Arruda (2004) passa a ser um elemento fundamental para a continuidade das operações do sistema público, pois esta diretamente ligado ao uso de recursos, tendo como principal função, direcionar todos os níveis das organizações, para que o estabelecimento dos meios planejados sejam concretizados, em que desconsideram os recursos estabelecidos nos orçamentos para avaliação dos resultados.



Deslumbra-se ainda que a avaliação dos resultados está desalinhada com o que foi estabelecido no orçamento, o que pode configurar desintegração do orçamento como forma de avaliação nas prefeituras.

Porém, neste primeiro grupo de questões, a questão de mais destaque, que apresentou a maior entropia, foi às contas da prefeitura são sempre aprovadas pelo Tribunal de Contas do Estado, destacando 1 de divergência entre os gestores, demonstrando exigir maior prioridade em rever essa questão. Ressalta-se que, compete ao Tribunal de Contas do Estado, verificar os cálculos dos limites da despesa total de cada poder e órgão público, avaliando o desempenho dos gestores frente ao dinheiro público, fato que pode auxiliar positivamente na transparência relativa ao consumo de recursos públicos.

O segundo grupo de questionamentos 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	Entropia da Informação
Em nossa prefeitura geralmente realizamos o planejamento dos serviços com antecedência que permite a verificação de disponibilidade de recursos.	0,96
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.	0,95
No projeto (com base no orçamento programa), foram expostos os objetivos desejados e as possíveis limitações que o serviço encontraria.	0,96
Quando analisamos o serviço, o seu custo é fundamental para determinar a execução.	0,98
Neste projeto analisamos os recursos disponíveis e a possibilidade de execução como equipe técnica da prefeitura.	0,94
Ainda no projeto, analisamos os custos da utilização de equipe interna ou de serviços de terceiros.	0,95
Na finalização do projeto submetemos para aprovação da alta administração.	0,95

Fonte: dados da pesquisa.

O destaque ao planejamento dos gastos públicos com base na LRF, estabelece o alinhamento do consumo de recursos em função dos interesses da sociedade como um todo, pois esta Lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, que passa a ser proferida através do planejamento.

Frente à questão em nossa prefeitura geralmente realizamos o planejamento dos serviços com antecedência que permite a verificação de disponibilidade de recursos, com a entropia da informação de 0,96 destaca que o planejamento dos serviços ocorre na maioria das prefeituras analisadas, porém, desconsiderando a antecedência necessária à gestão, que deve ser adequada à disponibilidade de recursos, sendo que a responsabilidade na gestão fiscal passa a disseminar a ação planejada e transparente com os recursos, onde se previnem riscos e corrigem os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A mesma ponderação ocorre na questão quando analisamos o serviço, o seu custo é fundamental para determinar a execução, que registra 0,98 de entropia da informação na análise geral das prefeituras, demonstrando que o contador e os gestores, necessitam rever essa questão nas entidades analisadas, pois o custo passa a ser um fator fundamental na determinação da execução ou não de um serviço, para constatar a viabilidade do serviço.

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 0,96 de entropia da informação, apontando assim, para a não utilização das metas do orçamento programa como um limitador do consumo de recursos públicos, sendo que o orçamento programa é estruturado em programas, projetos e atividades, fato que altera 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 0,95 de entropia da informação, configurando alta divergência entre os respondentes, sendo que o entendimento do processo anterior ao legislativo, que teria que ser apresentado ao poder executivo para análise e posterior encaminhamento ao legislativo, fato que não foi detectado nesta questão. Uma vez o projeto pronto, os serviços passam a ser executados, sem muitas vezes a aprovação da alta administração, que poderia verificar possíveis falhas, que afetariam o andamento do serviço.

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

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

Questões	Entropia da Informação
Na implementação do projeto, a utilização dos recursos ou insumos é acompanhada em todos os processos do serviço.	0,95
Às vezes é necessário o rateio dos valores dos serviços a vários departamentos para saber o custo do serviço para o projeto.	0,99
Na implementação do projeto, a utilização da mão-de-obra é acompanhada em todos os processos do serviço.	0,95
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.	0,99
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.	0,96
O controle dos custos é feito por setor competente com pessoal qualificado.	0,98
Em nossa prefeitura utilizamos a análise dos custos para acompanhar o comportamento ao longo dos períodos.	0,97
Em todos os setores existe pessoa capacitada para alimentar as informações necessárias sobre as solicitações de serviços de forma adequada.	0,93
Selecionamos as pessoas por concurso para trabalhar com os custos.	0,96
Selecionamos as pessoas internamente para trabalhar com os custos.	0,95
Possuímos um vasto número de prestadores de serviços para a mesma necessidade.	0,92
Controlamos os gastos de recursos de acordo com o descrito na solicitação de serviço.	0,94
Mensuramos a mão-de-obra pelo valor/hora e encargos sociais relativos ao tempo necessário para a prestação do serviço.	0,98
Apropriamos ao preço final do serviço, os elementos que fazem parte dos custos indiretos.	0,95
Realizamos uma distribuição que atenda a necessidades dos custos para todos os serviços.	0,99
Utilizamos o gerenciamento dos gastos como base no processo de decisão.	0,92
No acompanhamento do custo do serviço utilizamos uma metodologia própria para apuração dos resultados.	0,96
Utilizamos uma metodologia de custos que não utiliza rateio dos custos para apuração do resultado.	0,95
Utilizamos uma metodologia de custos que utiliza rateio dos custos para a apuração do resultado.	0,94
Utilizamos uma metodologia de custos que utiliza os direcionadores de custos para a apuração do resultado.	0,95
Mantemos um sistema de custos que permite acompanhamento de forma eletrônica (via rede, internet, intranet) em tempo real (online).	0,91

Fonte: dados da pesquisa.

Segundo o grau de aplicação do sistema de custos, ao que estabelece a LRF, algumas questões precisam de atenção com brevidade, por parte dos gestores das prefeituras analisadas, o que pode facilitar o processo de gestão, além de permitir a gestão dos custos nas entidades públicas, fator importante para a destinação correta dos recursos públicos.

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 0,93 de valor da informação. Isso ressalta que mesmo após o estabelecimento da LRF, em 4 de maio do ano de 2000, as prefeituras ainda não proporcionaram treinamento e sistema 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 0,95 de entropia da informação, o que determina a não utilização da metodologia de custeio baseada em atividade, destacando-se a utilização dos direcionadores de custos, pelas atividades realizadas nas prefeituras, onde cabe o destaque para utilização do ABC, pois dentre os métodos de apuração dos custos disponíveis para as prefeituras trabalharem com essa questão dos custos, o mais viável até então é o método de custeio ABC.



Posteriormente, com 0,96 de entropia da informação, a questão: a 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 nas prefeituras, para a 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, como por exemplo, de consumo de produtos, o que permite o estabelecimento das correções a avaliação do desempenho da gestão, para que o planejado torne-se realidade.

Nas entidades públicas por Lei é exigido o estabelecimento de concursos para a contratação dos funcionários, porém, em relação a áreas específicas, como é o caso da questão: selecionamos as pessoas por concurso para trabalhar com os custos, destaca-se que em relação às atividades de custos, as prefeituras ainda não estabeleceram processo que permita a contratação em decorrência de concurso público, para esse setor, sendo que essa questão apresentou a entropia da informação de 0,96, devendo ser revista pelos gestores.

A questão com menor valor de informação foi: mantemos um sistema de custos que permite acompanhamento de forma eletrônica (via rede, internet, intranet) em tempo real (online), com 0,91 de entropia da informação, o que demonstra que 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, como também quando divulgado de forma eletrônica, a sociedade muitas vezes consegue acompanhar para que fins está sendo destinado o dinheiro público.

As questões com o mesmo valor de informação foram: utilizamos o gerenciamento dos gastos como base no processo de decisão com 0,92 de entropia da informação e a questão: possuímos um vasto número de prestadores de serviços para a mesma necessidade com também 0,92 de entropia da informação, o que estabelece as dificuldades do gerenciamento dos gastos como base no processo de decisão, e a necessidade da contratação de pessoas para setores específicos, pois grande maioria dos servidores públicos assumem diversas funções, deixando alguns setores a desejar no desempenho das atividades e principalmente do controle, em função dos processos para o desempenho dos serviços pelas entidades públicas, dificultando a análise da eficiência como um todo.

O quarto grupo de questões estabelece a utilização do sistema de custos para a tomada de decisão com base na LRF, ressaltado a seguir na Tabela 4.

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

Questões	Entropia da Informação
O método de mensuração de custos permite acompanhamento e avaliação das atividades de serviços quanto ao consumo de recursos.	0,98
Mantemos um sistema de custos que permite a gestão orçamentária da prefeitura.	0,99
Mantemos um sistema de custos que permite a gestão financeira.	0,99
Mantemos um sistema de custos que permite a gestão patrimonial.	0,99
A manutenção do sistema de custos é fundamental para a tomada de decisão.	0,99
Em nossa prefeitura há controle, no sentido de conhecer a realidade e compará-la com o que esperávamos no projeto (orçamento programa).	0,93
Em nossa prefeitura localizamos as divergências nas alterações de custos e tomamos medidas para sua correção.	0,92

Fonte: dados da pesquisa.

Neste contexto, conforme a Tabela 4 merece respaldo o Art. 50 § 3º da LRF, que dispõe que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Em relação ao que institui essa legislação, sobre o estabelecimento de um sistema de custos que possibilita a avaliação e acompanhamento da gestão como um todo, para subsidiar



a tomada de decisão, demonstra em geral, que a maioria das prefeituras, em relação às questões apresentam alta entropia da informação, ou seja, esta questão deve ser analisada com prioridade pelos gestores públicos, sendo apresentada com 0,98 de entropia da informação para: o método de mensuração de custos permite acompanhamento e avaliação das atividades de serviços quanto ao consumo de recursos.

Ressalta-se o desalinhamento entre o que estabelece a legislação e o que ocorre nas cinco prefeituras analisadas, seja pela não estruturação de um sistema de custos através de um método de mensuração dos custos, como também de forma eletrônica, ou ainda a não utilização de ferramenta eletrônica que possibilite este acompanhamento.

Merece destaque os questionamentos a cerca de: mantemos um sistema de custos que permite a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e é fundamental para a tomada de decisão na prefeitura, apresentando a maior entropia da informação dentre as questões, de 0,99 de entropia da informação, sendo que estas quatro questões não ocorrem como destaca a literatura sobre o tema, além de determinar a utilização dos recursos públicos pelos gestores, em prol das necessidades da coletividade.

A questão que apresentou entropia da informação com segundo grau mais elevado foi: o método de mensuração de custos permite acompanhamento e avaliação das atividades de serviços quanto ao consumo de recursos com 0,98. Ressalta-se que as prefeituras não estão estruturadas de forma que a avaliação das atividades de serviços, seja estabelecido pela sistematização dos custos, podendo dificultar o estabelecimento do valor do patrimônio público, em que desconfigura a ideal mensuração do consumo dos recursos públicos disponíveis para atendimento às demandas da sociedade.

Com menor grau de entropia da informação, apresentando 0,92 a questão: em nossa prefeitura localizamos as divergências nas alterações de custos e tomamos medidas para sua correção, onde pode se apresentar um entendimento adequado quando são estudadas as análises dos desvios de recursos, bem como localizadas as divergências, em função do que foi estabelecido pelo orçamento programa, com o que foi realizado pelas ações dos gestores, possibilitando prever falhas no processo, quando essas medidas de correção são realizadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A LRF foi instituída para direcionar os gestores públicos, em relação à forma de utilização dos recursos públicos, permitindo o acompanhamento da sociedade, de como os recursos públicos estão sendo destinados para cada uma das atividades dos órgãos públicos. Dessa forma, o objetivo desta pesquisa foi analisar o entendimento e o grau de aplicação do sistema de custos nas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR com base no § 3º do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em relação ao primeiro objetivo específico, os resultados confirmam que a LRF estabelece um direcionador para as ações dos gestores, porém, destaca-se que existe uma divergência entre os gestores, pois, a variação das respostas obtidas demonstra que a maioria das prefeituras apresenta-se despreparadas em relação à adequada utilização dos recursos públicos, determinada por meio do planejamento.

Este resultado corrobora com o encontrado por Lock (2003), pois, em seu estudo evidenciou que a maioria dos municípios analisados não cumpre minimamente a legislação voltada a LRF. Diante disso, os cidadãos não possuem acesso às informações econômicas e financeiras e ainda, as informações sobre planejamento e orçamento das prefeituras analisadas em seu estudo. Além disso, no estudo de Santana Junior (2008), os resultados revelaram que



existe baixa aderência as exigências legais de transparência fiscal e eletrônica nos *sites* dos entes governamentais pesquisados.

Quanto ao segundo objetivo específico, os resultados mostram que o destaque ao planejamento dos gastos públicos com base na LRF estabelece o alinhamento do consumo de recursos, pois o planejamento dos serviços ocorre na maioria das prefeituras analisadas. Conforme o terceiro objetivo específico, os resultados apontam que algumas questões precisam de atenção com brevidade, por parte dos gestores, facilitando o processo de gestão, além de permitir a gestão dos custos nas entidades públicas, fator importante para a destinação correta dos recursos públicos.

Ressalta-se, que mesmo após o estabelecimento da LRF, no ano de 2000, as prefeituras ainda não proporcionaram treinamento e sistema adequado, para que seja possível atender à necessidade de estruturação dos custos nas entidades públicas analisadas, sendo determinado por meio da entropia, que não há a utilização de metodologia de custeio baseada em atividade (ABC), mas sim, a utilização dos direcionadores de custos. Para tanto, pode-se confirmar a não utilização de sistema de custeio nas prefeituras para a análise do desempenho.

Nesse sentido, percebe-se que as dificuldades do gerenciamento dos gastos públicos, como base no processo de decisão, e a necessidade da contratação de pessoas para setores específicos na área de custos, pois grande maioria dos servidores públicos assumem diversas funções, dificultando a análise da eficiência como um todo.

Os resultados do quarto objetivo específico demonstram em geral, que a maioria das prefeituras utilizam dados do sistema de custos para a tomada de decisões. Observa-se o desalinhamento entre o que estabelece a legislação e o que ocorre nas prefeituras, seja, pela não estruturação de um sistema de custos através de um método de mensuração dos custos, ou ainda a não utilização de ferramenta eletrônica que possibilite este acompanhamento. Essa questão da transparência em relação a disponibilidade das informações públicas a sociedade, corrobora com o estudo de Prado (2004), este que apresentou evidências de que 53,83% das capitais brasileiras não possibilitam o acesso as contas públicas. Lemos et al. (2004), Cruz Silva e Santos (2009), em seus estudos, também evidenciaram que ocorrem deficiências quanto a disponibilidade das informações a população, por parte das entidades públicas.

Diante dos resultados encontrados, conclui-se que os gestores estão utilizando, mesmo que de forma simplificada, alguma metodologia de mensuração de custos que considera o disposto da Lei. Quanto à metodologia de análise utilizada, a entropia da informação, destaca-se que as questões com maior entropia da informação devem ser classificadas, com prioridade pelos gestores, na tentativa de redução do valor, sendo que os menores valores permitem destacar que a gestão está atendendo ao que dispõe a LRF.

Diante disso, há que se registrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, além de trazer mudanças na contabilidade pública como um todo, exigiu da contabilidade mais informações, mantendo um sistema de custos, que permita a correta avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Para tanto, foram encontradas limitações para a execução deste estudo, como é o caso da amostra, pois foi composta apenas por entidades públicas de uma região de abrangência. Além disso, percebeu-se na literatura um número reduzido de estudos relacionando a LRF, com o entendimento dos gestores públicos municipais. Por fim, sugere-se para trabalhos futuros, que seja ampliada ou alterada a amostra da pesquisa visto que, uma nova amostra permitirá a utilização deste estudo para fins de comparabilidade dos resultados.



REFERÊNCIAS

- AFONSO, R. A. E. Modernização da gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos. **Publicação INFORME-SF**, n. 18, 2000.
- AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 36, n. 5, p.723-745, 2002.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, n. 1, 1999.
- ANGÉLICO, J. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- ARAÚJO, I. da P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. Edição atualizada conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.
- _____. **Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Presidência da República. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.html> Acesso em: 06 fev. 2014.
- _____. **Lei Complementar nº 131/2009, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm> Acesso em: 06 fev. 2014.
- CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 102-115, 2009.
- GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução a Teoria da Contabilidade para o Nível de Graduação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- KEUNECKE, L. P; TELES, J; FLACH, L. Práticas de Accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 16, p. 153-174, 2011.
- KHAIR, A. A. **Gestão Fiscal Responsável-simples municipal**: guia de orientação para as prefeituras. BNDES, 2001.
- KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEMO, A.; MAMEDE, J.; NÓBREGA, R.; PEREIRA, S.; MEIRELLES, L. Cidade, tecnologia e interfaces. Análise de interfaces de portais governamentais brasileiros. Uma proposta metodológica. **Revista Fronteira – estudos midiáticos**, v. 6, n. 2, 2004.
- LOCK, F. N. **Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet**. 2003. 111 p. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) - Universidade Federal de Pernambuco - PE. Recife, 2003.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de Custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MOSCOVE, S. A.; SIMKIN, M. G.; BAGRANOFF, N. A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.
- PLATT NETTO, O. A. P. CRUZ, F. da. ENSSLINS. R. ENSSLIN, L. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007.



PRADO, O. **Governo eletrônico e transparência**: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras. 2004. 180 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2004.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. de. Prestação De Contas, Transparência e Participação em Portais Eletrônicos de Câmaras Municipais. **Cadernos da Escola do Legislativo**, v. 14, n. 22, p. 47-73, 2012.

SANTANA JUNIOR, J. J. B. **Transparência fiscal eletrônica**: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. 2008. 176 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis - Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Pernambuco – PE, Recife, 2008.

SCARPIN, J. E.; SILVA, T. P. da; FANK, O. L. Entendimento e Grau quanto à Aplicação de Sistemas de Custos, pelas Prefeituras, com base no § 3º do Artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal. IN: XVIII CBC – Congresso Brasileiro de Custos, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na Contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOARES, R. M.; MARQUES, J. R. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 5. ed. Brasília: Senado Federal, Programa Interlegis, 2004.

VICCARI JUNIOR, A.; CRUZ, F. da; GLOCK, J. O; HERZMANN, N.; TREMEL, R. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Editora Atlas: São Paulo, 2009.

ZELENY, M. **Multiple criteria decision making**. Nova Iorque: McGraw-Hill, 1982.