



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público

Paulo Marcelo Pontes

**Confecção de Indicador de Capacidade Orçamentária para Otimizar Processo de
Tomada de Decisão por parte do Ordenador de Despesas**

Brasília - DF

2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Letícia Lopes Leite
Coordenadora-Geral UAB

Professora Doutora Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva
Coordenadora do Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no
Setor Público

Paulo Marcelo Pontes

Confecção de Indicador de Capacidade Orçamentária para Otimizar Processo de Tomada de Decisão por parte do Ordenador de Despesas

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Orientador: Prof. Dr.^a Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva

Brasília - DF

2024

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

Pc Pontes, Paulo Marcelo
Confecção de Indicador de Capacidade Orçamentária para
Otimizar Processo de Tomada de Decisão por parte do
Ordenador de Despesas / Paulo Marcelo Pontes; orientador
Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva. -- Brasília, 2024.
32 p.

Monografia (Especialização - Especialização em Orçamento,
Governança e Gestão de Riscos no Setor Público) --
Universidade de Brasília, 2024.

1. Gestão Orçamentária. 2. Descentralização de Recursos.
3. Indicador de Capacidade Orçamentária. I. Saraiva, Mayla
Cristina Costa Maroni, orient. II. Título.

Paulo Marcelo Pontes

Confecção de Indicador de Capacidade Orçamentária para Otimizar Processo de Tomada de Decisão por parte do Ordenador de Despesas

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Data de aprovação: 06/07/2024.

Prof. Dr.^a Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva
Orientadora

Prof. Dr. Eduardo Bona Safe de Matos
Professor - Examinador

AGRADECIMENTOS

A Darcy Ribeiro, por sonhar a utopia de uma UnB como universidade realmente livre e libertária;

À UnB, ainda que interrompida em sua utopia criadora, por todo o pioneirismo e possibilidades construídas para milhares de pessoas. Um dia sonhei dela fazer parte. Hoje, esse sonho foi concretizado;

Agradeço em especial a Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva, Coordenadora do Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público da UnB e orientadora deste trabalho, por toda a dedicação e sensibilidade que foram por ela destinadas durante todo o desenvolvimento do curso;

Aos professores, que nos expandiram horizontes;

Aos colegas de curso, pelas trocas e contribuições contínuos durante as aulas e no grupo de mensagens do WhatsApp;

A familiares, amigos e colegas trabalho, por incentivarem a minha construção pessoal e profissional;

Em especial, agradeço a Adriana Soares Leite, a Sérgio Bezerra de Vasconcelos Júnior e a Pedro Ianoan Santana Correia, que têm contribuído de forma contínua para o aprimoramento dos processos e para a implementação de inovações na Administração Pública brasileira;

A Carlos Gabriel e a Maria Eduarda, meus filhos, com amor e esperança de construir para ele e para ela um mundo melhor;

Agradeço e homenageio, de forma fundamental e essencial, a Rafaela Ramos dos Santos, minha esposa. Seu apoio incondicional foi essencial para que esta jornada pudesse ser concluída. Foi o vento que me manteve navegando durante as calmarias de incerteza, em que era mais fácil desistir. Foi a motivação cotidiana que possibilitou a transformação de meu sonho em realidade.

*“Amar e mudar as coisas me interessa
mais”*

Alucinação, Belchior (1976)

RESUMO

A presente pesquisa examina a gestão do orçamento público em uma instituição federal, destacando sua importância para a governança e implementação eficiente das políticas públicas. O estudo aborda os desafios enfrentados pelos gestores públicos na alocação de recursos, influenciando a continuidade dos serviços públicos. A legislação relevante, especialmente a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Nº 101/2000), é considerada crucial para a responsabilização dos gestores, impondo sanções em casos de desvios. O trabalho propõe um indicador de capacidade orçamentária, baseado em um modelo simplificado que visa melhorar o processo de tomada de decisão sobre a descentralização de recursos. Esse indicador foi projetado para refletir a relação entre o orçamento relacionado aos custos fixos comprometidos e o orçamento estimado pela Previsão Orçamentária Anual (POA). Os resultados indicam que a adoção do indicador pode promover uma gestão orçamentária mais eficiente, permitindo estratégias alocativas mais precisas e uma resposta ágil às mudanças no cronograma de descentralização dos recursos. Contudo, o modelo simplificado tem limitações, como a falta de consideração para situações extremas de contingenciamento. O estudo conclui que o indicador de capacidade orçamentária representa uma inovação incremental na gestão pública, proporcionando uma ferramenta gerencial que pode ser replicada e aprimorada em outras unidades gestoras. Isso contribui para o aprimoramento da governança e da *accountability*, atendendo às exigências legais e melhorando o uso dos recursos públicos.

Palavras-chave: Gestão Orçamentária; Descentralização de Recursos; Indicador de Capacidade Orçamentária.

ABSTRACT

The present research examines the management of public budgets in a federal institution, highlighting its importance for governance and the efficient implementation of public policies. The study addresses the challenges faced by public managers in resource allocation, influencing the continuity of public services. Relevant legislation, especially the Fiscal Responsibility Law (Law N°. 101/2000), is considered crucial for holding managers accountable, imposing sanctions in cases of deviations. The paper proposes a budget capacity indicator, based on a simplified model aimed at improving the decision-making process regarding the decentralization of resources. This indicator is designed to reflect the relationship between the budget related to committed fixed costs and the budget estimated by the Annual Budget Forecast. The results indicate that the adoption of the indicator can promote more efficient budget management, allowing for more precise allocation strategies and a swift response to changes in the resource decentralization schedule. However, the simplified model has limitations, such as the lack of consideration for extreme contingencies. The study concludes that the budget capacity indicator represents an incremental innovation in public management, providing a managerial tool that can be replicated and improved in other management units. This contributes to the enhancement of governance and accountability, meeting legal requirements and improving the use of public resources.

Palavras-chave: Budget Management; Resource Decentralization; Budget Capacity Indicator.

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	11
2.REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1.O orçamento público como instrumento de planejamento	14
2.2.Uso de indicadores para aprimoramento da tomada de decisão.....	17
2.3.Os custos no orçamento público	17
3.PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	19
3.1. Coleta de dados.....	20
3.2. Análise de dados	20
3.2.1. Desenvolvimento do indicador de capacidade orçamentária.....	20
3.2.2. Aplicações práticas do indicador de capacidade orçamentária.....	23
3.3. Limitações	23
4.RESULTADOS E ANÁLISES	24
4.1.Previsão Orçamentária Anual (POA)	24
4.2.Provisões orçamentárias.....	24
4.3.Estimativa de orçamento comprometido com contratações continuadas.....	25
4.4.Provisões recebidas	26
4.5.Indicador de capacidade orçamentária	27
5.CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
REFERÊNCIAS	30

1. INTRODUÇÃO

A gestão do orçamento público é uma função essencial para a promoção da governança nas instituições públicas e para garantir eficiência, eficácia e efetividade ao uso dos recursos na implementação das políticas públicas definidas na agenda governamental. Considerando que os gastos públicos são de interesse da sociedade em geral, torna-se necessário que o governo faça uso de ferramentas que possibilitem e facilitem o controle sobre as despesas executadas, de modo que não tenham como consequência déficits orçamentários (Carneiro, 2017).

Entre os diversos desafios enfrentados pelos gestores públicos no decorrer de sua atuação, os processos de tomada de decisão sobre a melhor alocação dos recursos públicos influenciam diretamente o funcionamento da entidade, inclusive no tocante à continuidade dos serviços desempenhados por essa entidade. É o processo decisório que define os direcionamentos e ações a serem executados. Conforme Silva (2013), “para agir é preciso antes decidir”.

Numa Unidade Gestora (UG) da Administração Pública Federal, o orçamento é provisionado a partir de descentralizações realizadas por uma Unidade Responsável, orientado por um calendário estimativo alterado mediante a arrecadação das receitas e que pode sofrer contingenciamento, caso as metas fiscais não sejam efetivamente cumpridas, bem como a existência de direcionamentos políticos para atender objetivos específicos priorizados pela gestão governamental, gerando um cenário de incertezas para os gestores públicos e de difícil previsibilidade.

A legislação vigente, em especial a Lei Nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), impõe aos gestores públicos a *accountability*, que inclui a responsabilização desses gestores pelo uso do orçamento e a ocorrência de sanções nos casos em que forem constatados desvios do comportamento considerado adequado e probó. Como consequência, ressalta-se o controle como uma das funções mais importantes a serem exercidas pela administração pública, que possibilita a avaliação contínua dos seus objetivos estratégicos e operacionais, de forma a atuar para a superação das dificuldades capazes de impedir o alcance desses objetivos (Aguiar, 2018).

O aprimoramento do processo de tomada de decisão sobre o orçamento público apresenta-se, dessa forma, como um elemento desejável para reduzir as incertezas envolvidas na descentralização orçamentária e para garantir o atendimento às exigências legais, no desempenho dos cursos de ação escolhidos pelos gestores públicos. Chiavenato

(2007) considera que a tomada de decisões é mais importante, inclusive, do que as próprias ações, já que essas últimas são consequências das decisões tomadas anteriormente.

O entendimento dos custos relacionados às atividades desenvolvidas pelo Setor Público e a melhor compreensão de como esses custos consomem os recursos públicos têm sido objeto de atenção da Administração Pública, com o objetivo de promover o melhor planejamento do orçamento e subsidiar as tomadas de decisões por parte dos gestores públicos, entre outros objetivos. Ainda, a aplicação dos conceitos de custos permite à Administração Pública a obtenção de parâmetros de comparação entre os custos previstos e aqueles efetivamente realizados, possibilitando a adequação e redirecionamento durante a execução das despesas (Gerigk, Taffarel & Navarro, 2008). As normativas têm evoluído no sentido de tornar obrigatória a utilização de um sistema de informações de custos. Dentre as normativas, se destaca a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 34 (NBC TSP 34) – Custos no Setor Público, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em dezembro de 2021, que estabelece as diretrizes e os padrões que devem ser observados nos sistemas de custos a serem implementados por cada entidade pública (Lima, 2022).

O valor de uma pesquisa em administração se correlaciona com a possibilidade de contribuir para a melhor tomada de decisão pelos gestores públicos, podendo ser relacionado à “diferença entre os resultados de decisões tomados com informações e os resultados de decisões tomadas sem informações” (Cooper & Schindler, 2003).

O presente trabalho tem como objetivo geral a construção de um indicador para estimar a porcentagem do orçamento a ser disponibilizado e ainda não comprometido com os custos fixos da unidade, a partir da razão entre o orçamento a ser disponibilizado já comprometido com os custos fixos e o total de orçamento a ser descentralizado, possibilitando aos gestores públicos o aprimoramento dos processos de tomada de decisão sobre a alocação dos recursos que ainda serão provisionados para a sua Unidade Gestora a partir da descentralização dos créditos orçamentários pela Unidade Responsável.

Como objetivos específicos, o trabalho objetiva a análise da capacidade de satisfazer os compromissos assumidos pela instituição (ou seja, a sua liquidez) e possibilitar maior controle sobre o orçamento a ser disponibilizado.

Portanto, este estudo se propõe a oferecer uma contribuição ao campo da administração pública, ao desenvolver metodologias que auxiliem na mitigação de riscos financeiros e na maximização da eficiência na utilização dos recursos públicos, em

conformidade com as exigências legais e as necessidades operacionais das entidades públicas.

Nesse contexto e tomando como hipótese a possibilidade de embasar decisões gerenciais mais assertivas sobre a alocação dos recursos públicos a serem provisionados para uma Unidade Gestora, esta pesquisa justifica-se pela relevância da temática frente aos possíveis impactos resultantes da descontinuidade dos serviços e da alocação inadequada dos recursos, buscando definir até qual limite a organização possuirá recursos financeiros suficientes para atender as suas necessidades e custos operacionais.

Ainda, o trabalho será contextualizado em uma Unidade Gestora integrante da Administração federal direta, que funciona como um dos laboratórios da rede oficial de um dos Ministérios do Poder Executivo. Torna-se relevante informar que a Unidade Gestora passou por recente perda de grande parte dos servidores da área administrativa (que foram movimentados para Tribunais ou para outras unidades do mesmo Ministério), sendo necessário que servidores das áreas técnicas passassem a atuar nas áreas administrativas para evitar a interrupção de atividades. Além da redução do quadro de pessoal, tem sido verificada a redução do orçamento disponibilizado ao longo dos anos, que necessita ser cada vez mais racionalizado para o cumprimento dos objetivos institucionais. Hierarquicamente está ligada a uma Coordenação Geral da rede de laboratórios e não existe uma dotação específica para a Unidade Gestora na Lei Orçamentária Anual, recebendo como provisionamento uma fração de ação orçamentária compartilhada por toda a rede de laboratórios, a partir do direcionamento por sua Coordenação.

A partir da análise da estimativa dos custos fixos comprometidos para essa Unidade Gestora e do levantamento de dados sobre a sua projeção orçamentária, será elaborado o indicador pretendido como objetivo desta pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O Estado pode ser entendido como a instituição responsável pela execução da soberania nacional (Maluf, 2022), cuja organização e funcionamento de seu poder são determinados pela forma de Governo implementada (Bonavides, 2000). A Administração Pública pode ser conceituada como a estrutura constituída para que o Governo exerça as suas funções perante a sociedade, representando os seus interesses coletivos.

Entre as funções governamentais se encontra a atuação para corrigir falhas de mercado e prover bens públicos, que não são providos pelo mecanismo de mercado. Os bens públicos são conceituados como aqueles que possuem consumo não excludente e não rival, de forma que o seu consumo por uma pessoa não interfira no consumo por outra pessoa. O acesso aos bens públicos proporciona aumento do conforto da sociedade e cujo custo está justificado pelos benefícios gerados à coletividade, evidenciado pela análise do custo-benefício (Mankiw, 2001).

Para que a Administração Pública consiga alcançar os seus objetivos através da implementação das políticas públicas constantes na agenda governamental - que implicam despesas - é necessário que os governos arrecadem receitas, principalmente através da imposição de impostos para satisfazer os seus custos, constituindo um sistema tributário que integra a atividade financeira do Estado. Essa atividade inclui o gerenciamento das receitas, das despesas, do orçamento e dos créditos públicos (Matias-Pereira, 2009).

No contexto brasileiro, em que a desigualdade social é uma constatação da realidade do país, a ampliação da discussão sobre a gestão do gasto público e sobre a eficiência da alocação dos recursos tem se consolidado como uma demanda da sociedade sobre os gestores públicos, com o objetivo de que os gastos sejam minimizados e que mais e melhores serviços sejam ofertados para a população (Oliveira, 2012). Ou seja, é preciso fazer mais (oferta de serviços públicos) com menos (recursos). Considerando que as receitas públicas são limitadas e que as demandas podem ser consideradas ilimitadas, torna-se necessário o aprimoramento das escolhas alocativas por parte dos ordenadores de despesa, a fim de aumentar a eficiência no uso dos recursos públicos, bem como para garantir o cumprimento à legislação vigente.

2.1. O orçamento público como instrumento de planejamento

É possível conceber o planejamento como uma ferramenta administrativa adotada pelas organizações com o objetivo de tornar-se mais proativas e menos propensas a incertezas futuras, a partir da realização de um diagnóstico situacional do momento presente e do estabelecimento de processos e metas que devem ser implementados para o alcance dos objetivos organizacionais em um cenário futuro (Chiavenato, 2007). Em outras palavras, de acordo com Oliveira (2023), “pode-se afirmar que o exercício sistemático do planejamento tende a reduzir a incerteza envolvida no processo decisório e,

consequentemente, provocar o aumento da probabilidade de alcance dos objetivos, desafios e metas estabelecidos para a empresa” (p. 4).

Nesse sentido, podemos entender o orçamento público como uma ferramenta de planejamento que deve ser utilizado pela gestão pública para controlar as suas finanças, a partir do registro e detalhamento de suas receitas e despesas, para um período determinado, a fim de atender os planos e programas a serem desenvolvidos pela Administração Pública em conformidade com o princípio da continuidade dos serviços públicos prestados à sociedade, bem como para promover a sua melhoria (Lima, 2022).

O artigo 165 da Constituição Federal dispôs, no contexto do orçamento público, sobre o conteúdo e periodicidade de leis específicas que abrangem, respectivamente, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, sendo iniciadas por competência do Poder Executivo (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988/2023). Essas leis são conhecidas como PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual).

A análise e a interpretação do orçamento público abrangem uma temática complexa, envolvendo uma grande quantidade de dados, princípios e conceitos relacionados, que são regidos por uma normativa extensa, em que se destacam a Lei Nº 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Nº 101/2000). Além disso, a linguagem relacionada ao orçamento é bastante técnica que, apesar de apresentar dificuldades às pessoas que não lidam regularmente com as operações orçamentárias, não se constitui como obstáculo impossível de transpor para a compreensão da qualidade e a eficiência relacionadas aos gastos públicos (Reis, 2018).

Sendo imprescindível para o funcionamento das entidades públicas, o orçamento público desafia os gestores públicos para tornar os processos de tomada de decisão envolvendo a execução orçamentária os mais racionalmente possíveis, dentro das limitações de informações que consigam ser disponibilizadas com qualidade e tempestividade consideradas satisfatórias.

No contexto do orçamento brasileiro, torna-se relevante ainda destacar que as despesas públicas são planejadas com base na arrecadação estimada de receitas previstas para o período e que a LOA utiliza esse conceito para definir a projeção do orçamento público para um exercício financeiro. Como o quantitativo a ser arrecado se trata de uma estimativa, esse valor frequentemente difere do montante real arrecadado, já que diversos fatores podem influenciar positivamente ou negativamente a arrecadação governamental. A

fim de estabelecer maior controle sobre a dívida pública e evitar o seu crescimento de forma desordenada, a Lei da Responsabilidade Fiscal estabeleceu o mecanismo de contingenciamento, que deve ser aplicado quando a arrecadação real de um bimestre é menor do que a previsão inscrita na LOA, tendo como consequência a limitação das despesas e de seu empenho, para que não ultrapassem as receitas efetivamente arrecadadas.

Como consequência direta, existe variabilidade do provisionamento e descentralização de recursos orçamentários para as unidades administrativas da Administração Pública, cabendo a seus gestores a adoção de critérios de adaptabilidade e de priorização das despesas em um cenário dinâmico e nem sempre previsível.

Estando a execução das despesas públicas relacionada à disponibilidade de recursos, é percebido que a limitação de despesas se torna um fator que influencia a capacidade orçamentária da instituição diretamente (Lima Filho & Peixe, 2023).

Ainda, a interpretação do orçamento através de uma análise financeira pode proporcionar aos gestores públicos mais embasamento para a tomada de decisões estratégicas, ao denotar a capacidade de pagamento da entidade e se existe orçamento suficiente para satisfazer pontualmente os compromissos assumidos com terceiros, como as obrigações adquiridas por aquisições de bens e pela contratação de serviços (Zdanowicz, 2012, as cited in Regert et al., 2018).

Também é importante ressaltar que, apesar de existir previsão legal de implementação de sistema de análise de custos na administração pública brasileira, ainda há a necessidade de amadurecer a utilização dessa ferramenta para que possa ser efetivamente aplicada por todos os gestores públicos. De forma semelhante, é necessário compreender que a Administração Pública difere das entidades privadas em relação a seus objetivos, o que deve ser considerado e que dificulta a adoção da análise de custos pelas entidades públicas (Soares & Rosa, 2017), que objetivam o fornecimento de bens públicos e/ou políticas públicas cujos impactos não podem ser determinados de forma direta – diferentemente do lucro objetivado pelas empresas privadas.

De forma ampla, a compreensão do comportamento dos custos frente às mudanças provocadas por alterações dos cenários externo e interno permite aos gestores das entidades em geral a realização de melhor estimativa de como os custos reagirão, aprimorando o direcionamento do planejamento da entidade e da implantação das alterações necessárias para a melhor adequação à nova realidade orçamentária e financeira (Garrison, Noreen & Brewer, 2013).

2.2. Uso de indicadores para aprimoramento da tomada de decisão

A gestão pública tem o processo de tomada de decisão como cerne da responsabilidade administrativa. Cabe aos gestores públicos a realização de escolhas, dentre várias alternativas de ações e estratégias, que entendam como as mais adequadas para atingir os fins e objetivos desejados pelas instituições. Os cursos de ação são consequências diretas dos processos de tomada de decisão pela gestão, que podem ser mais ou menos racionais em razão das informações disponíveis, que acabam por limitar a eficiência das decisões tomadas (Chiavenato, 2007).

Foi a partir da verificação que o serviço público apresentava baixo comprometimento para a obtenção de resultados satisfatórios de eficiência e qualidade que foi desenvolvido o conceito de gestão de resultados, baseado no controle por indicadores para a obtenção de resultados associados a metas de prazo e orçamento (Oliveira, 2012).

Carneiro (2017) define indicadores como “dados que representam um determinado fenômeno e que são utilizados para medir um processo ou seus resultados”, que servem para a evidenciação de resultados, possibilitando a melhor compreensão e controle dos processos, a partir da mensuração de suas metas de desempenho.

É nesse contexto que o uso de indicadores possibilita a gestores públicos a percepção de informações relevantes, através de uma análise mais facilitada e tempestiva, que acaba por contribuir para aprimorar os processos de planejamento e de tomada de decisão. Os indicadores de desempenho são instrumentos de mensuração de comportamentos dos sistemas representados por meio de seus atributos e que propiciam a melhoria contínua dos processos abrangidos ao possibilitarem a aferição da trajetória do desempenho alcançado por uma ou mais ações implementadas, assim ampliando a compreensão da gestão sobre os seus processos e a adoção de estratégias mais assertivas (Massola, 2021).

2.3. Os custos no orçamento público

O entendimento dos custos de uma entidade permite o melhor planejamento da alocação dos recursos financeiros disponíveis ao possibilitar a tomada de decisões com base em dados (Machado, *et al.*, 2006). A compreensão do comportamento desses custos

diante de mudanças nas atividades é uma ferramenta importante para o subsídio ao direcionamento do orçamento de forma tempestiva. Uma classificação possível de custo para a realização de previsão sobre o comportamento dos custos é a sua distinção em custos fixos e variáveis (Garrison, Noreen & Brewer, 2013).

Não apenas as entidades privadas são beneficiadas pela adoção de uma abordagem de contabilidade de custos: a Administração Pública pode aumentar a sua governança ao obter maior controle de seus gastos, evidenciados pelo maior entendimento de como se comportam os seus custos. A utilização de um sistema de custos fornece informações subsidiárias para as decisões governamentais que o uso dos recursos públicos mais eficiente (Aguiar, 2018). É possível considerar que as principais contribuições da utilização da contabilidade de custos pelos gestores públicos são o implemento do controle sobre o orçamento e o aprimoramento da tomada de decisão (Gerigk, Taffarel & Navarro, 2008).

Com base nessa constatação e aplicando os conceitos estabelecidos na contabilidade de custos, é possível considerar como custos fixos aqueles relacionados a contratações continuadas, cujas parcelas são conhecidas previamente, associadas ao funcionamento da organização, independentemente de seu nível de atividade. Já os custos variáveis podem ser conceituados como aqueles derivados de despesas que sofrem variação em função do nível de atividade da organização, consistindo em contratações pontuais executadas conforme a demanda (Garrison, Noreen & Brewer, 2013).

Aplicados à Unidade Gestora em que se baseia o presente trabalho, é ainda possível extrapolar esses conceitos considerando a definição geral, também aplicada às entidades privadas, que os custos fixos comprometidos das contratações continuadas representam despesas obrigatórias que comprometem uma parcela do orçamento da entidade pois afetam diretamente o seu funcionamento e que permanecem sem mudanças – mesmo que as atividades fossem interrompidas (Garrison, Noreen & Brewer, 2013) – enquanto os custos variáveis representam despesas discricionárias, envolvendo a aplicação do saldo orçamentário ainda não comprometido pelos custos fixos em função das demandas para o atendimento das análises laboratoriais como atividades-fim e demandas de atividades-meio não atendidas pelas contratações continuadas.

A liquidez pode ser conceituada como a capacidade potencial de pagamentos que a instituição apresenta para um determinado prazo, apresentando as suas perspectivas atuais e futuras. Os indicadores de liquidez relacionam os quantitativos de ativos e os de passivos,

enquanto os indicadores de comprometimento relacionam os passíveis exigíveis com a receita corrente líquida da entidade (Mauss, Flach & Bleil, 2012).

Por fim, o indicador de capacidade orçamentária proposto objetiva a análise da capacidade de satisfazer os compromissos assumidos pela instituição (ou seja, a sua liquidez) e a construção de um indicador para estimar a porcentagem do orçamento a ser disponibilizado e ainda não comprometido com os custos fixos da unidade, a partir da razão entre o orçamento a ser disponibilizado já comprometido com os custos fixos e o total de orçamento a ser descentralizado.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A abordagem a ser implementada neste trabalho é a de uma pesquisa quali-quantitativa a partir da análise dos dados orçamentários da Unidade Gestora selecionada, obtidos a partir dos sistemas oficiais utilizados pelo Governo Federal, como o SIAFI e o Tesouro Gerencial. Os relatórios confeccionados no Tesouro Gerencial relacionaram o orçamento provisionado e o que foi efetivamente empenhado mensalmente pela UG, entre os exercícios de 2016 e 2024.

Também foram utilizadas planilhas eletrônicas elaboradas no início do exercício financeiro de 2024, que apresentam a Previsão Orçamentária Anual (POA) e a estimativa de custos fixos com as contratações continuadas. Essa análise deverá resultar na confecção de um indicador que represente a capacidade orçamentária de pagamentos (ou seja, a liquidez corrente) e em sua interpretação.

A POA consiste em estimativa orçamentária informada pela Coordenação responsável pela rede oficial de laboratórios integrada pela Unidade Gestora que apresenta a previsão dos créditos orçamentários da categoria custeio que deverão ser provisionados à UG durante o exercício. Essa estimativa é definida a partir da avaliação do planejamento do orçamento de custeio necessário para a manutenção das atividades do laboratório e tem caráter discricionário e não-vinculativo.

As provisões recebidas representam a soma dos créditos orçamentários descentralizados à Unidade Gestora pela Unidade Responsável, por meio de notas de crédito registradas no SIAFI, a partir de aprovação exarada pela Coordenação.

A diferença entre a POA e a soma das provisões recebidas consiste no orçamento a ser provisionado e que ainda não foi descentralizado à UG.

Já o orçamento comprometido é composto pelo somatório dos custos fixos

comprometidos com as contratações continuadas, estimado pelo Núcleo de Gestão de Contratos da Unidade Gestora.

Ao longo do exercício financeiro, é esperado que a POA permaneça estável ou com poucas alterações (o que não é um pressuposto absoluto, pois depende da arrecadação financeira e das políticas econômicas implementadas pela gestão governamental), enquanto a soma das provisões recebidas aumenta devido às descentralizações efetuadas. Já o orçamento a ser provisionado e o orçamento comprometido devem sofrer redução de seus valores, tendo em vista o aumento das provisões recebidas e a realização dos pagamentos das parcelas contratuais.

3.1. Coleta de dados

A pesquisa teve início pelo levantamento bibliográfico de trabalhos relacionados à temática e, em seguida, foram construídos relatórios no Tesouro Gerencial envolvendo as provisões recebidas pela Unidade Gestora selecionada bem como as informações sobre a Previsão do Orçamento Anual (POA) e a Previsão Anual de Despesas Fixas, definidas no início do exercício, para a obtenção dos dados necessários à consolidação do indicador.

A partir de levantamento pelo Núcleo de Gestão de Contratos foi elaborada planilha eletrônica com a previsão de custos relacionado aos créditos orçamentários necessários para o cumprimento das obrigações contratuais continuadas. A estimativa buscou levar em consideração as parcelas previstas para os pagamentos mensais, com base no valor global do contrato, e as repactuações contratuais que deverão ocorrer durante o exercício.

3.2. Análise de dados

3.2.1. Desenvolvimento do indicador de capacidade orçamentária

Considerando que as descentralizações de créditos orçamentários e o pagamento dos serviços prestados à Unidade Gestora ocorrem mensalmente, a Previsão Orçamentária Anual foi dividida por doze com o objetivo de obter a cota mensal estimada. Dessa forma, o total estimado de provisões orçamentárias a serem recebidas entre o início do exercício financeiro e um mês “n” (em que n pode assumir valores entre 1 e 12) será representado por:

$$\sum_n \text{provisão orçamentária estimada} = n \cdot \text{cota mensal estimada}$$

Com o objetivo de verificar as características da descentralização de recursos orçamentários ao longo dos anos, como a possibilidade de existência de algum padrão sazonal em que haja descentralização de mais recursos, foi confeccionado relatório no Tesouro Gerencial, abrangendo os dados do SIAFI, para construção da série histórica da distribuição mensal das provisões orçamentárias da Unidade Gestora abrangendo vários exercícios financeiros, entre 2016 e 2023. Esses dados foram projetados em uma representação gráfica de linhas para apresentação da distribuição temporal do provisionamento orçamentário.

Além disso, é possível determinar o orçamento a ser descentralizado no restante do exercício financeiro, em um dado mês “n”, pela expressão seguinte:

$$\sum \text{Orçamento a descentralizar} = \text{POA} - \sum_n \text{provisões recebidas}$$

A partir da planilha de contratos continuados elaborada pelo Núcleo de Gestão de Contratos, foram selecionados os contratos continuados que envolvem custos fixos comprometidos, cujas parcelas mensais permanecem constantes (ou com pouca variação) e que sua interrupção poderia provocar a descontinuidade do funcionamento do laboratório:

- a) contratos de mão de obra;
- b) contratos de fornecimento de energia elétrica, de água e saneamento e de telefonia e internet;
- c) contrato de fornecimento de purificadores de água;
- d) contrato de gerenciamento de resíduos químicos e biológicos;
- e) contrato de publicidade oficial; e
- f) contratos continuados de manutenção de geradores de energia e equipamentos críticos.

As parcelas mensais atribuídas aos custos fixos comprometidos foram dispostas em uma tabela. Em seguida, o somatório das parcelas mensais foi dividido por doze para obtenção da média mensal do custo fixo comprometido, que é utilizada como estimativa simplificada na presente proposta de estudo.

Para “n” meses do exercício financeiro, a estimativa de custo fixo comprometido poderá ser dada por:

$$\sum_n \text{custo fixo comprometido estimado} = n \cdot \text{média mensal do custo fixo comprometido}$$

A diferença entre a estimativa de custo fixo comprometido e o somatório dos valores efetivamente empenhados em favor dos contratos associados apresenta o saldo do custo fixo comprometido (Δ saldo):

$$\Delta\text{saldo} = \sum_n \text{custo fixo comprometido estimado} - \sum \text{empenhos}_{\text{contratos associados a custos fixos comprometidos}}$$

Da mesma forma, a estimativa do orçamento a descentralizar associado a custos fixos comprometidos pode ser expressa do seguinte modo:

$$\sum_n \text{orçamento comprometido a descentralizar} = (12 - n) \cdot \text{média mensal do custo fixo comprometido}$$

O indicador proposto para representar a capacidade orçamentária explora a diferença entre a unidade e o índice de orçamento comprometido, representado pela relação entre a soma do orçamento comprometido a ser descentralizado e o saldo do custo fixo comprometido, dividida pelo total de orçamento a ser descentralizado.

Indicador de capacidade orçamentária = $1 - \text{índice de orçamento comprometido}$

$$\text{Indicador de capacidade orçamentária} = 1 - \frac{\sum \text{Orçamento comprometido a descentralizar} + \Delta\text{saldo}}{\sum \text{Orçamento a descentralizar}}$$

$$\text{Indicador de capacidade orçamentária} = 1 - \frac{\sum \text{Orçamento comprometido a descentralizar} + \Delta\text{saldo}}{\text{POA} - \sum_n \text{Provisões recebidas}}$$

A introdução do Δ saldo no numerador da expressão visa corrigir possíveis distorções entre a estimativa do custo fixo comprometido durante o desenvolvimento do exercício financeiro e o valor efetivamente empenhado nos contratos associados a essa classificação de custos. Caso o valor empenhado seja menor do que o estimado, o saldo será positivo e será somado ao orçamento comprometido a ser descentralizado e reduzirá a disponibilidade de créditos orçamentários para uso discricionário. Caso contrário, considerando que os valores empenhados superaram a estimativa, o excesso será subtraído e aumentará a disponibilidade de créditos orçamentários para uso discricionário.

3.2.2. Aplicações práticas do indicador de capacidade orçamentária

A atualização do valor da Previsão Orçamentária Anual na expressão influenciará de forma inversamente proporcional o indicador de capacidade orçamentária, de forma que, caso exista redução da POA, existirá aumento do indicador (representando maior comprometimento do orçamento a ser descentralizado), e vice-versa.

A fim de que atinja o objetivo de possibilitar ações tempestivas por parte dos gestores, é proposto que o indicador tenha ciclo de mensuração mensal, possibilitando que haja adequação e redirecionamento das despesas futuras discricionárias assim como a continuidade dos serviços públicos executados pela Unidade Gestora.

A partir da comparação das séries históricas será possível interpretar as informações representadas pelo indicador de capacidade orçamentária, que deverá, ao final deste trabalho, compor um painel de informações gerenciais envolvendo o orçamento e as finanças da Unidade Gestora, já em utilização, como ferramenta de embasamento e aprimoramento do processo de tomada de decisões pela alta direção da entidade, caracterizada como uma inovação incremental.

3.3. Limitações

A proposta de indicador de capacidade orçamentária foi baseada na confecção de um modelo simplificado capaz de representar um panorama relativo que possibilite ao dirigente da Unidade Gestora o aprimoramento da tomada de decisões sobre as alternativas de alocação de recursos, considerando que uma fração dos recursos a serem descentralizados encontra-se comprometida.

Em se tratando de um modelo simplificado, o indicador confeccionado não considera situações de contingenciamento extremo e/ou outras situações que levassem à supressão parcial ou total dos contratos relacionados a custos fixos comprometidos – estratégia que poderia ser tomada pela gestora da unidade frente às adversidades orçamentárias, para atendimento às normativas vigentes.

Os restos a pagar constituem um outro viés que não foi previsto no modelo e cuja influência poderá ser objeto de outro estudo.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

A partir das premissas apresentadas anteriormente, pretendemos que a confecção de um indicador de capacidade orçamentária seja um elemento que contribua para o aprimoramento do processo de tomada de decisão sobre o orçamento a ser descentralizado para a Unidade Gestora por parte de sua ordenadora de despesa, bem como que esse instrumento possa ser replicado e amadurecido por outras unidades gestoras, na promoção do bom serviço público.

Trata-se de uma inovação incremental que permitirá maior compreensão sobre o orçamento público e seu ciclo, em especial sobre a gestão das provisões que ainda não foram disponibilizadas.

Encontram-se ainda, como resultado esperado, a possibilidade de adoção de estratégias alocativas mais assertivas em um cenário de incertezas e o redirecionamento dessas estratégias mais tempestivamente e em acordo com possíveis alterações do cronograma de descentralização dos recursos públicos, que possam impactar consideravelmente o funcionamento da Unidade Gestora.

4.1. Previsão Orçamentária Anual (POA)

Para o exercício de 2024, a Coordenação definiu a Previsão Orçamentária Anual no valor de R\$ 9.857.142,86 (nove milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, cento e quarenta e dois reais e oitenta e seis centavos). Dividindo esse valor por doze, obtém-se a cota mensal estimada, no valor de R\$ 821.428,57.

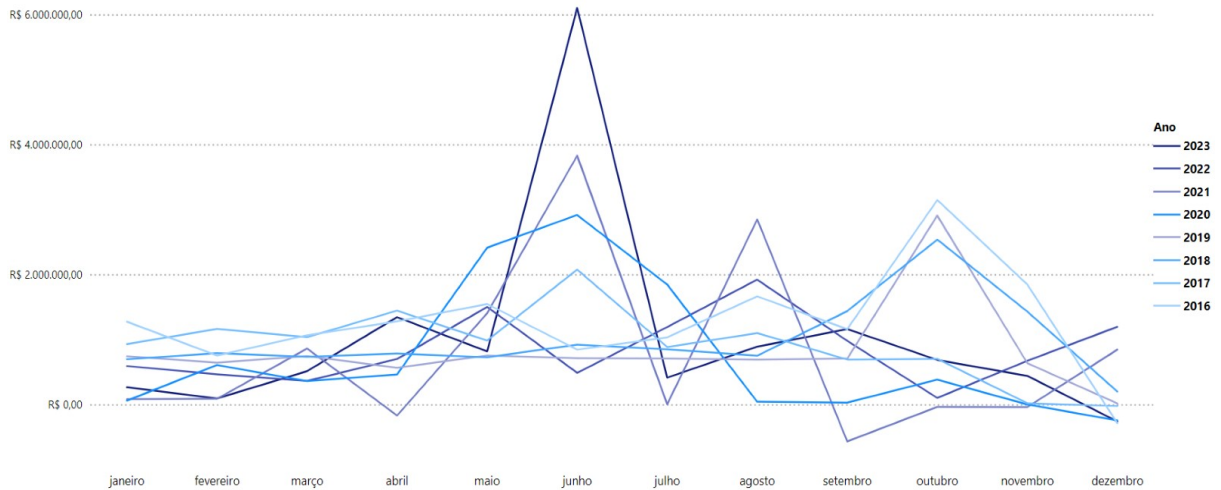
No mês de maio houve comunicação, por parte da Coordenação da rede de laboratórios, de que houve alteração do valor a ser descentralizado para a Unidade Gestora, ou seja, uma alteração significativa da POA. Nesse sentido, para os sete meses remanescentes, o total de orçamento a ser disponibilizado passou a ser de R\$ 3.710.000,00 (valor aproximadamente 42% menor do que os R\$ 6.436.742,21 restantes previstos inicialmente). A nova cota mensal estimada é de R\$ 530.000,00.

4.2. Provisões orçamentárias

A projeção da série histórica da distribuição mensal das provisões orçamentárias da UG abrangendo os exercícios financeiros entre 2016 e 2023 apresentou o seguinte aspecto:

Figura 1.

Série histórica de provisões mensais descentralizadas à Unidade Gestora (2016-2023)



Fonte: Tesouro Gerencial. Relatórios produzidos pelo próprio autor.

A representação gráfica da série histórica da distribuição mensal das provisões orçamentárias da UG abrangendo os exercícios financeiros entre 2016 e 2023 (Figura 1) possibilita a percepção de que os picos de descentralização de créditos orçamentárias à Unidade Gestora ocorreu, ao longo dos anos, principalmente nos meses de junho, agosto e outubro. A mesma representação permite inferir que há limitação dos recursos descentralizados do início do exercício financeiro até o mês de maio, o que possivelmente está relacionado ao calendário de arrecadação de receitas pelo Governo Federal. Com base nessas constatações se pode concluir que há escassez de recursos orçamentários nos primeiros meses do ano e que, portanto, há menos disponibilidade orçamentária para gastos discricionários e até possibilidade de que os recursos descentralizados sejam inferiores aos custos fixos comprometidos.

4.3. Estimativa de orçamento comprometido com contratações continuadas

A distribuição mensal do comprometimento do orçamento com as despesas contratuais continuadas encontra-se na Tabela 1.

Tabela 1
Previsão de custos fixos comprometidos com contratações continuadas

Mês	Valor previsto
Janeiro	R\$ 457.116,61
Fevereiro	R\$ 457.116,62
Março	R\$ 457.116,62
Abril	R\$ 535.237,51
Maio	R\$ 510.608,24
Junho	R\$ 491.528,04
Julho	R\$ 491.528,04
Agosto	R\$ 491.828,04
Setembro	R\$ 492.886,39
Outubro	R\$ 493.033,82
Novembro	R\$ 493.059,86
Dezembro	R\$ 493.986,75
TOTAL	R\$ 5.865.046,53

Nota. Fonte: planilha eletrônica confeccionada pelo Núcleo de Gestão de Contratos da Unidade Gestora, com base nos valores dos contratos vigentes e estimativa de repactuações financeiras

A análise da tabela de previsão de custos fixos comprometidos com contratações continuadas (Tabela 1) permite a constatação de que se estima aumento dos custos fixos comprometidos ao longo do ano, por conta das repactuações a serem realizadas. A mesma previsão leva à conclusão de que aproximadamente 3/5 do orçamento previsto para a unidade encontram-se comprometidos com despesas fixas, havendo margem de 2/5 para despesas discricionárias relacionadas às variações de atividades. Essa margem não comprometida também acaba funcionando como teto limitante ao desenvolvimento de novas atividades, como uma nova metodologia de análise laboratorial.

Desta forma, o valor total estimado do orçamento relacionado a custos fixos comprometidos foi de R\$ 5.865.046,53, representando o percentual de 59,50 % da Previsão Orçamentária Anual (POA).

A média mensal do custo fixo comprometido foi, portanto, igual a R\$ 488.753,88.

4.4. Provisões recebidas

Através de relatório estruturado no Tesouro Gerencial, foi consolidado o somatório das notas de crédito de descentralizações orçamentárias à Unidade Gestora registradas no SIAFI, agrupadas mensalmente. Os resultados encontrados encontram-se dispostos na Tabela 2.

Tabela 2
Provisões recebidas durante o exercício de 2024

Mês	Provisões recebidas
Janeiro	R\$ 430.428,13
Fevereiro	R\$ 430.757,14
Março	R\$ 1.643.698,80
Abril	R\$ 327.219,53
Maio	R\$ 588.296,55
TOTAL	R\$ 3.420.400,15

Nota. Fonte: Tesouro Gerencial. Relatório confeccionado pelo próprio autor.

A média mensal das provisões orçamentárias recebidas pelo LFDA-PE, evidenciadas pela Tabela 2, é equivalente a R\$ 684.080,03 e, portanto, abaixo da média mensal obtida a partir da POA. O déficit acumulado calculado para os cinco primeiros meses de 2024 é igual ao total de R\$ 686.742,70.

4.5. Indicador de capacidade orçamentária

Foram obtidos os valores acumulados das provisões recebidas e dos créditos orçamentários empenhados em contratos envolvendo custos fixos comprometidos, a partir dos relatórios confeccionados no Tesouro Gerencial, considerando o exercício de 2024.

Esses dados foram relacionados aos valores do orçamento a ser descentralizado (a partir da POA) e da planilha eletrônica confeccionada pelo Núcleo de Gestão de Contratos, resultando nos valores mensais para calcular o índice de orçamento comprometido, apresentados na Tabela 3. Por fim, os valores calculados para o indicador de capacidade orçamentária encontram-se apresentados na Tabela 4.

Tabela 3
Índice de orçamento comprometido calculado para o exercício de 2024

Mês	Provisões recebidas acumuladas (A)	Empenhos acumulados de contratos relacionados a custos fixos comprometidos (B)	Saldo entre provisões recebidas e orçamento empenhado (A-B)	Orçamento a ser descentralizado (C)	Orçamento comprometido a descentralizar (D)	Índice de orçamento comprometido (D+(A-B))/C
Janeiro	430.428,13	399.448,18	89.305,70	9.426.714,73	5.376.292,65	0,58
Fevereiro	861.185,27	797.140,77	180.366,99	8.995.957,59	4.887.538,77	0,56
Março	2.504.884,07	1.406.912,25	59.349,39	7.352.258,79	4.398.784,89	0,61
Abril	2.832.103,60	1.876.209,87	78.805,65	7.025.039,26	3.910.031,01	0,57
Maio	3.420.400,15	2.241.206,77	202.562,63	3.710.000,00	3.421.277,13	0,98

Nota. Fonte: Tesouro Gerencial. Relatório e cálculos confeccionados pelo próprio autor.

^a Os valores, com exceção da primeira e última coluna, estão em reais (R\$)

Os valores calculados para o indicador de capacidade orçamentária apresentados na Tabela 3 apresentaram-se estáveis nos quatro primeiros meses do exercício de 2024. Entretanto, considerando a nova limitação mensal informada em maio pela Coordenação da rede laboratorial para os sete meses restantes do exercício, o déficit acumulado total previsto para 2024 atinge o total de R\$ 2.724.080,02, ou seja, equivale a 27,64 % da POA. Em outras palavras, a alteração orçamentária informada tem como consequência direta a disponibilização apenas de aproximadamente 70% do orçamento previsto no início do ano pela POA, equivalendo ao total de R\$ 7.133.062,84 para o exercício financeiro de 2024.

Tabela 4

Indicador de capacidade orçamentária calculado para o exercício de 2024

Mês	Índice de orçamento comprometido	Indicador de capacidade orçamentária
Janeiro	0,58	0,42
Fevereiro	0,56	0,44
Março	0,61	0,39
Abril	0,57	0,43
Maio	0,98	0,02

Nota. Fonte: cálculos confeccionados pelo próprio autor

O valor total estimado do orçamento relacionado a custos fixos comprometidos, demonstrado na Tabela 1, está em acordo com os valores obtidos para o indicador de capacidade orçamentária apresentados para os meses de janeiro, fevereiro, março e abril, na Tabela 4, que indicam a disponibilidade para uso em despesas discricionárias de aproximadamente 40% do orçamento a ser descentralizado à Unidade Gestora. Porém percebemos, a partir do valor do indicador de capacidade orçamentária obtido para o mês de maio, que apenas 2 % do orçamento a ser descentralizado poderá ser aplicado em despesas discricionárias sem impactar o pagamento das despesas fixas comprometidas, indicando o comprometimento excessivo do orçamento a ser provisionado e resultando em limitação bastante expressiva do orçamento discricionário.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento anual das despesas a serem executadas pela Unidade Gestora selecionada para este estudo está diretamente influenciado pela Previsão Orçamentária Anual definida pela Coordenação da rede laboratorial. Desta forma, possíveis alterações que contingenciem e/ou reduzam esse orçamento estimativo impactarão diretamente sobre a liquidez e o nível de atividades, gerando a necessidade de que o planejamento inicial seja refeito. Por isso, a alteração da POA informada em maio para os meses subsequentes influenciará o funcionamento da Unidade Gestora e necessitará da tomada de decisão por parte da gestão administrativa, a fim de definir ações para garantir a continuidade das atividades desenvolvidas.

Em face do exposto, será necessário que a alta gestão da Unidade Gestora analise a situação de forma tempestiva com o objetivo de garantir a continuidade das atividades laboratoriais realizadas, avaliando alternativas para a tomada de decisões, tais como:

- a) envio de comunicação oficial à Coordenação da rede de laboratórios, elencando os riscos à continuidade das atividades da Unidade Gestoras e escopos que poderão ser paralisados pelo déficit orçamentário, para que as amostras sejam destinadas a outros laboratórios e/ou redução das amostras a serem processadas, devido à limitação do quantitativo de insumos;
- b) possibilidade de supressão parcial ou total de serviços de calibração e de manutenção preventiva;
- c) possibilidade de análise de adoção de política de redução do consumo elétrico a ser implementada no laboratório;
- d) possibilidade de supressão dos contratos continuados vigentes, com perda de mão-de-obra;
- e) possibilidade de adiamento de projetos de reformas não urgentes para o próximo exercício, a fim de reduzir custos com aquisições de materiais de consumo;
- f) possibilidade de implementar estudo de revalidação de insumos.

Por fim, conclui-se que o indicador de capacidade orçamentária proposto por este trabalho permitiu o estabelecimento da disponibilidade orçamentária para despesas discricionárias, a partir da relação estimativa entre o comprometimento do orçamento a ser disponibilizado com despesas fixas (parcelas de contratos continuados, água, luz, telefone, correios, ...) e o total de orçamento a ser provisionado. Ainda que se apresente como

estimativa, trata-se de um indicador de desempenho de resultado, com dimensão tática. A mensuração mensal possibilita a tomada de ações tempestivas pela gestão, a fim de produzir as necessárias adequações ao processo de tomada de decisões. Sendo consolidado que a maior parte do orçamento da Unidade Gestora está relacionado a contratações de mão-de-obra e de prestação de serviços, a análise crítica desse indicador permite compreender a possibilidade de aprimorar planejamento para utilização do saldo orçamentário remanescente para outras necessidades. Nesse sentido, quanto menor o valor obtido, menor será a capacidade orçamentária para outras necessidades. O valor igual a 0 indicará que há comprometimento de todo o orçamento com as despesas fixas e que não poderão empenhadas outras despesas. Um valor menor que 0 indicará um comprometimento maior do que o orçamento a ser descentralizado, o que denota a necessidade de solicitar orçamento extra às unidades responsáveis para que sejam satisfeitos os compromissos firmados pela Unidade Gestora e para que haja atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal.

REFERÊNCIAS

- Aguiar, M.L. (2018) *Desafios e Benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública*. [Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro].
https://rigeo.sgb.gov.br/bitstream/doc/20453/1/dissertacao_desafios_beneficios.pdf
- Association, A. P. (2022). *Manual de publicação da APA: o guia oficial para o estilo APA* (7th ed.). Grupo A. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786558820604>
- Bonavides, P. (2000). *Ciência política* (10 th ed.). Malheiros Editores.
- Carneiro, R.P.A. (2017). *Uma análise da relação entre indicadores de gestão e a execução orçamentária das universidades federais do Nordeste*. [Dissertação de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará].
<http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/28839>
- Chiavenato, I. (2007). *Administração: teoria, processo e prática* (4th ed.). Elsevier.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (2023). *Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais no 1/1992 a 128/2022, pelo Decreto Legislativo nº 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/1994*. (62. ed.). (Edições Câmara). Câmara dos Deputados.
- Cooper, D. R. & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração* (7th ed.). Bookman.

- Garrison, R.H., Noreen, E.W., & Brewer, P.C. (2013). *Contabilidade gerencial* (14th ed.). AMGH Editora LTDA.
- Gerigk, W., Taffarel, M., & Navarro, R.M. (2008). Custos na administração pública: análise sobre a utilização de conceitos da teoria de custos na elaboração dos orçamentos públicos municipais. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
<https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/1223>
- Lima, D. V. de (2022). *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. Atlas.
- Lima Filho, S.S. & Peixe, B.C.S. (2023). Eficiência, austeridade fiscal e disponibilidade orçamentária em instituições federais de ensino superior à luz da teoria da escolha pública. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 20(54). <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2023.e8630>
- Machado, C. C., Tsurushima, P., Brizzi, T., & Martins, L. M. (2020). A importância da análise de custos na administração pública. *Revista Terra & Cultura: Cadernos de Ensino e Pesquisa*, 22(43), 47-57.
- Maluf, S. (2022). *Teoria geral do estado* (36th ed.). SRV Editora LTDA.
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786553626171>
- Mankiw, N. G. (2001). *Introdução à economia: princípios de micro e macroeconomia* (2nd ed.). Elsevier.
- Massola, E., Jr. (2021). *Construção, mensuração e fomento de indicadores de desempenho*. Editora Saraiva. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786589965916>
- Matias-Pereira, J. (2009). *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil* (4th ed.). Atlas
- Mauss, Flach & Bleil, (2012). *A informação de custos como base das decisões de gestão financeira no setor público*
- Oliveira, D.D.P.R. D. (2023). *Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia e Práticas* (35th ed.). Grupo GEN.
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559774777>
- Oliveira, R. de (2012). *Gestão pública: democracia e eficiência: uma visão prática e política*. Editora FGV.
- Reis, L.C. (2018). Transparência orçamentária e controle de políticas públicas: uma análise comparada sobre a disponibilidade de informações orçamentárias no Brasil e no mundo e sua correlação com o aperfeiçoamento da qualidade do gasto público. *Ministério Público Do Estado De Minas Gerais*, (31). Recuperado de <https://dejure.mpmg.mp.br/dejure/article/view/282>
- Soares, C. S., & da Rosa, F. S. (2017). O comportamento dos Sistemas de Custos nos setores público e privado: análise de um fragmento da literatura com estudos teóricos e empíricos. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Zdanowicz, J. E. (2012). *Finanças aplicadas para empresas de sucesso*. Atlas. as cited in Regert, R., Borges Junior, G. M., Bragagnolo, S. M., & Baade, J. H. (2018). A importância dos indicadores econômicos, financeiros e de endividamento como gestão do conhecimento na tomada de decisão em tempos de crise. *Revista Visão: Gestão Organizacional*, 7(2), 67–83. <https://doi.org/10.33362/visao.v7i2.1579>