

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MICHELE PATRICIA RONCALIO

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
Metodologias Alternativas para Municípios**

**FLORIANÓPOLIS
2002**

MICHELE PATRICIA RONCALIO

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
Metodologias Alternativas para Municípios**

Trabalho monográfico apresentado para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis pela Universidade Federal de Santa
Catarina

Orientador: Flávio da Cruz, M. Sc.

FLORIANÓPOLIS
2002

MICHELE PATRICIA RONCALIO

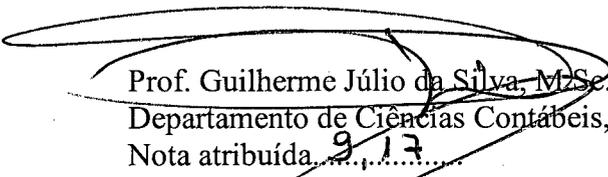
**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
Metodologias Alternativas para Municípios**

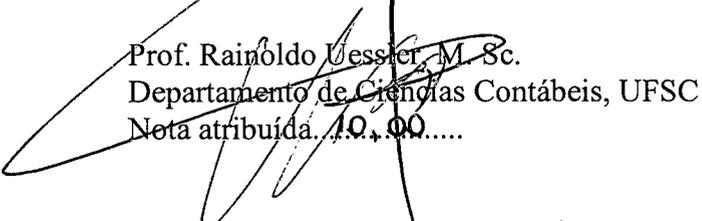
Trabalho monográfico apresentado para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis pela Universidade Federal de Santa
Catarina

Esta monografia foi julgada como adequada para a obtenção do título requerido e,
portanto, aprovada em sua forma final, obtendo a nota de**9,50**....., atribuída pela banca
constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

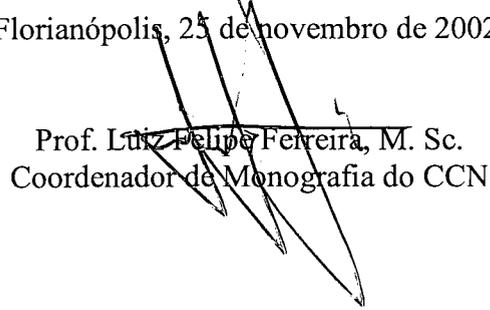
Compuseram a banca:


Prof. Orientador, Flávio da Cruz, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída...**9,47**.....


Prof. Guilherme Júlio da Silva, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída...**9,17**.....


Prof. Rainoldo Uessler, M. Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída...**10,00**.....

Florianópolis, 25 de novembro de 2002.


Prof. Luiz Felipe Ferreira, M. Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

Dedico a realização deste trabalho

à minha mãe e em homenagem à memória do meu pai...

Vocês que estiveram sempre a meu lado servindo como base de minha educação, ensinando-me valores como dignidade, honestidade, persistência.

Vocês me propuseram conquistas e me mostraram que vencer significa Amar.

AGRADECIMENTOS

Finda uma grande etapa de minha vida com a conclusão dessa pesquisa, tenho muito a agradecer.

Inicialmente, nada mais justo do que agradecer a DEUS, que me proporcionou saúde, força e equilíbrio na realização dessa longa caminhada.

Tenho que agradecer a muitas pessoas especiais. Entre elas, cabe destacar, o carinho dos meus irmãos Solange e Gerveson que dividiram comigo momentos marcantes da vida.

Agradeço a meu namorado Fábio na conclusão dessa etapa da minha vida, que esteve me incentivando e dispendo de muito carinho.

Além disto, agradeço aos meus amigos, em especial Letícia, Simone, Daniela, Renata, Edson, Joel, João e Adécio que estiveram do meu lado nesta caminhada e sempre me estenderam a mão quando precisei.

Agradeço aos mestres que me proporcionaram base para poder ser uma profissional qualificada nesses longos cinco anos.

Gostaria de agradecer, de maneira especial, a meu orientador, que esteve presente no desenvolvimento de minha pesquisa, demonstrando-se um verdadeiro amigo para me ajudar.

Agradeço aos componentes da coordenação de monografia, que muito me auxiliaram na execução de meu estudo.

Gostaria também de revelar minha gratidão a todos os colaboradores e aos colegas, de uma maneira geral, que foram os responsáveis, cada um a sua maneira, por eu estar concluindo essa caminhada no dia de hoje.

RESUMO

No contexto atual, quando a população vem cobrando da administração pública melhor desempenho dos serviços públicos, é necessário uma gestão mais eficiente e eficaz dos recursos. Portanto, espera-se que o setor público adote um conjunto de procedimentos que permita o controle de seus gastos desde o momento de sua planificação até sua efetiva execução. Sabe-se que a contabilidade de custos vem cumprindo um papel essencial na geração de dados e na prestação de informações para o setor privado e em parte da administração indireta estatal. A extensão da adoção da contabilidade de custos para as autarquias, as fundações e outros segmentos da administração pública direta permitirá analisar as finanças municipais na ótica da tomada de decisão. Este acompanhamento dos custos na administração pública municipal desde sua planificação acontece quando da elaboração do orçamento público. A mensuração dos custos na fase de fixação das despesas orçamentárias é necessária para estabelecer o equilíbrio nas contas públicas. Este controle inicial possibilita apurar os recursos que poderá dispor para cada atividade, adequar a capacidade operativa de cada unidade ou programa e compatibilizar os orçamentos da despesa e da receita. Define-se desta forma a necessidade de cortar/reduzir custos, com base nas prioridades, ou obter recursos adicionais. A implantação deste sistema de custos desde o orçamento, permitindo a comparação entre a previsão e a realização, pode possibilitar detectar possíveis desvios na realização das tarefas ou no consumo dos recursos. Esta confrontação incentiva o gestor a buscar continuamente formas para otimizar a alocação dos recursos públicos e o processo produtivo. Para tanto, o orçamento deve ser bem estruturado procurando adequar as metodologias de trabalho a serem utilizadas em todas as unidades da área pública municipal, expressando seus programas, subprogramas, projetos de trabalho em termos financeiros.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos, Administração Pública, Gestão Municipal.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Custeio por Absorção	26
Figura 2	Custeio Variável/Custeio Direto	28
Figura 3	Método de Custeio ABC	32
Figura 4	Exemplos de custos mensuráveis na área pública municipal	57
Figura 5	Lista de modelos de aplicação do ABC em unidades municipais	60
Figura 6	Etapas do Modelo de Slomski para mensuração do custo de uma atividade da administração pública municipal utilizando o método ABC	62
Figura 7	Etapas do sistema de custos utilizando o ABC no programa de educação municipal	66
Figura 8	Os dez passos sugeridos pelo NICB para mensurar os custos nas atividades da administração pública municipal utilizando o ABC	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Recursos do departamento de compras do município	62
Tabela 2	Tarefas do departamento de compras do município e diretorador de recursos	63
Tabela 3	Tarefas do departamento de compras do município e diretorador de recursos alocando individualmente os recursos às tarefas	64
Tabela 4	Direcionadores de atividades e ocorrências do departamento de compras do município	64
Tabela 5	Custo unitário das tarefas do departamento de compras do município	65
Tabela 6	Identificação e apuração do custo da mão-de-obra por tarefa	67
Tabela 7	Definição da unidade de mensuração e quantidade de saída	68
Tabela 8	Custo total e custo unitário das tarefas	69
Tabela 9	Descrição dos custos envolvidos no projeto ou atividade	73
Tabela 10	Caracterização dos funcionários e seus custos	74
Tabela 11	Caracterização física de outras despesas	75
Tabela 12	Direcionamento e atribuição de custos com pessoal às tarefas	76
Tabela 13	Direcionamento e atribuição de custos extra-folhas às tarefas	76
Tabela 14	Totalização dos custos de folha e extra-folha das tarefas	77
Tabela 15	Definição da unidade de mensuração e volumes físicos	77
Tabela 16	Cálculo dos custos unitários das tarefas	78

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

NICB - Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros

FEPESSE - Fundação de Pesquisa e Estudos Sócio-Econômicos

UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

Resumo	5
Lista de Ilustrações	6
Lista de Tabelas	7
Lista de Abreviaturas	8
1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Considerações iniciais	10
1.2 Tema	11
1.3 Problema	11
1.4 Justificativa	12
1.5 Objetivos	13
1.6 Metodologia	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 Controle	17
2.2 Contabilidade de Custos	20
2.2.1 A contabilidade de custos no processo decisório	22
2.2.2 Sistema de custos e método de custeio	23
2.2.2.1 Método do Custeio por Absorção	25
2.2.2.2 Método de Custeio Direto ou Variável	26
2.2.2.3 Custeio Padrão	28
2.2.2.4 Custeio Baseado em Atividades	29
2.3 Administração Pública	33
2.3.1 Aspectos relevantes entre os setores público e privado	35
2.3.2 Estrutura Administrativa	36
2.3.3 Administração Municipal	37
2.3.4 Orçamento e Planejamento Municipal	39
2.3.5 Despesa Pública	40
3 IDENTIFICAÇÃO DE NORMAS E FORMAS OTIMIZANTES PARA A APLICAÇÃO DOS RECURSOS, FUNDAMENTADOS NOS DADOS E INFORMAÇÕES DO CONTROLE.....	42
3.1 Normas existentes para aplicação dos recursos públicos	42
3.2 Identificação de formas otimizantes da despesa pública	49
4 MÉTODOS DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS APLICÁVEIS EM MUNICÍPIOS BRASILEIROS: ASPECTOS DESCRITIVOS FUNDAMENTADOS EM DIFERENTES AUTORES	54
4.1 A adoção do ABC na administração pública	56
4.2 Exemplos da aplicação do método ABC em unidades da administração pública municipal	60
4.2.1 Exemplo de Slomski	61
4.2.2 Exemplo de Pagnussat e Menta	65
4.2.3 Exemplo do núcleo dos indicadores contábeis brasileiros (NICB)	70
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	80
BIBLIOGRAFIA	84

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações iniciais

Os governantes são responsáveis pela correta aplicação dos recursos transferidos pela sociedade, esta o faz com a finalidade de atender suas necessidades sociais e meritórias.

Para que o administrador público possa cumprir a obrigatoriedade de prestar contas destes recursos a ele confiados, são necessários levantamentos sobre as aplicações e os efeitos gerados para a sociedade, mas os dados e as informações a esse respeito, muitas vezes são incompletos e com baixo grau de confiabilidade.

Por outro lado, perante as constantes mudanças sócio-econômicas, a população vem cobrando da administração pública melhor desempenho dos serviços públicos, para tanto é necessário uma gestão mais eficiente e eficaz de seus recursos.

Sabe-se que a contabilidade de custos vem cumprindo um papel essencial na geração de dados e na prestação de informações para o setor privado e em parte da administração indireta estatal.

O estudo minucioso dos custos nas empresas demonstra os gastos que não adicionam valor aos bens ou serviços e, portanto, permite que cortes sejam feitos sem sacrificar a qualidade dos mesmos, otimizando o resultado destas entidades. Embora isto, não garanta uma estabilidade em função de outras imperfeições típicas do sistema de mercado ou evidenciadas por deficiência e/ou erros gerenciais por parte dos proprietários privados.

Nesse contexto, observa-se uma disparidade entre as organizações públicas e privadas. A extensão da adoção da contabilidade de custos para as autarquias, as fundações e

para a administração pública direta se desenvolverá, neste trabalho monográfico, quando da análise das finanças municipais na ótica da tomada de decisão.

Portanto, espera-se que o setor público adote um conjunto de procedimentos que permita o controle de seus gastos desde o momento de sua planificação até sua efetiva execução.

1.2 Tema

Vive-se num momento de grandes transformações políticas, econômicas sociais e culturais. Para a adequação do setor público às mudanças, especialmente na esfera municipal, é necessário um acompanhamento diário dos fatos, atualização contínua e formulação de metodologias gerenciais a fim de atender as novas exigências da população.

Desta forma, buscam-se mecanismos para avaliar os gastos públicos municipais, aplicando *A Contabilidade de Custos na Administração Direta*.

1.3 Problema

As constantes mudanças econômicas, sociais e tecnológicas, o mercado globalizado e competitivo com seus efeitos concentradores e excludentes, têm preocupado e induzido a administração pública a buscar melhor qualidade e eficiência nos serviços prestados a sociedade.

Há necessidade dos governos implantarem um sistema para obter o equilíbrio das contas públicas. São crescentes as demandas de serviços públicos por parte da população num meio cada vez mais escasso de fontes de recursos financeiros, humanos e materiais à disposição do Estado.

Com base nisto, a problemática deste trabalho discute as dificuldades de conhecimento tecnicamente aceitável e cientificamente comprovado dos custos praticados por ocasião da alocação dos recursos na administração pública municipal.

1.4 Justificativa

A Constituição Brasileira de 1988 estabeleceu que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária terá como objetivo os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

Concomitante a isto, o mundo globalizado, os avanços tecnológicos e a competitividade têm obrigado as organizações públicas a aumentarem a produtividade e qualidade dos serviços oferecidos à sociedade e atender a um contingente cada vez maior de excluídos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 (LRF) limitou gastos, principalmente com relação a pessoal e serviços de terceiros, tornando necessária a redução de despesas para diminuição do déficit público. Porém, a qualidade dos serviços prestados a população não poderá ser afetada através dos cortes para atender a lei.

A implantação de uma contabilidade de custos na área pública municipal, ao que se espera, vai permitir a identificação dos custos excessivos e supérfluos e possibilitar a realocação de tais recursos em áreas mais carentes e prioritárias.

A simples modelagem dos gastos para atender a LRF pode levar a deteriorização dos serviços prestados e cortes em áreas e programas essenciais à sociedade, portanto, deve-se avaliar os diferentes impactos provocados neste ou naquele caso.

O controle dos custos evitaria estes cortes de forma linear e poderia adequar o consumo dos recursos disponíveis com base nas informações apuradas pelo orçamento em confronto com o realizado.

O levantamento dos custos deve ser preciso, pois sem estes não haverá conhecimento sobre quais insumos prejudicam os resultados, neste sentido os custos unitários devem ser conhecidos e prestigiados, substituindo as práticas de acompanhamento e programas através de custos médios desconectados da análise individualizada dos itens de natureza econômica e sua oscilação de preços.

Verifica-se desta forma, a importância de discutir metodologias que sejam capazes de apurar os custos e a produtividade de cada área de atuação das prefeituras municipais e serem úteis para melhor controlar as operações e melhorar a tomada de decisões.

1.5 Objetivos

O objetivo geral é apresentar formas de mensuração dos custos na administração pública municipal como ferramenta para que os gestores possam potencialmente melhor controlar as operações, bem como, melhorar o processo decisório.

Para sua concretização, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar, dentre as normas vigentes e em pesquisa secundária, formas para otimizar a aplicação dos recursos municipais;
- Demonstrar a importância dos dados, das informações e do controle na administração pública perante a aplicação dos recursos arrecadados e sua alocação a partir do sistema oficial de contabilidade pública e visando atender exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal;

- Descrever os métodos de mensuração de custos na área pública obtidos através da presente pesquisa.

1.6 Metodologia

Para a elaboração de um trabalho científico deve-se definir a modalidade de pesquisa a ser utilizada, seguindo-se uma metodologia. A metodologia busca organizar os resultados da pesquisa com a finalidade de apresentá-la de forma clara e padronizada para melhor análise e interpretação. Para tanto, também é necessário que esteja claro o que é ciência.

Segundo Selltiz (1987, p.35), “a ciência não começa nem termina com os experimentos propriamente ditos, mas é um processo de descoberta no qual usamos os melhores instrumentos e ferramentas para responder a nossas questões”.

Para Galliano (1986, p.19), “o conhecimento científico resulta da investigação metódica, sistemática, da realidade. Ele transcende os fatos e os fenômenos em si mesmos, analisa-os para descobrir suas causas e concluir as leis gerais que os regem”.

Apresentado o significado de ciência é preciso entender o que é pesquisa para definir sua modalidade. Gil (1989, p.19) define pesquisa como sendo:

(...) o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Então, o trabalho de pesquisa tem a finalidade de desenvolver respostas para questões através da aplicação de métodos, relacionando estas respostas com o objetivo a ser alcançado.

Lakatos e Marconi (1982, p.15) enfoca também este conceito quando apresenta pesquisa como “(...) uma indagação minuciosa ou exame crítico e exaustivo na procura de

fatos e princípios, uma diligente busca para averiguar algo. Pesquisa não é apenas procurar a verdade, é encontrar respostas para questões propostas utilizando métodos científicos”.

No desenvolvimento de uma pesquisa os métodos científicos são apresentados através de uma metodologia. De acordo com Inácio Filho (1994, p.55),

metodologia é o conjunto de procedimentos e técnicas de que se lança mão no processo de investigação, incluindo-se aí aspectos relacionados ao como fazer a pesquisa. Está relacionada ainda à pesquisa ideológica do investigador, aos seus objetivos, aos seus pressupostos, à sua concepção de mundo.

Este estudo científico trata-se de uma monografia que Inácio Filho (1994, p.59) caracteriza como:

síntese de leituras, observações, reflexões, e críticas, desenvolvidas de forma metódica e sistemática por um pesquisador que relata a um ou mais destinatários, um determinado escrito que seja o resultado de suas investigações, as quais, por sua vez, têm origem em suas inquietações acadêmicas.

Portanto, é a escolha de um estudo específico utilizando uma metodologia rigorosa.

Geralmente, o trabalho monográfico inicia-se através de dúvidas, problemas ou curiosidades. Este trabalho surge através da problemática de discutir as dificuldades de mensuração dos custos praticados na administração pública municipal por ocasião da alocação dos recursos.

Para proceder esta discussão optou-se pela modalidade de pesquisa exploratória. Pois as pesquisas exploratórias têm como objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, visando proporcionar maior familiaridade do investigador com o assunto que se procura desenvolver.

As pesquisas exploratórias, segundo Gil (1989, p.45),

têm como objetivo principal o aprimoramento das idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado”.

Por esta razão a primeira etapa deste trabalho concentrou-se na coleta, organização e leitura da bibliografia envolvendo o assunto, realizando uma análise minuciosa desta bibliografia. Por pesquisa bibliográfica entende-se o levantamento de toda a bibliografia publicada com relação ao tema em questão.

Porém, foram utilizados livros de leitura corrente, que proporcionam conhecimentos técnicos e científicos; livros de referência, possibilitando a rápida obtenção das informações requeridas e; periódicos que correspondem a artigos de jornais, revistas e pesquisas na internet.

A segunda etapa descreve as mudanças sociais e econômicas, principalmente em relação ao setor público, e sua ação perante a administração municipal.

Tendo-se como objetivo principal deste trabalho apresentar formas de mensuração dos custos na administração pública municipal como ferramenta para que os gestores possam potencialmente melhor controlar as operações, bem como, melhorar o processo decisório, a pesquisa apresenta caráter avaliativo. Pois, em seguida, descreveram-se métodos para alocar os custos de forma a otimizar a utilização dos recursos arrecadados pelas Prefeituras.

Como limitação para realização da presente pesquisa salienta-se que as fontes bibliográficas relacionadas ao assunto são escassas. Além disto, como limitação da pesquisa tem-se que as normas vigentes e o propósito de otimizar a aplicação dos recursos municipais não foram testados em qualquer município, vez que o objetivo desta monografia refere-se a identificá-las e não a comprovar suas contribuições.

Outra característica é ter admitido que estas normas e formas traduzem o compromisso dos legisladores e dos técnicos diante da intenção na prestação de serviços públicos eficientes e de qualidade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Controle

É o controle que possibilita a contabilidade a participar de forma mais direta da gestão, pois permite que haja um acompanhamento contínuo das operações e seus resultados.

O controle está submetido a adoção de medidas de desempenho, ações preventivas e corretivas, para possibilitar de forma mais eficaz o atingimento de objetivos e medir a evolução das atividades em execução.

A maioria das organizações mantém programas que descrevem todas as rotinas envolvendo os setores administrativos, econômico e financeiro, assim identificam com clareza o início e o fim de cada atividade. Muitas vezes possuem cronogramas apontando as datas que as diversas fases deverão estar concluídas em determinadas rotinas.

Quando da obediência do roteiro assegura-se que os resultados das operações se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. Este acompanhamento está inserido nas funções do controle destas organizações.

Para Martins (2000, p.323) controle significa “conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar medidas para correção de tais desvios”.

Peixe (1996, p.66), também se reporta às comparações ao tratar de controle como “faculdade e dever dos indivíduos em estabelecer comparações entre padrões preestabelecidos e as suas pretensões”. Pressupõe-se que para existência do controle são necessários objetivos claros e planos, definindo o que precisa ser realizado para concretizar qualquer finalidade.

Contudo, controlar significa manter uma contínua verificação dos procedimentos adotados, com objetivo de ajustar quaisquer desvios em confronto com os padrões, metas, programas estabelecidos anteriormente no planejamento.

Este conceito é enfatizado por Fayol (1989, p.130)

O controle consiste em verificar se tudo corre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Tem por objetivo assinalar as faltas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. Aplica-se a tudo; às coisas, às pessoas, aos atos.

O controle mede o grau de desempenho atingido, o quanto chegou próximo do resultado almejado, determina o que os gestores devem fazer caso sejam detectadas divergências.

O controle ocorre tanto por meio interno quanto externamente. O controle interno é exercido pelo próprio pessoal da organização, ou empresas contratadas para tal. São realizadas análises periódicas, acompanhamento das transações, preparando as informações para a tomada de decisão.

Para um eficaz sistema de controle interno, é importante a estrutura de uma área de auditoria interna. Nos órgãos federais, é exercido, também, pelas Secretarias de Controle Interno dos Ministérios. Nas áreas estaduais e municipais pelas Contadorias e Auditorias dos Estados ou Municípios.

Segundo Silva (1995, p.27), o controle contábil interno deve alcançar as seguintes finalidades:

- proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros não-intencionais;
- assegurar o grau de confiabilidade da informação contábil-financeira, com o objetivo de auxiliar o processo de tomada de decisões;
- promover a eficiência das operações;
- impulsionar a adesão à política estabelecida pela administração à qual se vincula a servir de guardião dos princípios de controle interno integrados.

Como controle externo destacam-se as normas, as leis, os princípios, as políticas, as regulamentações, entre outras formas de controle que a sociedade exerce. É exercido por auditores independentes, pela Receita Federal, Estadual ou Secretaria de Finanças do Município, ou por órgãos de controle específico (Banco Central, Tribunal de Contas, CVM, entre outros).

Na administração pública o controle externo é competência do Poder Legislativo tendo auxílio dos Tribunais de Contas.

Assim, para estabelecer estes padrões, promover a execução das atividades e operações com eficiência e eficácia, orçar e relacionar gastos, são necessárias informações de custos dando suporte a decisões financeiras, operacionais e estratégicas.

Para este trabalho monográfico é necessário distinguir dados e informações. Teles e Vartarian (1998, p.63), tratam dado como “qualquer elemento identificado em sua forma bruta, potencialmente útil, mas que não tem valor imediato, pois, por si só, não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação”.

Ou seja, dado pode ser considerado como uma unidade da informação. Esclarecendo este conceito, pode se partir para o conceito de informação.

Teles e Vartarian (1998, p.63) também explicam que

Informação é o dado ou conjunto de dados trabalhados que comunica uma mensagem, surpreendendo de alguma forma o receptor, diminuindo a incerteza, e que potencialmente estimule uma resposta por parte do tomador de decisão.

Portanto, informação é um conjunto de fatos ou idéias, organizados de uma forma lógica e produzidos através de transformações de dados. Os dados são matérias-primas das informações, não basta possuí-los, devem ser tratados, para que gerem informações úteis e representem uma ferramenta gerencial para o processo decisório.

2.2 Contabilidade de Custos

A contabilidade gerencial objetiva prover a administração com informações que não estão inseridas na contabilidade geral. Apesar de poderem ser classificados como contábeis e focalizar as partes da organização não sendo necessária a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, o contador gerencial produz informações úteis à administração.

A contabilidade gerencial permite especializações, conceitos e técnicas para explicar melhor a situação patrimonial da empresa, assim como para encontrar as melhores oportunidades de gestão através do controle de recursos.

Uma das áreas da contabilidade gerencial é a contabilidade de custos que procura fornecer subsídios para a melhor tomada de decisão na fixação dos custos e despesas e interferindo também no atingimento das receitas através do estudo de preços de venda, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

Segundo Martins (2000, p.22):

a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao Controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à decisão, seu papel, reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito à conseqüências de curto e longo prazo.

Portanto, a contabilidade de custos é um sistema para a obtenção de dados, monetários e físicos, necessários para produzir informações de custos para as diversas áreas

de gestão da entidade, bem como, produzir relatórios de desempenho e controle das atividades desenvolvidas pela entidade.

As informações fornecidas pelo sistema de custos servem como base para a elaboração e adequação dos orçamentos e planejamentos. Dalcol e Almeida (2001, p.98) reforçam esta idéia quando tratam a Contabilidade de Custos como:

É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis de gerências da entidade, como auxílio das funções de determinação de desempenho, planejamento, controle das operações e tomada de decisões.

A Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra dados operacionais das diversas atividades das entidades, denominadas de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos.

Para trabalhar com contabilidade de custos faz-se necessário a definição de custo e sua diferenciação com despesas.

Segundo Martins (2000, p.25) custo é “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”, enquanto caracteriza despesa como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

De acordo com Pagnussat e Menta (2001, p.197) “custos são todos os gastos direcionados a produção de bens e serviços, incorridos até o momento em que os mesmos estão prontos” e continua “a partir daí, os gastos com a comercialização, administração e financeiro são denominados despesas”.

Então, custo é todo esforço utilizado para fabricar um bem, desenvolver uma atividade ou serviço, que seja objeto fim da entidade. Pode-se entender como despesa todos os bens ou serviços despendidos após o produto pronto ou para produzir receitas diversas dos fins da entidade, sejam receitas financeiras, de vendas, administrativas, não-operacionais, etc.

Porém é necessário ressaltar que o Estado presta serviços e produz bens para que sejam atendidas as necessidades sociais e meritórias da população e sua despesa representará, portanto, todo esforço necessário para este atendimento aos interesses da sociedade.

Então, na contabilidade pública não existe separação entre custos, despesas ou gastos. Todos os desembolsos, dispêndios, os gastos com custeio e investimentos, as transferências, as inversões financeiras são consideradas despesas orçamentárias.

2.2.1 A contabilidade de custos no processo decisório

A contabilidade de custos foi identificada como o primeiro campo da contabilidade gerencial. O seu objetivo principal é tentar apresentar a melhor forma de utilização dos recursos disponíveis pelas organizações tanto comerciais, quanto industriais e de serviços a fim de otimizar o resultado das mesmas.

Crepaldi (citado por PAGNUSSAT E MENTA, 2001, p.197) caracteriza “a contabilidade de custos como parte da contabilidade gerencial” e prossegue: “ao contador cabe registrar os fatos ocorridos, controlar as operações e os custos e solucionar problemas típicos ou específicos da empresa”.

Inserida a essa busca, também se encontra na contabilidade de custos uma ferramenta importantíssima para a escolha entre uma ou mais oportunidades de negócios, relacionadas à produção de bens ou serviços, que a organização possui. Esta estará definindo se dentre as alternativas de produzir ou comprar bens ou contratar serviços; de produzir ou de terceirizar ou ainda privatizar os serviços.

Demonstra-se assim o relevante papel da contabilidade de custos no processo decisório, pois sua missão é fornecer dados e informações para o gerenciamento das

entidades. A estrutura de custos deve integrar-se aos demais sistemas de informações com o objetivo de evitar gastos e desgastes desnecessários.

Ao considerá-la também como instrumento gerencial Leone (1981, p.17) define a Contabilidade de Custos como “uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Reconhece-se então que a gestão de custos não deve ser encarada pelos gestores apenas como operacional, mas deve ser vista principalmente como ferramenta estratégica.

2.2.2 Sistema de custos e método de custeio

Sistema de custo compreende o modelo e tipo de processo para organizar as informações de custos, oriundas das diversas áreas da empresa (econômica, financeira, contábil, operacional), apurando, assim, dados e informações para que a contabilidade de custos gere relatórios e outras informações que sirvam para o processo decisório.

Leone (1981, p.32) dá a missão ao contador de custos para “preparar os sistemas de custos que serão os meios que se utilizará para colher os dados de que precisa, arrumá-los e produzir as informações gerenciais para outros setores da administração”.

Freqüentemente as empresas utilizam um dos dois sistemas básicos de custeamento para apuração dos custos, a utilização de qualquer sistema de custos depende do tipo e/ou do processo de elaboração dos bens ou serviços envolvidos. São eles:

- a) **Sistema de custeamento por processo:** os custos são acumulados por período a uma grande quantidade de unidades similares produzidas, para que sejam vendidos em larga escala para os diversos clientes. O custo unitário se obtém pela

média destes custos acumulados, ou seja, o custo total é dividido pela quantidade produzida. Este sistema deve ser adotado pela empresa que trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua, com uma linha ou mais de produtos.

- b) **Sistema de custeamento por produção:** este sistema de custeamento acumula cada elemento do custo separadamente, segundo requerimento de produção ou contratação de serviço específico. Como esta acumulação dos custos é por unidade ou lote de bem ou serviço produzido, o custo unitário é identificado de maneira direta. É ideal para empresas que trabalham sobre encomenda de clientes, ou para vendas posteriores com diferentes especificações.

Quanto a métodos de custeio Pagnussat e Menta (2001, p.198) entendem que esses “tratam do procedimento de apropriação dos custos aos produtos ou aos objetos de custo”.

Então, métodos de custeio são os critérios utilizados para apropriar os custos despendidos no processo produtivo aos referidos bens ou serviços colocados à disposição pelas entidades. Para Leone (1981, p.229) o processo de custeamento se dá pela coleta, pelo acúmulo, organização, análise, interpretação e informações e dados sobre custos, objetivando desta forma, auxiliar a gestão da entidade.

Os principais métodos de custeamento são:

- a) Método de Custeio por Absorção
- b) Método do Custeio Variável
- c) Custeio Padrão
- d) Custeio Baseado em Atividades

Antes de apresentar a definição de cada um destes métodos, é necessário trazer algumas conceituações relevantes.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p.67) por custos diretos entende-se aqueles ligados com um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este objeto de maneira viável.

Já os custos indiretos apesar de estarem relacionados com um determinado objeto de custo, não são identificados facilmente, precisam, portanto de critérios especiais de rateio.

Os custos fixos são aqueles que independem do volume de produção ou venda, ou seja, representam a capacidade instalada que a organização possui para produzir e vender bens ou serviços e existem mesmo quando não há produção.

Enquanto os custos variáveis estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda, só aparecem quando da realização da atividade de produção ou prestação de serviço.

Critério de rateio ou alocação é definido por Horngren, Foster e Datar (2000, p.67) como:

um fator que é um denominador comum para sistematicamente, ligar um custo indireto ou um grupo de custos indiretos a um objeto de custo. Um critério de alocação de custo pode ser financeiro (tal como custo da mão-de-obra direta) ou não financeiro (tal como o número de milhas viajadas).

Após estas definições pode-se explicar sobre cada método de custeio separadamente.

2.2.2.1 Método do Custeio por Absorção

Este método de custeio é decorrente da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Detém a preferência de muitos contadores e é adotado pela contabilidade financeira para elaboração dos demonstrativos contábeis, bem como obrigatoriamente utilizado para cumprir determinação da legislação do imposto de renda. Leone (1981, p.237) conceitua da seguinte forma: “O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos

produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais”.

Ou seja, o método de custeio por absorção apropria todos os custos de produção aos bens ou serviços elaborados de forma direta e indireta, observando os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Martins (2000, p.41) reforça este conceito como segue: “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são atribuídos para todos os produtos feitos”. Os custos indiretos são apropriados aos bens ou serviços através de critérios de alocação ou rateio definidos previamente.

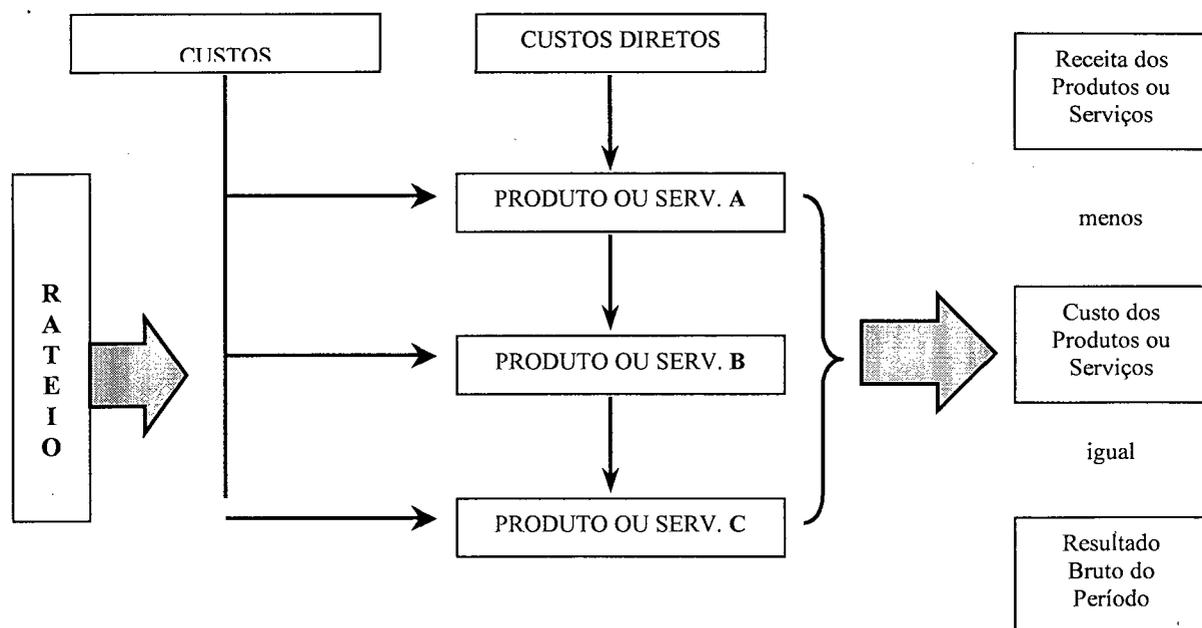


Figura 1: Custeio por Absorção
Fonte: Slomski (2001, p.277)

2.2.2.2 Método de Custeio Direto ou Variável

O método de custeio variável, como o próprio nome já sugere, aloca aos produtos, somente os custos variáveis, aqui os fixos são considerados como despesas do período.

Então a principal diferença entre o custeio direto e o custeio por absorção está na forma como são tratados os custos fixos.

No custeio por absorção estes são incorporados aos produtos, tanto no estoque como na apuração do custo de mercadorias vendidas ou custo dos serviços prestados, enquanto que no custeio variável os custos fixos são tratados como custos incorridos no período e os estoques também serão avaliados pelos custos variáveis conforme exposto por Martins (2000, p.216).

Para adoção do custeio variável, primeiramente deve haver a separação entre custos fixos ou indiretos e variáveis ou diretos, o esquema segue abaixo:

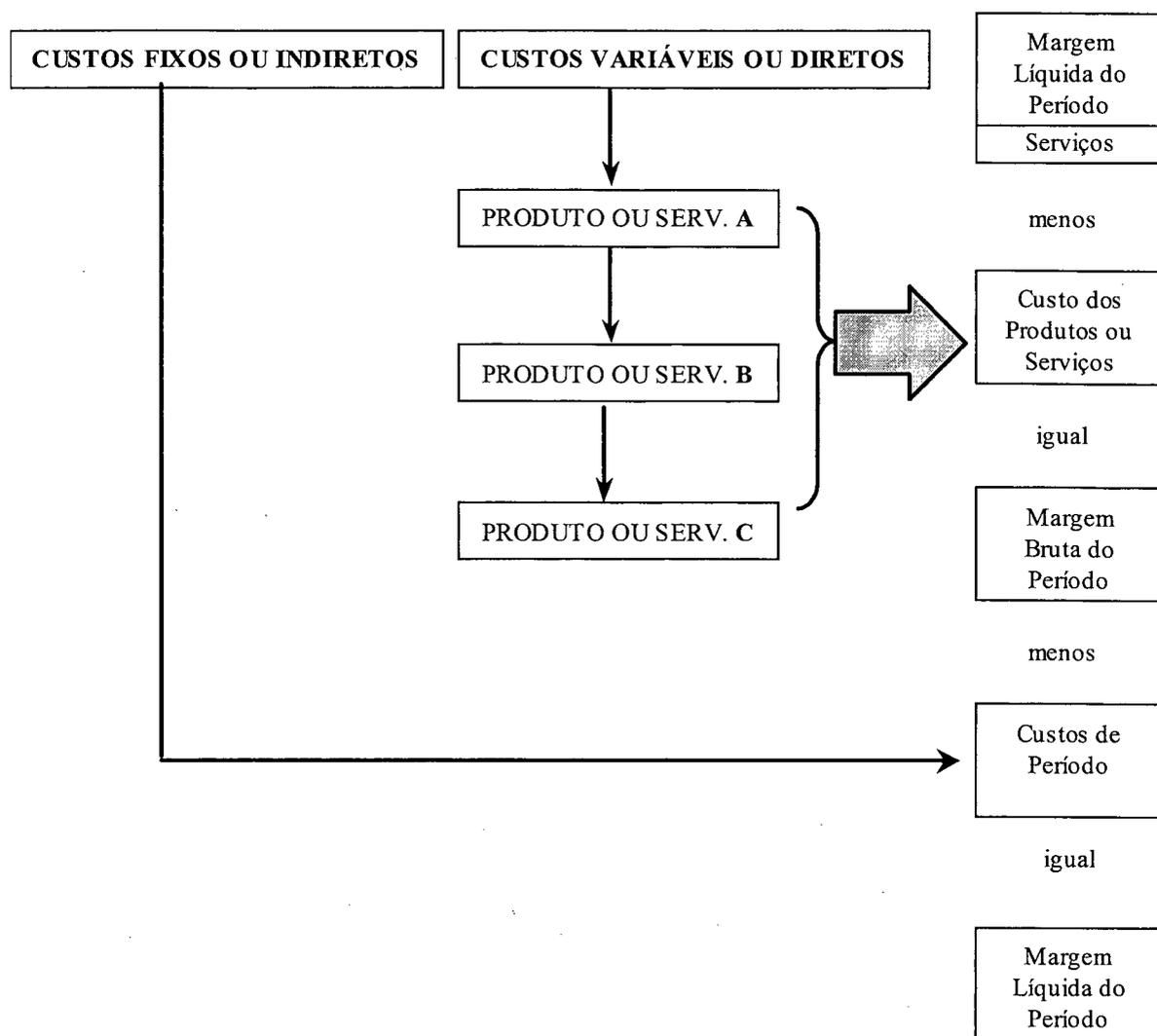


Figura 2: Custeio Variável/Custeio Direto

Fonte: Slomski (2001, p.280)

2.2.2.3 Custeio Padrão

O custeio padrão atribui um custo para o bem ou serviço antes de sua efetiva produção, depois de concluído é feita uma comparação entre o calculado com o custo realmente incorrido, desta forma procura-se detectar possíveis incoerências de preços, volumes ou tempo na produção.

Mas verifica-se um tímido processo de convivência com a contabilidade preditiva, uma importante área para tomada de decisão gerencial que geralmente fica desprezada no

Brasil sob vários argumentos, sendo o principal deles fundamentado na oscilação inflacionária.

Slomski (2001, p.286) explica que o este método é calculado de forma científica, pois “calcula-se o custo de uma atividade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, a priori e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, desta forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo, etc”.

Há vários tipos de custo-padrão, mas os mais relevantes são o Custo-padrão Ideal e o Custo-padrão Corrente. Martins (2000, p.332) enfatiza que o custo-padrão ideal traz muitas restrições “seria um objetivo da empresa a longo prazo, e não a meta fixada para o próximo ano ou para um determinado mês”.

O custo-padrão corrente considera as limitações das organizações, trabalha com um período de produção específico, buscando aos poucos eliminar distorções no sistema produtivo. Assim, estabelece um padrão para os produtos, adequando conforme as necessidades.

O custeio-padrão auxilia no processo de planejamento, pois facilita o cálculo dos custos para elaboração de orçamento.

2.2.2.4 Custeio Baseado em Atividades

O cálculo do custeio baseado em atividades apura um custo acumulado pelas atividades desenvolvidas, oferecendo uma visão do andamento do processo como um todo.

O custeio baseado em atividades (ABC) ao possibilitar a análise do tempo e dos recursos alocados para que se alcance determinado objetivo, diferencia-se dos métodos de

custeio tradicionais, pois considera além dos produtos as atividades desenvolvidas para produzi-los.

Permite, portanto, o estudo de melhorias no processo produtivo, caso sejam detectados desperdícios, falhas nas atividades desempenhadas e até mesmo a identificação de atividades desnecessárias para o processo em questão e complementarmente visualizar desvios positivos otimizando a sua propagação.

O ABC é definido por Ching (1995, p.41) como “método de rastrear custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”.

Os focos principais deste método de custeio são os custos indiretos, procurando melhor aloca-los aos bens ou serviços, desta forma, como exposto por Martins (2000, p.93), “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Nakagawa (1994, p.40) trata o custeio baseado em atividades como “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Martins (2000, p.112) também enfoca a visão estratégica do ABC quando o cita como “uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

Então para aplicação deste método, é necessário reconhecer as atividades principais executadas em cada departamento.

O método do custeio baseado em atividades não classifica as despesas e custos indiretos em fixos ou variáveis, todos estes dispêndios são alocados às atividades e, por meio destas, aos bens e serviços.

Segundo Guimarães (2001, p.36) o ABC “parte da premissa de que diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades”.

Concentra-se nas atividades como se fossem os principais objetos de custos, localiza a atividade que consumiu determinado recurso e atribui valor deste à atividade e localiza o produto que utilizou determinada atividade e atribui a este parte do valor correspondente desta atividade através de direcionadores.

Para a melhor compreensão da alocação de custos adotada pelo custeio baseado em atividades é necessário conhecer o conceito de direcionador de custos, Martins (2000, p.103) o trata como “fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custo deve refletir a causa básica da atividade e conseqüentemente, da existência de seus custos”.

Para Atkinson et al, (2000, p.308) este método de custeio:

desenvolve a idéia de direcionadores de custo que vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Esses direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade, pelos vários produtos. Então, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que os produtos exerceram, em média, sobre as atividades.

Para Martins (2000, p.304) há dois tipos de custeio ABC, o de primeira e o de segunda geração. O ABC de primeira geração utiliza-se do “conceito de atividade limitado ao contexto de cada departamento, numa visão exclusivamente funcional e de custeio de produto”.

Porém, o de segunda geração é mais abrangente, estendendo a possibilidade de análise de custos sob a “visão econômica” e a “visão de aperfeiçoamento de processos”, onde define:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento, e;
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas os vários departamentos funcionais

Desta forma, além permitir o custeamento de bens e serviços, o ABC reduz as distorções provocadas pelos “métodos tradicionais”, torna-se assim uma importante ferramenta gerencial.

O custeio baseado em atividades pode ser considerado um instrumento de gestão e controle, possibilitando a melhor avaliação de desempenho tanto interna quanto de forma externa da entidade, subsidiando a melhoria na eficiência da aplicação de recursos.

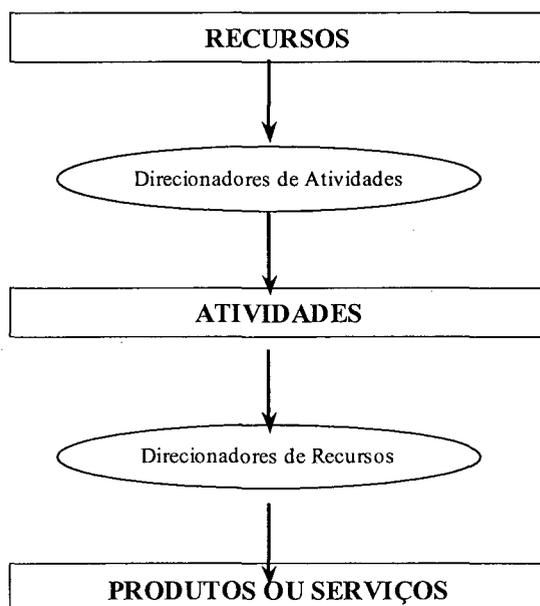


Figura 3: Método de Custeio ABC

Fonte: Slomski (2001, p.283)

2.3 Administração Pública

A ciência da administração possui várias ramificações, uma destas ramificações é a administração pública. A administração pública é conjunto de atividades envolvidas no estabelecimento e implementação de políticas públicas, engloba, portanto, sua organização, seu pessoal, as práticas e processos essenciais ao exercício das funções dos Poderes Executivo Legislativo e Judiciário e os órgãos submetidos e vinculados a estes.

A administração pública deve lidar com os problemas sociais e econômicos e, além destes, adequar-se para atingir os objetivos que lhe são destinados. Não deve limitar-se, entretanto, apenas ao atingimento das dimensões aqui referidas, pois sabe-se da existência de várias outras dimensões: demográfica, ecológica, tecnológica, política, legal e, principalmente cultura.

Meirelles (2000, citado por SLOMSKI, 2002, p.65) conceitua “Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas”.

Portanto a administração pública é organizada em órgãos para atender os objetivos do Governo, estes objetivos devem estar direcionados a atender as necessidades sociais e meritórias da sociedade através da execução de seus serviços públicos.

Segundo Neto (2001, p.23) “consideram-se Serviços Públicos o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social ou da ‘prosperidade pública”.

A administração pública está submetida a observância de alguns princípios expostos pela Constituição Brasileira de 1988 em seu artigo 37: “A administração pública direta e

indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá nos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Entende-se que os atos administrativos para serem legítimos devem ser praticados em conformidade com as normas pertinentes, destinação pública própria, divulgação necessária e com moral da instituição.

- a) **Princípio da Legalidade:** nas suas atividades o administrador deve-se sujeitar aos preceitos da lei e às exigências da sociedade. Enquanto que no setor privado é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, no setor público só poder ser feito aquilo que a lei autorize de forma expressa, sob pena de invalidade do ato e responsabilização do autor aplicando-se penas de infração.
- b) **Princípio da Impessoalidade:** nas suas atividades o agente público deve estar comprometido com a defesa do interesse público. Este preceito será violado caso o agente público aja com propósito de prejudicar alguém ou beneficiar a si próprio ou outro. Ele deve compromisso e fidelidade ao Estado.
- c) **Princípio da Moralidade:** a administração pública tem o dever de melhor administrar, os atos devem conter a maior eficiência possível, constando a honestidade, boa-fé, a lealdade, a moderação, a discricção, a economicidade, a sinceridade. É importante que se cumpra além da norma jurídica também a ética, pois nem tudo que é legal é moral.
- d) **Princípio da Publicidade:** todo o direcionamento da administração pública é externo, as finalidades das atividades e serviços públicos serão sempre de interesse público. Portanto a transparência é dever dos administradores para que a sociedade possa controlar o exercício do poder. Os contratos, atos e outros instrumentos celebrados pela administração pública, para que possam obter efeito, são de veiculação obrigatória em diário oficial.
- e) **Princípio da Eficiência:** deve ser feita a avaliação da eficiência com que os recursos públicos foram gastos. Mas o princípio da eficiência é completado pela

observância da eficácia na consecução dos benefícios gerados. A eficiência mostra a racionalidade com que os recursos foram utilizados, o serviço público será considerado eficiente quando consegue melhores resultados consumindo menores recursos financeiros. É necessário observar também a eficácia que pode ser avaliada pelos resultados obtidos mediante o dispêndio destes recursos, ou seja, o serviço será eficaz quando cumprir sua missão.

É importante salientar que este último princípio abordado não constava do texto original da Constituição Federal, a exigência de sua observância deu-se pela aprovação da Emenda Constitucional nº. 19/1998.

2.3.1 Aspectos relevantes entre os setores público e privado

Sabe-se que a maioria das empresas existentes é do setor privado. Estas estão empenhadas em gerar lucro vinculado a produção de receitas e despesas que, devido a acirrada competição devem basear-se na contabilidade de custos e outros mecanismos gerenciais para desenvolver uma política de preços e de qualidade adequada para de seus produtos.

Porém, a administração pública deve estar empenhada em atender as necessidades da população, buscando na contabilidade de custos instrumentos que permitam a melhor alocação dos recursos disponibilizados pela sociedade. Para este estudo monográfico faz-se necessário mostrar as principais diferenças entre os setores público e privado.

Cruz (1997, p.29) defende que o primeiro elemento que demonstra esta diferença de concepção é o princípio da exclusão. No setor privado este princípio estabelece que caso o consumidor queira dispor de alguma mercadoria ou serviço terá que se sujeitar ao preço e as condições estipuladas pelo detentor deste bem ou serviço. Enquanto que no setor público esta regra não é válida, continuando, Cruz coloca três razões impeditivas:

(1) o elevado volume de recursos para obter o produto; (2) a indisposição em financiar um produto cujo consumo será realizado por todos os habitantes; (3) a impossibilidade de medir exatamente qual o benefício individual usufruído por cada um dos habitantes favorecidos e a certeza de que alguns se beneficiam mais do que outros.

Outro aspecto relevado por Cruz (1997, p.30) seria que nem todas as necessidades a serem atendidas pelo governo são individuais, algumas dependem da condição geográfica, ou até mesmo são emergenciais, estas são as necessidades sociais.

O setor público também deve atender as necessidades meritórias da população, estas são oferecidas pelo setor privado, porém o governo deve aprimorar ou complementar o acesso pois seus benefícios são essenciais para a cidadania.

Vela Bargues (1992, citado por CRUZ, 1997, p.30) aponta outros três pontos distintos da administração pública em comparação com a administração privada: - a heterogeneidade que considera os diversos tipos de serviços prestados pelo setor público e a variedade de entidades com complexidade diferenciada; - a fragmentação do poder que segundo Cruz (1997, p.31) “a variedade de interesses conflitantes são o oposto da concentração de poder na entidade do sistema de mercado, e isto implica em critérios distintos para a avaliação de resultados”; - responsabilidade do gestor público vem do Poder Legislativo e é este que avalia os resultados.

2.3.2 Estrutura Administrativa

A administração pública deve estar organizada estruturalmente de forma que possa intervir tanto diretamente pela produção de bens e serviços para sociedade como pela regulamentação das atividades.

Nos municípios, normalmente esta estrutura fundamenta-se pela divisão em secretarias, departamentos, seções que serão responsáveis por procedimentos específicos de sua área de atuação. Porém, a estrutura das organizações públicas é composta basicamente pela administração direta e administração indireta, que segundo Campello e Matias (2000, p.22) conceituam-se:

Administração direta: composta pelos órgãos com subordinação direta ao executivo e compartilham da mesma entidade jurídica, bem como dos recursos financeiros e orçamentários.

Administração indireta: formada por órgãos que possuem situação jurídica, gestão e recursos financeiros e orçamentários independentes. Podem ser classificados em: - autarquias: órgãos que executam funções específicas e, por meio de fornecimento de bens ou serviços, constituem receitas próprias; fundações: órgãos que possuem objetivos específicos e que dispõem de recursos de um patrimônio específico criado para esse fim; - empresas públicas: empresas, societárias ou não, em que o Município possui participação.

Entende-se, portanto, que a administração direta é responsável pela gestão das finanças públicas, estabelecendo metas e cobrando as devidas receitas, bem como, definindo a correta aplicação destes recursos.

A administração indireta deve gerar receita própria e estabelecer seu planejamento, quando isto não ocorrer, considerando a importância da sua produção de bens e serviços, será extinta ou absorvida pela administração direta.

2.3.3 Administração Municipal

O município é o espaço físico onde são implementadas as ações de todas as esferas de governo (Federal, Estadual ou Municipal), além da produção de bens e serviços pela iniciativa privada.

A Constituição Brasileira de 1988 estabeleceu a autonomia dos entes federados, sendo assim o município passou a ser encarado como unidade gestora de responsável por este reflexo e não mais uma unidade administrativa conforme exposto no artigo a seguir:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Com base nisto entende-se que os municípios têm autonomia para decidir sobre sua arrecadação, bem como, aplicação de seus recursos disponíveis, desde que obedeça aos critérios estabelecidos em leis, normas e decretos.

Reitz e Beuren (2002, p.23) descrevem:

O município é a menor entidade integrante da Federação. Acredita-se que é na esfera municipal que se dá a atuação mais eficaz aos reclames da população ao atendimento das necessidades públicas. Isto deve-se ao fato de que o cidadão procura avaliar as atividades de uma instância administrativa menor, ou seja, da cidade onde mora, cuja autoridade responsável, diretamente, pela prestação dos serviços que usufrui e se faz necessária a seu bem-estar é o prefeito.

São os municípios que atendem de maneira direta as necessidades da população e suas reivindicações. Para alcançar o objetivo deste estudo, apresentando formas de mensuração dos custos na administração pública municipal para que sirvam de ferramenta para que os gestores possam potencialmente melhor controlar as operações, bem como, para melhorar o processo decisório, é necessário relacionar as competências municipais segundo a Constituição da República:

Art. 30. Compete aos Municípios:

- I. legislar sobre assuntos de interesse local;
- II. suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;
- III. instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;
- IV. criar, organizar e suprimir Distritos, observada a legislação estadual;
- V. organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

- VI. manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;
- VII. prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;
- VIII. promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle de uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;
- IX. promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Sabe-se da existência de 5.687 municípios e de que atualmente 91,3% deles estão com um contingente menor de 50.000 habitantes, portanto é este o ente federado mais próximo e mais visível para as demandas por necessidades sociais e meritórias oriundas da população.

2.3.4 Orçamento e Planejamento Municipal

Como exposto, são inúmeras as responsabilidades municipais. Para atender tais exigências com a qualidade cobrada pela sociedade, a administração pública deve focar seu planejamento de maneira que as aplicações sejam efetuadas com cada vez mais eficiência e eficácia. O planejamento e o orçamento municipal são as bases para o exercício das funções administrativas do município. Estes devem ser realizados e executados observando técnicas e métodos adequados.

Além disto, em função da ação do Ministério da Administração e Reforma do Estado acentuou-se a transferência de ações da União para os municípios com um grau de descentralização jamais praticado.

Angélico (1989, p.24) define orçamento público como “um planejamento de aplicação de recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

O orçamento é um programa de trabalho a ser executado pelo administrador público, é voltado para o futuro, permitindo que se tenha uma sinalização das possíveis realizações do governo. Baseando-se neste plano que as necessidades coletivas serão atendidas, além da implantação das propostas de governo.

Então, deve ser elaborado como ferramenta estratégica de gestão e não apenas para atender as leis.

2.3.5 Despesa Pública

Como já comentado anteriormente, na administração pública não há separação entre custos, despesas ou gastos. Os recursos dispendidos para execução dos serviços públicos são caracterizados como despesa.

Cabe ressaltar que diferentemente das receitas públicas que são submetidas ao regime caixa, as despesas públicas obedecem ao princípio contábil da competência, ou seja, sua contabilização independe do desembolso efetivo, basta o comprometimento no exercício que será considerada despesa de tal período.

Segundo Angélico (1989, p.68) “constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Saídas, desembolsos, dispêndios ou despesa pública são expressões sinônimas”.

As despesas públicas têm a finalidade de atender as necessidades coletivas conforme enfatizado por Silva (1996, p.100) quando da sua definição:

Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Silva (1996, p.101) também expõe os princípios que as despesas públicas devem obedecer para cumprirem seus objetivos:

- a) **Utilidade:** “é o princípio em função do qual deve atender ao custeio dos gastos necessários ao funcionamento dos organismos do Estado, bem como dos serviços públicos, objetivando ao atendimento da coletividade”.
- b) **Legitimidade:** “a legitimidade é indicativa das razões de ordem coletiva segundo a qual despesa revela uma necessidade do Estado” e “(...) para ser legítima precisa fundamentar-se nas seguintes condições: - consentimento coletivo; - possibilidade contributiva”.
- c) **Oportunidade:** é evidenciada através da execução, em função “de uma necessidade pública (ação política) e de uma necessidade coletiva (ação social)”.
- d) **Economicidade:** na aplicação dos recursos públicos, os gestores devem observar a relação custo-benefício da execução. Com relação a este princípio Cruz (1997, p.57) engloba a observância da efetividade, eficiência e eficácia, pois para ele:

A Economicidade consiste em produzir mais, utilizando os mesmos recursos e mantendo ou melhorando o nível de qualidade. Já a efetividade consiste, de fato, em constatar a existência do objeto ou processo em referência. Por eficiência se entende o fazer bem determinada coisa, enquanto a eficácia consiste em fazer a coisa certa diante do objetivo previsto.

3 IDENTIFICAÇÃO DE NORMAS E FORMAS OTIMIZANTES PARA A APLICAÇÃO DOS RECURSOS, FUNDAMENTADOS NOS DADOS E INFORMAÇÕES DO CONTROLE

A ação governamental prende-se à responsabilidade de prover serviços que permitam que a sociedade viva com segurança, ordem, higiene e que possibilite o desenvolvimento econômico e social.

Todas as atividades necessárias para suprir estes objetivos do Estado requerem despesas não só administrativas e de manutenção, como também, quando necessário, despesas com obras novas ou de expansão dos serviços existentes, as quais, por sua vez, quando concluídas, representarão despesas de administração e custeio.

Para atender as necessidades sociais e meritórias da população em geral, a própria sociedade transfere recursos ao Estado.

Por sua vez, os entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) devem prestar contas aos Tribunais de Contas devidos, esta prestação é reconhecida através da emissão de demonstrativos determinados legalmente.

Estes demonstrativos trazem dados e informações que podem ser melhor utilizados pelos administradores públicos e pela população em geral.

3.1 Normas existentes para aplicação dos recursos públicos

Como exposto anteriormente, o exercício do controle externo é através de normas, leis, princípios, políticas e regulamentações. Portanto faz-se necessário demonstrar de uma forma sucinta a evolução das normas sobre o controle e a aplicação dos recursos públicos e a regulamentação dos procedimentos contábeis na área pública brasileira.

Em 28 de junho de 1808, Dom João VI aprovou um Alvará que determinava a adoção de controles na área pública, estabelecendo normas contábeis para registrar as operações realizadas. Peixe (1997, p.63) transcreve os dizeres deste documento histórico como segue:

Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar cada um dos contadores-gerais, que sou servido a criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser mais clara, e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.

Percebe-se, portanto, que a necessidade de controle de gastos na área pública é preocupação antiga e a sua principal ferramenta está baseada na contabilidade.

Uma das formas de controle prevista nas leis e normas brasileiras desde o século XIX é o orçamento público, demonstrativo elaborado e aprovado antes do início de um período pré-estabelecido que permite que sejam traçados planos e metas de realização de receitas e dispêndios, e ao final deste período deve ser analisado ao confrontar este plano orçado com o que foi efetivamente realizado.

Portanto, tratando-se da matéria orçamentária, a Constituição de 1824 promoveu a separação de poderes e estabeleceu que o Poder Executivo teria pleno comando sobre o orçamento.

Tinha a responsabilidade de orçar a receita, enquanto que as despesas seriam fixadas pelas unidades setoriais. Já a Constituição de 1891 estabeleceu que o orçamento anual deveria ser elaborado pelo Congresso.

Em 11 de novembro de 1930 a Constituição de 1891 foi substituída pelo Decreto 19.398 estabelecendo que tanto a elaboração quanto a execução orçamentária passavam a ser atributos do Executivo.

Em 16 de julho de 1934, com a promulgação de uma nova Constituição, o orçamento era proposto pelo Executivo e sujeito à aprovação do Congresso Nacional. Prosseguindo, na Constituição de 1937, a matéria orçamentária era apreciada pela Câmara Federal através do Conselho de Economia Nacional, da Câmara a proposta era encaminhada ao Conselho Federal para deliberação.

Porém, quanto a regulamentação da contabilidade pública, esta surgiu apenas em 1922 através do Decreto 4.536 que criou a Contadoria Geral da República e através da aprovação do Regulamento Geral de Contabilidade Pública vigente até os dias atuais.

Em 17 de março de 1964 surge a Lei 4.320 que “estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, percebe-se portanto a eminente preocupação de controle da coisa pública.

Para tanto, esta Lei estabeleceu que as três esferas de governo seguiriam modelo único para proposta orçamentária e possibilitou um controle pelo Poder Legislativo das políticas econômico-financeiras do Executivo.

Cabe ressaltar, que além do controle pelo Poder Legislativo, o Executivo tem como missão adotar métodos que possibilitem um controle constante na arrecadação e aplicação dos recursos como exposto no artigo 79 da referida Lei:

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do art. 75.
Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.

Nota-se da leitura acima que a delimitação e a obediência deste dispositivo legal requer um conhecimento relacionado com o art. 75 da referida legislação como segue:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá: (...) III – o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A abordagem dos conceitos programa de trabalho, monetários, realização de obras e prestação de serviços seria necessária caso o objeto desta pesquisa fosse a aplicação pragmática do artigo 75 da Lei 4.320/64.

A partir da adoção da Lei 4.320/64, além da União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal obrigaram-se a padronizar a contabilização das operações e a normalização das mutações do patrimônio público.

Isto é exposto em seu artigo 83 que responsabiliza a contabilidade pública a evidenciar, perante a Fazenda Pública; a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens públicos.

Portanto, verifica-se que o controle efetivo está baseado em métodos contábeis que podem melhor contribuir para realização de uma administração pública.

Em 1967 é extinta a Contadoria Central da República substituída pela Inspetoria-Geral de Finanças, isto ocorre devido a aprovação do Decreto-Lei 200 que permite a União intervir de maneira mais acentuada na economia brasileira, diversificando as atividades do Estado, pois houve a divisão da administração em direta e indireta.

A Constituição Brasileira de 1988 também destaca o planejamento e o controle como atividades administrativas essenciais para uma eficaz gestão dos recursos, isto é identificado de forma clara entre os artigos 70 a 74. O controle estende-se a todos os níveis de governo como exposto no artigo 74 da referida Constituição Federal:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Com a promulgação da Carta Magna vigente houve uma descentralização dos recursos públicos aos municípios, portanto é necessário que estes se instrumentalizem com métodos eficazes no controle da aplicação dos recursos.

Para o controle econômico e financeiro, que visa o efetivo equilíbrio entre os valores de receitas e despesas, as entidades públicas contam com sistemas de orçamento e de contabilidade que interagem entre si em quase todos os atos administrativos no setor público, sejam os menores municípios, grandes metrópoles, estados e países, esses dois sistemas encontram-se servindo de suporte para as tomadas de decisões econômicas e financeiras dos gestores públicos.

Mas o cumprimento dos programas de trabalho exposto no orçamento também deve ser avaliado pela adoção de métodos que contribuam para os aspectos da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade na aplicação dos recursos, possibilitando também o sucesso fiscal e gerencial, para tanto é necessário desenvolver um sistema de custos que cumpra tanto a determinação legal quanto aos anseios administrativos.

A Constituição Federal determina também que as entidades governamentais disponibilizem à sociedade as suas respectivas prestações de contas.

O acompanhamento pela sociedade dos atos e fatos administrativos não foca apenas os aspectos legais das aplicações realizadas pelo governo, mas, sobretudo, está ligado com a verificação da correta utilização da coisa pública para atender seus verdadeiros anseios sociais sem desperdícios.

A contabilidade governamental é instrumento que deve suprir com informações e controles todo processo de planejamento e as etapas do ciclo orçamentário: elaboração, estudo e aprovação, execução, controle e avaliação dos resultados.

Deve ter cunho gerencial e funcionar como um instrumento de registro, controle, análise e interpretação dos atos e fatos administrativos, desta forma estará contribuindo para concretização de uma administração eficaz.

A Lei 4.320/64 e a Constituição Federal de 1988 definem alguns procedimentos de planejamento com a elaboração de documentos como o Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual, determinam regras para a execução e prestação de contas na utilização dos recursos públicos e, como exposto, demonstram a importância de controles contínuos, porém não tratam de mecanismos que possam possibilitar o controle.

A Lei de Responsabilidade Fiscal de 04 de maio de 2000 (LRF) enfatiza o equilíbrio das contas públicas tendo como princípios o planejamento e a transparência para utilização dos recursos.

Com o intuito de limitar os gastos públicos, esta lei complementar vem exigindo um acompanhamento dos custos e a avaliação de desempenho das prefeituras, apontando desta maneira um método para este controle de dispêndios, isto é exposto como segue:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

O § 2º do artigo 165 da Carta Magna compreende a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias que terá em sua descrição as metas e prioridades do governo, para tanto, ao estabelecer estas metas, o gestor público deve considerar os custos relativos para seu cumprimento, bem como demonstrar a avaliação de desempenho dos recursos empregados para tal fim.

No parágrafo 3º do artigo 50, a Lei Complementar 101/00 evidencia de maneira mais clara a necessidade de conhecer os custos do setor público, quando estabelece a necessidade de implantação de um sistema de custos que forneça informações úteis para fins fiscais e gerenciais: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Esta exigência tem o propósito de fazer com que os administradores públicos desenvolvam uma gestão planejada e transparente, com o intuito de prevenção e correção de desvios que possam intervir no equilíbrio das contas.

Daí explica-se a importância de adotar métodos para apuração de custos nas prefeituras tanto para fins gerenciais como para atender normas estabelecidas em lei, porém impraticável pela maioria dos entes federados.

3.2 Identificação de formas otimizantes da despesa pública

Sabe-se que o equilíbrio financeiro é condição importante para qualquer entidade produzir bons resultados, como visto, no setor público este equilíbrio de contas além de premissa administrativa é norma legal.

Em controladoria, o gerenciamento de custos desenvolve formas para contribuir com a eficiência e a eficácia das operações dentro da organização.

A controladoria possibilita informar aos administradores públicos e a sociedade em geral: as políticas a serem seguidas e um estudo antecipado das conseqüências na implementação desta ou daquela política; a avaliação do desempenho real; e, permite ainda, conhecer as razões de possíveis divergências e estudar ações corretivas que possam ser aplicadas.

Segundo Guimarães (2001, p.39)

O Controle de Gestão deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações, cujo objetivo é manter o controle das operações dentro de uma meta desejada. E, dentro deste conjunto, pode-se medir cada área e atividade e atribuir a um responsável o resultado desta avaliação.

Observa-se que há uma íntima ligação entre o planejamento e o controle. Enquanto o planejamento define objetivos e metas, o controle consiste num mecanismo que pretende garantir que o desempenho real acompanhe o que o foi planejado.

Ao acompanhar os processos obtém-se informações que permitem apurar alterações que possam existir e avaliar os padrões previamente determinados. Se for preciso, o controle interfere na execução quando esta se apresentar ineficiente e a avaliação possibilita reajustar o planejamento caso esteja inconsistente com realidade.

Porém são insuficientes o simples acompanhamento e avaliação. O controle envolve retificação de possíveis desvios detectados, caso contrário apresenta-se apenas um acompanhamento da evolução das coisas.

Nas organizações públicas, ao comparar a situação planejada com a efetivamente realizada, é possível visualizar a realização dos objetivos propostos no planejamento estratégico, subsidiando o governo com informações relevantes para a elaboração do orçamento.

Esta comparação realiza-se através dos controles que geram informações para servir de base para as decisões dos gestores.

Segundo KOHAMA (1989, p.57):

O Estado produz essencialmente bens e serviços para a satisfação direta das necessidades da comunidade, não atendidas pela atividade privada, orientando suas ações no sentido de buscar determinadas conseqüências que modifiquem, positivamente, as condições de vida da população, através de um processo acelerado e permanente, com o menor custo econômico e social possível.

Para a produção dos bens e serviços essenciais a coletividade é necessária a fixação de despesas e a necessária cobertura através da produção de receitas no setor público.

Devido as crescentes mudanças econômicas, sociais e tecnológicas, os recursos são cada vez mais reduzidos e as exigências são mais acentuadas, sendo assim, a avaliação de custos deve estar mais presente em todos os setores da economia.

No setor privado os gastos estão diretamente relacionados com as receitas, entende-se, portanto, que a despesa é a quantificação do esforço empregado para que seja possível obter receita. Porém, no setor público, ao contrário, a receita não tem relação com a despesa. A despesa é contraída com a finalidade de alcançar benefícios sociais.

Ao contrair cada despesa pública devem ser observados princípios, já expostos no capítulo anterior, principalmente a que se refere a economicidade, portanto é preciso avaliar informações adequadas sobre custos, pois se torna cada vez mais necessário conhecer o que é essencial para a manutenção e melhoria dos serviços públicos e quais dispêndios não agregam valor.

A necessidade de reduzir gastos no setor público não deve comprometer a qualidade dos serviços prestados à população, cortes feitos no orçamento sem as devidas avaliações podem afetar serviços essenciais e manter gastos inúteis.

Procurando evitar dispêndios desnecessários e possíveis cortes em áreas essenciais a contabilidade governamental deve estar organizada de forma que a informação gerada demonstre o desempenho setorial, revelando como os recursos alocados para cada área foram utilizados e se as metas e objetivos propostos foram realmente alcançados.

Sendo assim, os relatórios e demonstrações produzidos pela contabilidade ao permitir a visualização do desempenho por setor, por alternativa de atividade ou por esforço de trabalho facilitarão a interpretação, sua análise, avaliação gerencial, o controle e, em consequência, todo o processo de tomada de decisão.

Opina-se que para a adoção de qualquer método inovador que envolva a contabilidade governamental os profissionais de contabilidade das entidades públicas devem propor a modificação da ênfase dada a contabilidade governamental.

No setor público, salvo algumas exceções, a contabilidade ainda não é valorizada como instrumento que pode produzir informações qualitativas, quantitativas e que auxiliam no processo decisório.

Ainda há uma visão, apenas escritural da contabilidade, isto prejudica sua evolução de forma significativa. Não se sabe de pesquisa que detecte e confirme as opiniões apresentadas, entretanto afirma-se através da experiência e contato com alguns profissionais do setor público.

O que pode determinar a implantação de qualquer sistema de custo é o estilo administrativo predominante em cada município. As estratégias e táticas, a definição dos passos e a responsabilidade dos custos praticados são definidos dependentemente do estilo do prefeito e sua equipe principal.

Uma metodologia de custos deve ser concebida para atender os diferentes estilos de gestão que segundo Cruz e Platt (2001, p.14) classificam-se:

- a) **Autoritárias:** que pode ser definida como aquelas altamente centralizadoras;
- b) **Semi-democratizadas:** onde há participação de alguns setores, mas obedece uma forte hierarquia;
- c) **Democratizadas:** é um estilo participativo, com descentralização procurando desenvolver trabalhos em equipe, cada um com sua área de responsabilidade.

Ainda na década passada, Nascimento (1992, p.37) demonstrava sua preocupação com a aplicação de instrumentos gerenciais na contabilidade pública. Sobretudo, dirigia-se a adoção de uma contabilidade de custos no setor público relatando: “A relevância da matéria sobre custos ainda não foi assimilada. É tempo de reduzir custos, de eliminar desperdícios facilmente detectáveis mediante levantamentos, cálculos, registros e análises de custos”.

E continua Nascimento (1992, p.37): “Órgãos de contabilidade importantes (de Estados, inclusive) não contemplam, em sua estrutura, a área de custos. Urge que tomem a iniciativa de preencher esta lacuna, para desenvolverem a técnica de custos”.

O conhecimento de custos é relevante para que se possa prever o rendimento dos fatores envolvidos em determinado plano ou apurá-los na execução da atividade em si. Esta adoção de custos na administração municipal visa criar métodos que permitam a máxima produtividade com a utilização dos recursos municipais em todas as esferas do governo municipal.

Os modelos de gestão podem possibilitar a administração pública uma melhor administração dos recursos que são cada vez mais escassos.

Isto pode ocorrer através da adoção de mecanismos que possibilitem o controle mais efetivo tendo em vista que na administração pública a transparência e o equilíbrio são elementos essenciais para uma boa gestão. Um dos métodos de gestão a ser aplicado no setor público é a contabilidade de custos.

4 MÉTODOS DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS APLICÁVEIS EM MUNICÍPIOS BRASILEIROS: ASPECTOS DESCRITIVOS FUNDAMENTADOS EM DIFERENTES AUTORES

Sistemas de custos são reconhecidos como sistemas de informações que processam dados e transforma-os em relatórios, esses relatórios são destinados às pessoas que tomam decisões.

Conforme estudo de vários autores, principalmente de Magalhães e Irtes (2000), para estruturação de qualquer sistema é necessária a apresentação das seguintes características para seu funcionamento:

- a) **objetivo:** é a razão da existência do sistema, isto é, a finalidade para qual o sistema foi criado;
- b) **entradas:** é tudo aquilo que o sistema necessita como material de operação que é obtido no ambiente com o qual interage;
- c) **processamento:** é a parte do sistema que transforma ou processa, as entradas, produzindo resultados;
- d) **saídas:** é o resultado do processo de transformação das entradas; é o produto final do processamento que será colocado no meio onde o sistema se insere;
- e) **ambiente:** é onde o sistema está inserido, é de onde provêm as entradas; é onde o sistema lança suas saídas; assim, sistema e ambiente estão intimamente relacionados.

Além das características apresentadas acima, os sistemas de informações devem desenvolver técnicas que possibilitem a análise mais clara do que foi apurado. Para tanto é

necessário que os responsáveis pela estruturação e implantação dos sistemas de informações estejam em contínuo contato com os usuários. Desta maneira o sistema focará a missão e os objetivos da organização, cita-se duas formas:

- a) **Realimentação ou controle por feedback:** é a comparação entre o planejado e o efetivamente realizado. Para a execução deste controle é necessária a existência de um padrão, com o qual serão comparados os resultados, ou saídas. O padrão é, por sua vez, resultante de uma ação prévia de planejamento que estabelece as condições esperadas das saídas. Podem ser constatadas duas possíveis situações: o resultado obtido é igual ao padrão preestabelecido ou, segundo caso, é preciso acionar o controle por feedback para identificar as causas da distorção entre o padrão e o realizado.
- b) **Subsistemas:** divisão do sistema em partes menores para que sejam desenvolvidos diferentes processos num mesmo sistema. A quantidade total de subsistemas está diretamente relacionada à complexidade inerente ao sistema total.

Como visto todo e qualquer sistema de informação precisa ser bem planejado, visando proporcionar informações necessárias a todos os usuários envolvidos, sendo assim para implantação de um sistema de custos em qualquer organização, além das características já citadas, é necessário:

- a) o conhecimento da estrutura organizacional da entidade em questão;
- b) o entendimento sobre os procedimentos e processos produtivos;
- c) a determinação do tipo de informações de custos desejadas e exigidas pela administração.

Num sistema de custos para administração pública é necessário também reconhecer que o plano de contas deve ser capaz de fornecer informações em detalhamentos adequados e determinar as unidades de custo.

Como os demais sistemas de informações, o sistema de custos deve ser dinâmico e estar em constante evolução. É necessário que seja flexível, adaptando-se com a realidade do ambiente em que está inserido (município e/ou unidade), desta forma estará capacitado para apurar os custos dirigidos com eficácia.

Nascimento (1992, p.37) ao defender a implantação da contabilidade de custos no setor público enfatiza que

Um sistema de custos eficaz proporciona dados para o estabelecimento de parâmetros indispensáveis à avaliação do emprego judicioso dos dinheiros públicos. É muito útil o conhecimento dos custos para se poder apreciar o rendimento de todos os fatores que uma atividade envolva e adotar medidas que visem a obter deles a máxima produtividade.

Com o desenvolvimento de um sistema com as características citadas os custos podem ser alocados de maneira mais eficiente, permitindo perceber os pontos fracos na prestação dos serviços e no fornecimento dos bens e identificando o consumo de insumos que prejudica o alcance dos resultados esperados.

Adaptado ao setor público este sistema deve sempre partir do orçamento público, utilizando-o como base de comparação de parâmetros físicos e monetários.

Deve permitir um dispêndio mais produtivo dos recursos à disposição da gestão pública, para tanto, é necessário que esteja estruturado para mensurar e apropriar custos globais e unitários aos programas e subprogramas, e, paralelamente, acompanhar o desenvolvimento físico dos projetos e atividades.

4.1 A adoção do ABC na administração pública

Entre as diversas atividades do setor público, as funções clássicas do Estado são nas áreas da saúde, educação e segurança. Ressalta-se também outras áreas que o poder público

atua como agricultura, habitação, transporte, turismo, justiça e as demais relacionadas no Anexo 5 da Lei n.º 4.320/64.

Sendo assim, aos agentes municipais devem criar parâmetros para reconhecer os custos envolvidos para execução de suas principais atividades. Como exemplos de apuração de custos nas áreas essenciais verifica-se:

ÁREAS	CUSTOS A MENSURAR
Saúde	Custo por paciente atendido
	Custo por vacina aplicada
	Custo por natalidade
Educação	Custo por criança no ensino fundamental
	Custo por aula ministrada
	Custo por criança do maternal
Segurança	Custo por família atendida
Agricultura	Custo por serviços prestados
	Custo por incentivo

Figura 4: Exemplos de custos mensuráveis na área pública municipal

Fonte: Elaborada pela Autora

Como abordado no Capítulo 2, o custeio baseado em atividades (ABC) aloca os custos às atividades através de direcionadores, ou seja, além dos produtos estabelece a relação dos custos também com as atividades necessárias para desenvolver o produto.

Desta forma, é possível identificar os fatores e os processos que incorrem custos para que sejam produzidos bens e serviços. Com a aplicação do ABC pode-se obter estes custos descritos acima mais especificamente e identificar a composição dos custos dos elementos envolvidos, pois as atividades são mais bem detalhadas.

Sendo assim, neste trabalho monográfico, ao indicar a adoção de um sistema de custos na administração pública municipal optou-se em utilizar o método do custeio baseado

em atividades, pois se considera importante conhecer os processos e as atividades desenvolvidas pelo município para que atinja seus objetivos.

Assim, é possível o contínuo aperfeiçoamento destes processos e atividades através da análise de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade na alocação dos recursos municipais.

Esta aplicabilidade é exposta por Ching (2001, p.188) em um dos seus trabalhos demonstrando a adoção do método ABC na gestão hospitalar, ressaltando que na área de serviços o ABC encontra larga aplicabilidade, pois “utiliza a análise de processos e de valor agregado, em suas fases de implantação, facilitando a compreensão da organização e de seus inter-relacionamentos”

Continua determinando que a informação é a base desse processo. Essa

deverá proporcionar o conhecimento das atividades desenvolvidas na prestação de serviços e sua valorização, tanto de toda a organização como no detalhe. Com isso, poderá ser alcançada uma melhor otimização dos recursos empregados.

Para a aplicação do custeio baseado em atividades a primeira regra é identificar as atividades e suas devidas tarefas. Atividades podem ser caracterizadas como toda ação que consome recursos.

Para Martins (2000, p.100) “atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho”.

Na administração direta, o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades, todas estas ações do governo são consideradas atividades para o método de custeio abordado, pois consomem recursos disponíveis para produção de bens e serviços.

Para aplicação de um modelo simplificado, após o reconhecimento da atividade a ser mensurada e suas referidas tarefas é preciso identificar os recursos consumidos e seus direcionadores. Esta identificação de recursos pode ser através de:

- a) **Alocação direta:** os recursos identificáveis aos produtos são alocados diretamente;
- b) **Rastreamento:** é preciso rastrear os recursos de difícil identificação consumidos pelas atividades, esta alocação é baseada na relação de causa e efeito entre a atividade e os custos. Este rastreamento é feito através de direcionadores de recursos;
- c) **Rateio:** este método de identificação de custo é utilizado quando não é possível utilizar nenhuma das formas anteriores.

Depois de ser definida a atividade, serem identificados os recursos consumidos por tais atividades faz-se necessário selecionar os direcionadores. Existem dois tipos de direcionadores:

- a) **Direcionadores de recursos:** demonstra a forma como as atividades consomem os recursos, estabelece-se uma relação entre os recursos consumidos e as atividades. Na administração pública podem ser as diretrizes orçamentárias.
- b) **Direcionadores de atividades:** determinam a ocorrência de uma atividade, é a maneira com os bens e serviços utilizam-se das atividades, estabelecendo desta forma uma relação entre as atividades e os produtos.

De posse de informações tais como: atividade e suas tarefas, identificação dos recursos consumidos, seleção dos direcionadores de atividades e de recursos e sua apuração, pode-se partir para o cálculo do custo total e unitário de cada direcionador ou tarefa.

Com esta mensuração do custo é possível analisar a produtividade e a economicidade exigidas da administração pública.

Esta análise pode ser efetuada através do acompanhamento histórico dos custos e comparações entre as diferentes unidades de trabalho.

4.2 Exemplos da aplicação do método ABC em unidades da administração pública municipal

Neste item aborda-se exemplos de mensuração de custos pelo ABC em unidades da administração pública por diferentes autores. Sabe-se que a discussão e debate do tema tomaram uma dinâmica mais efetiva após os trabalhos de Cruz e Nakagawa no III Congresso Internacional de Custos, realizado em Madri, 1993.

A continuidade do debate temático deu-se nos Congressos Brasileiros de Contabilidade de 1996 e 2000 e, ainda, em eventos promovidos pela Associação Brasileira de Custos.

Através destes aceleraram-se a produção de artigos e muito contribuíram para elaboração de metodologias de custos voltados para o setor público estatal brasileiro.

Alguns destes autores demonstraram mensurações de custos através de outros métodos de custeio, mas devido a apontamentos já feitos anteriormente e para estabelecer uma comparação entre as fontes, optou-se em abordar apenas o método de custeio baseado em atividades.

EXEMPLOS DE APLICAÇÃO DO ABC		
4.2.1	Exemplo de SLOMSKI	Departamento de Compras do Município
4.2.2	Exemplo de PAGNUSSAT E MENTA	Manutenção do Ensino Fundamental
4.2.3	Exemplo do NICB	Posto de Saúde

Figura 5: Lista de modelos de aplicação do ABC em unidades municipais

Fonte: Elaborada pela Autora

Nestas aplicações simplificadas do método ABC em unidades de produção da administração pública municipal procura-se identificar as características, já abordadas, de um sistema de custos e demonstrar a importância de sua adoção para gestão municipal.

4.2.1 Exemplo de Slomski

Slomski (2001, p.284) exemplifica o cálculo dos custos das tarefas desenvolvidas pelo departamento de compras de um município. Neste exemplo identificaram-se os elementos a serem contemplados por um sistema de informação.

- a) **Objetivo:** mensurar o custo dos direcionadores de atividades (tarefas) do Departamento de Compras do Município.
- b) **Entradas:** identificação dos recursos alocados da Secretaria de Administração Municipal para o Departamento de Compras.
- c) **Processamento:** seleção e definição dos direcionadores de recursos e de atividades.
- d) **Saídas:** custo por tarefa desenvolvida no Departamento de Compras do Município.
- e) **Ambiente:** Departamento de Compras do Município / Secretaria de Administração Municipal / Prefeitura Municipal.

O esquema que Slomski adota para apurar os custos em atividades da administração pública através do ABC é o seguinte:

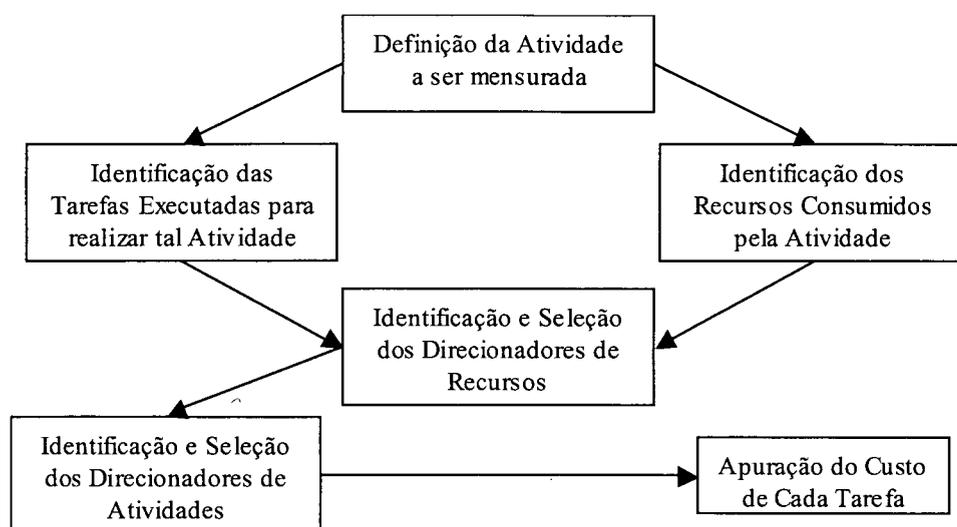


Figura 6: Etapas do Modelo de Slomski para mensuração do custo de uma atividade da administração pública municipal utilizando o método ABC

Fonte: Slomski (2001)

A atividade a ser mensurada já foi selecionada (compras), portanto deve-se listar os recursos disponíveis para realização da referida atividade.

Tabela 1: Recursos do departamento de compras do município

Recursos	Valor R\$
Pessoal e Encargos	6.150,00
Material de Consumo	381,82
Serviços de Terceiros	320,00
Depreciação de Equipamentos	250,00
Recursos rastreados da Secretaria de Administração	
<i>OBS: 07 contracheques x R\$ 16,8831</i>	118,18
Total	7.220,00

Fonte: Slomski (2001, p.285)

Observação: Na Secretaria de Administração Municipal, o Departamento de Recursos Humanos elabora 385 contracheques por mês, para isto consome recursos R\$ 6.500,00 (seis mil e quinhentos reais). Portanto o custo unitário por contracheque emitido é R\$ 16,88 (dezesesseis reais e oitenta e oito centavos).

As tarefas desenvolvidas no departamento de compras do município estão relacionadas abaixo e o direcionador de recursos selecionado foi o tempo gasto por estas tarefas.

Nota-se que os recursos identificados na tabela 1 são alocados às tarefas com base num percentual de consumo de tempo apurado no referido departamento. Outro direcionador de recurso poderia ser selecionado, porém deve-se aplicar aquele que melhor pode traduzir o consumo de recursos pelas atividades.

Tabela 2: Tarefas do departamento de compras do município e direcionador de recursos

Tarefas	Consumo de Tempo	Consumo de Recursos (R\$)
Receber Ordens de Compras	6%	433,20
Cadastrar Fornecedores	5%	361,00
Emitir Licitações:		
- Concorrências	7%	505,40
- Tomadas de Preços	18%	1299,60
- Convites	32%	2310,40
Emitir Notas de Empenho	12%	866,40
Liquidar Processos	7%	505,40
Estocar Materias Adquiridos	6%	433,20
Controlar Materiais	7%	505,40
Total	100%	7220,00

Fonte: Slomski (2001, p.285)

O sistema de custos pode apurar diversos dados e informações e demonstrar somente o solicitado pelo gestor nos relatórios. Assim o sistema poderia demonstrar análises detalhadas ou mais sucintas, agrupadas ou individualizadas por secretárias, departamentos, unidades, projetos e programas.

Neste caso, se o administrador desejar fazer uma análise individualizada dos recursos utilizados em cada tarefa, isto poderia ser demonstrado incidindo o percentual apurado em cada item de recurso utilizado para desenvolver aquela tarefa.

Tabela 3: Tarefas do departamento de compras do município e direcionador de recursos alocando individualmente os recursos às tarefas

TAREFAS	Consumo de Tempo	Pessoal e Encargos	Material Consumo	Serviços de Terceiros	Depreciação Equipamentos	Outros Custos	Total Consumo
Receber Ordens de Compras	6%	369,00	22,91	19,20	15,00	7,09	433,20
Cadastrar Fornecedores	5%	307,50	19,09	16,00	12,50	5,91	361,00
Emitir Licitações:							
- Concorrências	7%	430,50	26,73	22,40	17,50	8,27	505,40
- Tomadas de Preços	18%	1.107,00	68,73	57,60	45,00	21,27	1.299,60
- Convites	32%	1.968,00	122,18	102,40	80,00	37,82	2.310,40
Emitir Notas de Empenho	12%	738,00	45,82	38,40	30,00	14,18	866,40
Liquidar Processos	7%	430,50	26,73	22,40	17,50	8,27	505,40
Estocar Materias Adquiridas	6%	369,00	22,91	19,20	15,00	7,09	433,20
Controlar Materiais	7%	430,50	26,73	22,40	17,50	8,27	505,40
Total	100%	6.150,00	381,83	320,00	250,00	118,17	7.220,00

Fonte: Elaborada pela Autora

Após a definição das tarefas seleciona-se os direcionadores de atividades e identifica-se o número de ocorrências de cada das tarefas.

Tabela 4: Direcionadores de atividades e ocorrências do departamento de compras do município

Tarefas	Direcionadores	Número de Direcionadores
Receber Ordens de Compras	Número de Ordens	150
Cadastrar Fornecedores	Número de Cadastros	35
Emitir Licitações:		
- Concorrências	Número de Concorrências	5
- Tomadas de Preços	Número de Tomadas de Preços	7
- Convites	Número de Convites	35
Emitir Notas de Empenho	Número de Notas de Empenho	120
Liquidar Processos	Número de Processos Liquidados	95
Estocar Materias Adquiridos	Horas/Máquinas	45
Controlar Materiais	Horas/Homem	440

Fonte: Slomski (2001, p.285)

Finalizando o exemplo de Slomski, com base nos direcionadores apurou-se o custo unitário de cada tarefa desenvolvida no departamento de compras do município exemplificado. Esta apuração deu-se pela divisão do consumo de recursos apurado nas tabelas 2 e 3 pelo número de ocorrências de cada tarefa apuradas na tabela 4.

Tabela 5: Custo unitário das tarefas do departamento de compras do município

Tarefas	Custo Unitário (RS)
Receber Ordens de Compras	2,8880
Cadastrar Fornecedores	10,3143
Emitir Licitações:	
- Concorrências	101,0800
- Tomadas de Preços	185,6571
- Convites	66,0114
Emitir Notas de Empenho	7,2200
Liquidar Processos	5,3200
Estocar Materias Adquiridos	9,6267
Controlar Materiais	1,1486

Fonte: Slomski (2001, p.286)

Esta análise simplificada permite que sejam avaliadas as tarefas desenvolvidas no departamento de compras do município perante os custos praticados. Permite também que os tomadores de decisão identifiquem entre as tarefas as que não agregam valor ao serviço público e as que estão consumindo recursos em excesso.

Salienta-se que a depreciação não é considerada na estrutura da despesa orçamentária, sua adequação para fins deste trabalho não foi tratada por Slomski.

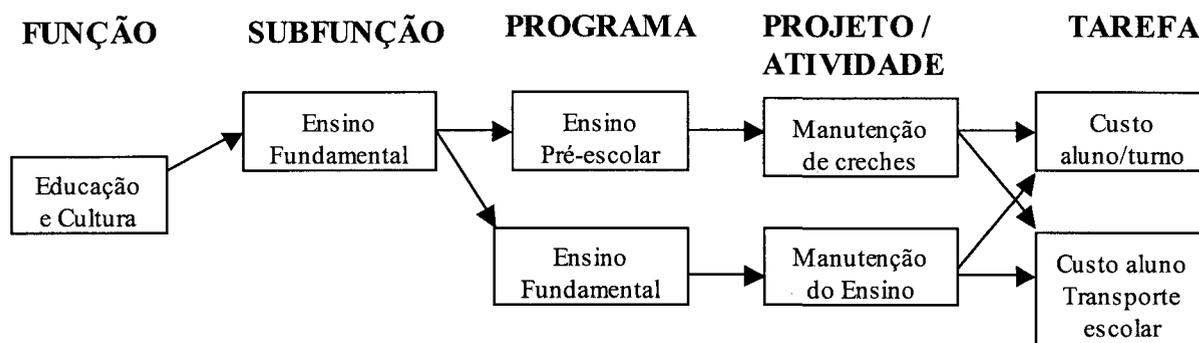
4.2.2 Exemplo de Pagnussat e Menta

Neste exemplo Pagnussat e Menta utilizam-se de dados da classificação funcional-programática para reconhecer a atividade. Tem-se, portanto:

- a) **Objetivo:** mensurar o custo da manutenção do ensino fundamental em uma unidade municipal.
- b) **Entradas:** identificação das atividades e de recursos consumidos através de dados da classificação funcional-programática.

- c) **Processamento:** seleção e definição dos direcionadores de recursos e de atividades.
- d) **Saídas:** custo total e custo unitário das tarefas desenvolvidas para manutenção do ensino fundamental numa unidade escolar.
- e) **Ambiente:** Escola / Ensino Fundamental / Secretaria Municipal de Educação e Cultura / Prefeitura Municipal

Os autores demonstram através de um esquema os elementos envolvidos para o desenvolvimento de um sistema de custos no programa de educação utilizando o custeio



baseado em atividades.

Figura 7: Etapas do sistema de custos utilizando o ABC no programa de educação municipal

Fonte: Pagnussat e Menta (2001, p.203)

Este esquema demonstra que através de um rastreamento de custos é possível demonstrá-los levando em consideração vários elementos: custo aluno hora aula, custo aluno transporte escolar, custos de assistência do aluno, entre outros.

No exemplo proposto, os elementos deste esquema estão assim distribuídos:

- a) **Função:** Educação e Cultura
- b) **Subfunção:** Serviços da Secretaria

- c) **Programa:** Educação
- d) **Projeto/Atividade:** Manutenção do Ensino Fundamental
- e) **Tarefa:** (5) Transmitir conteúdo das disciplinas aos alunos; (15) Realizar avaliação dos alunos; (25) Planejar conteúdo das disciplinas; (35) Supervisionar, controlar e avaliar tarefas; (45) Prestar serviços de apoio aos professores e alunos.

Após a identificação da atividade a ser mensurada (manutenção do ensino fundamental) e suas referidas tarefas, os autores selecionaram o direcionador de recursos da mão-de-obra através utilizando a porcentagem de tempo gasto em cada atividade por cargo específico do funcionário.

Desta forma os custos de pessoal de cada uma das tarefas desenvolvidos apuraram-se da seguinte maneira:

Tabela 6: Identificação e apuração do custo da mão-de-obra por tarefa

Cargo	Quantidade	Atividade	Percentual	Pessoas Individual	Equival. Total	Custo da Tarefa
Diretor	1	5				
		15				
		25	20%	0,2	0,2	R\$ 440,00
		35	30%	0,3	0,3	R\$ 660,00
		45	50%	0,5	0,5	R\$ 1.100,00
Subtotal			100%	1	1	R\$ 2.200,00
Funcionários Administrativos	4	5				
		15				
		25				
		35	10%	0,1	0,4	R\$ 80,00
		45	90%	0,9	3,6	R\$ 720,00
Subtotal			100%	1	4	R\$ 800,00
Professores	5	5	50%	0,5	2,5	R\$ 1.000,00
		15	15%	0,15	0,75	R\$ 300,00
		25	15%	0,15	0,75	R\$ 300,00
		35	15%	0,15	0,75	R\$ 300,00
		45	5%	0,05	0,25	R\$ 100,00
Subtotal			100%	1	5	R\$ 2.000,00

Fonte: Pagnussat e Menta (2001, p.205)

Para que o custo unitário possa ser apurado posteriormente, identificaram-se os direcionadores de atividades ou unidade de medida, bem como os custos extras para as tarefas. Estes direcionadores levaram em consideração os seguintes dados:

- a) Na referida unidade de ensino fundamental existem 05 turmas, estas tem 04 horas diárias de aulas durante 20 dias letivos no mês;
- b) Para cada hora-aula de conteúdo transmitido existe 10% de avaliação;
- c) O planejamento também corresponde a 10% de cada hora-aula de conteúdo transmitido;
- d) A supervisão, o controle e a avaliação são efetuados sobre todas as turmas e se justifica pelas falhas que combate;
- e) Os usuários destes serviços de apoios são os 100 alunos espalhados nas 05 turmas, os 05 professores e o diretor.

Tabela 7: Definição da unidade de mensuração e quantidade de saída

Código e Tarefa	Direcionador	Volume de Saída	Quantidade de Saída	Custo
05 - transmitir conteúdo das disciplinas aos alunos	Horas/aula	400	400	
15 - realizar avaliação dos alunos	Horas/aula à disposição	10% de 400	40	
25 - planejar o conteúdo das disciplinas	Horas/aula à disposição	10% de 400	40	
35 - supervisionar, controlar e avaliar as tarefas	Horas/aula	400	400	R\$ 800,00
45 - prestar serviços de apoio aos professores e alunos	Usuários	106	106	R\$ 400,00

Fonte: Pagnussat e Menta (2001, p.206)

Depois de definidas as tarefas, seus direcionadores de recursos, os direcionadores de atividades e o número de ocorrências, os autores e encontram os custos totais e unitários das tarefas.

Tabela 8: Custo total e custo unitário das tarefas

Código e Tarefa	Volume de Saída	Custo Folha	Custo Extra	Total	Custo Unitário
05 - transmitir conteúdo das disciplinas aos alunos	400	1.000,00		1.000,00	2,5
15 - realizar avaliação dos alunos	40	300,00		300,00	7,5
25 - planejar o conteúdo das disciplinas	40	740,00		740,00	18,5
35 - supervisionar, controlar e avaliar as tarefas	400	1.040,00	800,00	1.840,00	4,6
45 - prestar serviços de apoio aos professores e alunos	106	1.920,00	400,00	2.320,00	21,89
Totais		5.000,00	1.200,00	6.200,00	

Fonte: Pagnussat e Menta (2001, p.206)

Este exemplo simplificado tomou como base as principais tarefas desenvolvidas numa unidade escolar para manutenção do ensino fundamental. Um sistema mais complexo da manutenção do ensino fundamental deve englobar a apuração de custos com merenda escolar, os custos de transporte de alunos, os custos de manutenção das instalações e outros que se julgar necessário para apurar o custo total desta atividade por unidade, região ou municipal.

Percebe-se que este modelo procurou identificar separadamente as despesas com pessoal, através de alocação direta e rastreamento por direcionadores, para posteriormente somar ao cálculo das demais despesas. Sugere-se que isto seja feito com as despesas mais relevantes, pois poderão utilizar-se de direcionadores específicos.

Pode-se observar, através deste exemplo, que a contabilidade pública e o orçamento, pela sua classificação funcional-programática, interagem diretamente com um sistema de custos.

Com o registro e controle das operações estas informações servirão de insumo para o sistema de custos identificar os recursos disponibilizados e/ou consumidos pelos projetos e atividades do setor público municipal.

Esta análise pode ser melhor visualizada no exemplo a seguir organizado pelo Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros NICB (FEPese/UFSC).

4.2.3 Exemplo do núcleo dos indicadores contábeis brasileiros (NICB)

Diferente dos outros exemplos descritos o Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros - UFSC aponta dez passos para apurar o custo unitário por tarefas.

O exemplo que aqui será descrito considera a classificação funcional-programática e classificação econômica das despesas utilizadas pela contabilidade pública.

Salienta-se que o modelo original utilizou as classificações funcional-programáticas antigas, pertencente ao Anexo 5 da Lei n.º 4.320/64, e as novas classificações expostas pela Portaria 42/MPOG/1999 válida a partir de 2002 para os municípios.

Para as classificações econômicas da despesa o exemplo utilizou-se também das antigas, tratadas no Anexo 4 da Lei n.º 4.320/64, e das novas classificações conforme Portaria Interministerial n.º 163 de 04 de maio de 2001.

Para fins deste estudo delimitou-se o uso das novas classificações tanto econômicas como funcional-programática.

As etapas sugeridas pelos autores para apuração de custos na administração pública municipal através do custeio baseado em atividades são as seguintes:

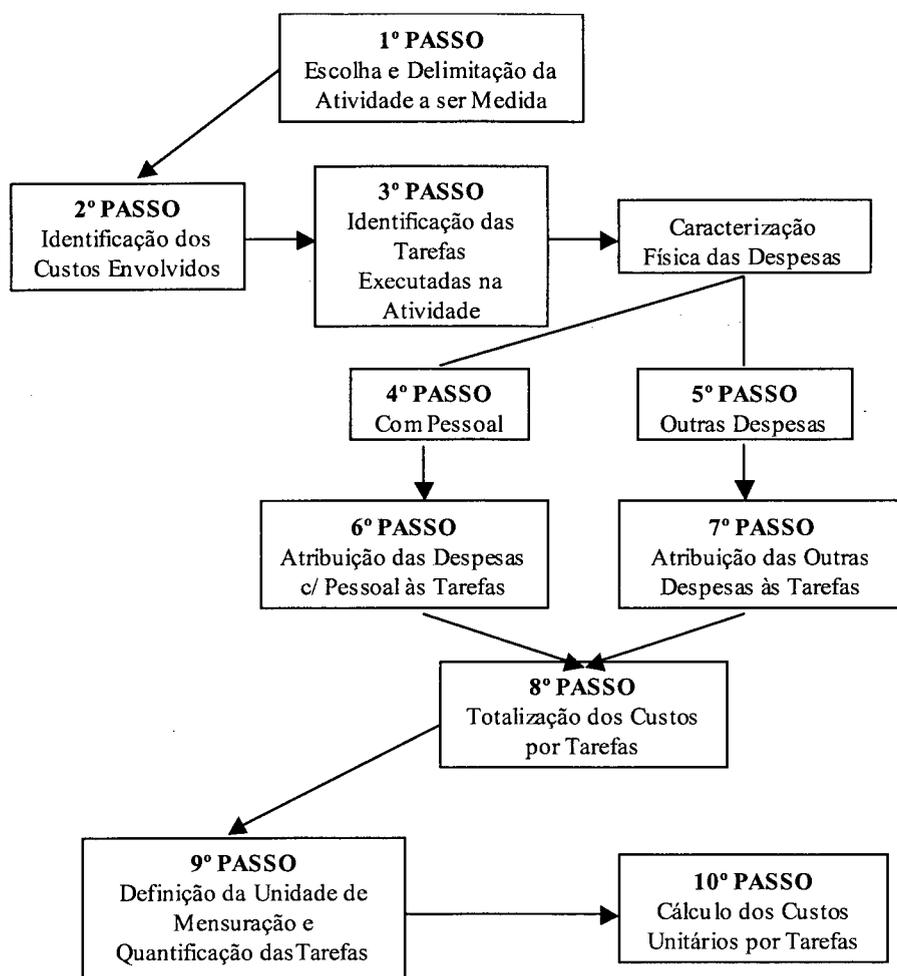


Figura 8: Os dez passos sugeridos pelo NICB para mensurar os custos nas atividades da administração pública municipal utilizando o ABC
 Fonte: Elaborada pela Autora, baseado dados Cruz e Platt (2001)

Cada um destes passos, segundo sugestão dos autores, deve dispor do maior número possível de dados e informações para possibilitar a mensuração do custo efetivo de cada tarefa desenvolvida no setor público municipal.

Para dar início a descrição do problema, convencionou-se identificar alguns elementos que neste exemplo são dispostos da seguinte forma:

- a) **Objetivo:** mensurar o custo envolvido na manutenção de um posto de saúde municipal.

- b) **Entradas:** identificação das atividades e de recursos consumidos através de dados da classificação funcional-programática.
- c) **Processamento:** caracterização física das despesas, seleção e definição dos direcionadores de recursos e de atividades.
- d) **Saídas:** custo total e custo unitário das tarefas desenvolvidas num posto de saúde municipal.
- e) **Ambiente:** Posto de Saúde “Cobra Mandada” / Secretaria Municipal de Saúde / Prefeitura Municipal

Após a identificação das características acima pode-se aplicar os dez passos sugeridos pelos autores Cruz e Platt para mensuração dos custos das tarefas.

1º PASSO: Escolha e Delimitação da Atividade a ser Medida

Esta etapa tem como base a classificação funcional-programática, aqui é necessário especificar a unidade a ser medida.

- **Atividade:** Posto de Saúde do Bairro “Cobra Mandada”
- **Classificação Funcional-Programática:** 10.302.2.050
- **Função:** 10 – Saúde
- **Subfunção:** 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial
- **Projeto (1) / Atividade (2):** 2.050 – Manutenção Posto de Saúde “Cobra Mandada”

Caso as atividades do município não evidenciem as unidades individualmente seria necessário para o controle efetivo a complementação com códigos específicos para cada unidade operativa.

2º PASSO: Identificação dos Custos Envolvidos

Esta etapa concentra-se em identificar as despesas orçamentárias através da classificação econômica fornecida pela contabilidade do município e identificar a depreciação através de controles (não contabilizada). Preferencialmente estes custos devem ser identificados pelo consumo mensal.

Tabela 9: Descrição dos custos envolvidos no projeto ou atividade

Descrição	Elemento	Classificação Econômica	Valor (R\$) Jan/01
A - Funcionários em Folha	Pessoal	3.1.90.11.00	80.000,00
B - Atendimento Direto aos Pacientes	<i>Pessoal</i>	<i>Controle Gerencial</i>	57.600,00
C - Depreciação dos Equipamentos	Não Contabiliza	Não Contabiliza	2.400,00
D - Viagens e Estadias	Serviço	3.3.90.33.00	10.000,00
E - Material de Expediente	Material	3.3.90.30.00	40.000,00
F - Manutenção dos Equipamentos e Mobiliários	Serviço	3.3.90.39.00	1.500,00
G - Remuneração dos Serviços Pessoais	Pessoal	3.3.90.35.00	14.000,00
H- Outros Custeios e Material Permanente	Material	3.3.90.39.00	10.500,00
Total da Despesa Efetiva			216.000,00

Fonte: Adaptado de Cruz e Platt (2001, p.52)

Quanto à depreciação de equipamentos exposta no tabela acima, os autores reconhecem sua não contabilização pelas organizações públicas, para tanto sugerem um controle adicional a ser executado pelas prefeituras. Este controle da depreciação é para fins gerenciais e pode ser adotado um mapa de depreciação mensal.

Para gastos a serem consumidos em mais de um mês seria necessária a apropriação mensal para que seja apurado o custo efetivo do mês em questão.

3º PASSO: Identificação das Tarefas Executadas na Atividade

Faz-se um levantamento das tarefas relevantes para a atividade, sugere-se que estas tarefas sejam numeradas ou codificadas, no caso de numeração seria conveniente estabelecer um espaçamento padrão para que seja possível a inserção de eventuais tarefas não relacionadas ou não executadas na época da implantação do sistema de custos.

Neste exemplo as tarefas identificadas foram as seguintes:

- (05) Aplicar bateria de entrevistas/exames/teste em nps
- (15) Atender pacientes com consultas em diversas áreas
- (25) Realização de testes, exames e apresentação de resultados
- (35) Apoio administrativo, patrimonial e tarefas mais simples de suporte
- (45) Supervisionar/orientar/comandar as atividades do Posto

Neste exemplo será utilizado o código das tarefas na demonstração das tabelas.

4º PASSO: Caracterização Física das Despesas com Pessoal

Como visto no exemplo apresentado anteriormente, este modelo também apura os custos com pessoal separadamente por ser a despesa mais relevante no desenvolvimento desta atividade.

Sendo assim, relacionam-se os funcionários envolvidos na atividade e suas respectivas remunerações e separa-os em grupos com trabalhos semelhantes.

Tratando-se das despesas com 13º salários e das férias devem ser rateadas aos meses que se referem. Neste posto de saúde, durante o mês de janeiro de 2001 a lista de funcionários era a seguinte:

Tabela 10: Caracterização dos funcionários e seus custos

Grupos de Funcionários	N.º Funcionários	Valor Mensal do Grupo (R\$)	Valor Unitário Mensal por Funcionário (R\$)
Médicos (as)	10	42.600,00	4.260,00
Enfermeiros (as)	15	15.000,00	1.000,00
Diretores (as) Administrativos (as)	2	11.200,00	5.600,00
Pessoal de Apoio Adm. e Patrimonial	9	11.200,00	1.244,44
Total	36	80.000,00	

Fonte: Cruz e Platt (2001, p.54)

5º PASSO: Caracterização Física das Outras Despesas

Este passo identifica os demais recursos consumidos pela atividade e a forma que são consumidos. Abaixo se descrevem estas características dadas no exemplo do Posto de Saúde “Cobra Mandada”:

Tabela 11: Caracterização física de outras despesas

Despesas	Tarefas						TOTAL
	05	15	25	35	45		
Depreciação de Equipamentos	10%	50%	20%	0%	20%	100%	
Viagens e Estadias	30%	0%	0%	50%	20%	100%	
Material de Expediente	10%	50%	20%	0%	20%	100%	
Manutenção dos Equipamentos e Mobiliários	10%	50%	20%	0%	20%	100%	
Remuneração de Serviços Pessoais	20%	60%	0%	10%	10%	100%	
Outros Custeios e Material Permanente	20%	60%	0%	10%	10%	100%	

Fonte: Adaptado de Cruz e Platt (2001, p.55)

Os autores podem chamar estas despesas também de “Despesas Extra-Folhas”. O objetivo deste tipo despesa é não criar grupos pequenos de despesas, então se agrupa. Mas caso haja consumo maior de outros recursos estes devem ser separados como as despesas com pessoal.

Aqui nesta etapa fez-se um rastreamento. O próximo passo será atribuir as despesas às tarefas através de outros direcionadores.

6º PASSO: Atribuição das Despesas com Pessoal às Tarefas

O principal direcionador neste tipo de despesa é o tempo gasto por cada funcionário nas tarefas, com base nisto e nos valores por grupo e unitários mensais expostos na tabela 12 atribui-se os devidos custos destes funcionários às tarefas.

Tabela 12: Direcionamento e atribuição de custos com pessoal às tarefas

Grupo de Funcionários	05	15	25	35	45	TOTAL
Médicos	2,00%	80,00%	8,00%	5,00%	5,00%	100,00%
	852,00	34.080,00	3.408,00	2.130,00	2.130,00	42.600,00
Enfermeiros	30,00%	5,00%	50,00%	5,00%	10,00%	100,00%
	4.500,00	750,00	7.500,00	750,00	1.500,00	15.000,00
Diretores Administrativos	2,50%	17,50%	10,00%	20,00%	50,00%	100,00%
	280,00	1.960,00	1.120,00	2.240,00	5.600,00	11.200,00
Pessoal Apoio Adm e Patrim.	10,00%	10,00%	20,00%	50,00%	10,00%	100,00%
	1.120,00	1.120,00	2.240,00	5.600,00	1.120,00	11.200,00
Total	6.752,00	37.910,00	14.268,00	10.720,00	10.350,00	80.000,00

Fonte: Adaptado de Cruz e Platt (2001, p.57)

7º PASSO: Atribuição das Outras Despesas às Tarefas

Da mesma maneira feita com as despesas com pessoal as demais despesas incorridas deverão ser distribuídas às tarefas.

Esta etapa seria a apuração dos custos totais expostos no 2º passo e os direcionadores caracterizados no 5º passo, com base naquelas tabelas (9 e 11) pode-se obter as seguintes informações de custos:

Tabela 13: Direcionamento e atribuição de custos extra-folhas às tarefas

Tarefas	05	15	25	35	45	TOTAL
Despesas						
Depreciação de Equipamentos	10,00%	50,00%	20,00%	0,00%	20,00%	100,00%
	240,00	1.200,00	480,00	0,00	480,00	2.400,00
Viagens e Estadias	30,00%	0,00%	0,00%	50,00%	20,00%	100,00%
	3.000,00	0,00	0,00	5.000,00	2.000,00	10.000,00
Material de Expediente	10,00%	50,00%	20,00%	0,00%	20,00%	100,00%
	4.000,00	20.000,00	8.000,00	0,00	8.000,00	40.000,00
Manutenção de Equipamentos e Mobiliários	10,00%	50,00%	20,00%	0,00%	20,00%	100,00%
	150,00	750,00	300,00	0,00	300,00	1.500,00
Remuneração de Serviços	20,00%	60,00%	0,00%	10,00%	10,00%	100,00%
Pessoais	2.800,00	8.400,00	0,00	1.400,00	1.400,00	14.000,00
Outros Custeios e	20,00%	60,00%	0,00%	10,00%	10,00%	100,00%
Material Permanente	2.100,00	6.300,00	0,00	1.050,00	1.050,00	10.500,00
Total	12.290,00	36.650,00	8.780,00	7.450,00	13.230,00	78.400,00

Fonte: Adaptado de Cruz e Platt (2001, p.59)

8º PASSO: Totalização dos Custos por Tarefas

Após atribuir todos os custos às tarefas é necessário que se reúnam as despesas para conhecer os recursos consumidos por cada modalidade de tarefa efetuada na unidade estudada. Esta totalização obtém-se através da somas das tabelas 12 e 13.

Tabela 14: Totalização dos custos de folha e extra-folha das tarefas

Tarefas	Custo de Folha	Custos Extra-Folha	Custos Totais
05	6.752,00	12.290,00	19.042,00
15	37.910,00	36.650,00	74.560,00
25	14.268,00	8.780,00	23.048,00
35	10.720,00	7.450,00	18.170,00
45	10.350,00	13.230,00	23.580,00
Totais	80.000,00	78.400,00	158.400,00

Fonte: Adaptado de Cruz e Platt (2001, p.60)

9º PASSO: Definição da Unidade de Mensuração e Quantificação das Tarefas

Mensurados os custos totais de cada tarefa é necessário verificar a composição da atividade, para isto esta etapa estabelece as unidades de medida de cada tarefa. Estas unidades de medida devem ser selecionadas com o objetivo de quantificar a realização das tarefas desenvolvidas, ou seja, são os direcionadores de atividades que permitem identificar a ocorrência das tarefas.

É possível comparar as quantidades previstas e sua efetiva realização, tanto na quantificação das tarefas quanto na identificação das despesas orçadas e realizadas.

Tabela 15: Definição da unidade de mensuração e volumes físicos

Tarefas	Unidade de Mensuração	Volume Físico de Saída	
		Previsto	Realizado
05	novo paciente	120	100
15	paciente	1.890	1.700
25	resultado	400	300
35	hora / apoio	189	170
45	hora / gerenciamento	180	180

Fonte: Adaptado de Cruz e Platt (2001, p.61)

10º PASSO: Cálculo dos Custos Unitários por Tarefas

Conhecidos os custos totais de cada tarefa e o número de ocorrências destas tarefas é possível calcular os custos unitários incorridos no mês de janeiro de 2001 no Posto de Saúde “Cobra Mandada”.

Tabela 16: Cálculo dos custos unitários das tarefas

Tarefas	Custos Totais das Tarefas (R\$)	Volume Físico de Saída Realizado	Custo Unitário (R\$)
05	19.042,00	100	190,42
15	74.560,00	1.700	43,86
25	23.048,00	300	76,83
35	18.170,00	170	106,88
45	23.580,00	180	131,00

Fonte: Adaptado de Cruz e Platt (2001, p.62)

De posse destas informações é possível analisar fatores como eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na produção de bens e serviços pelo setor público municipal. Os três modelos apresentados focaram serviços municipais, observa-se que esta mensuração pode ser realizada tanto em setores administrativos, como demonstrado no exemplo de Slomski, como nas atividades básicas do setor público.

Embora diferentes sugestões de etapas a serem seguidas para mensuração dos custos das atividades na administração pública municipal através do ABC, todos os modelos apresentaram os seguintes aspectos com nomenclaturas diferenciadas, próprias do custeio baseado em atividades:

- identificação da atividade a ser mensurada;
- reconhecimento das principais tarefas desenvolvidas para realização de tal atividade;
- identificação dos recursos disponíveis e consumidos;

- seleção dos direcionadores de recursos para identificar os recursos consumidos pelas tarefas;
- seleção dos direcionadores de atividades para quantificar a ocorrência das tarefas;
- apuração dos custos totais e custos unitários de cada tarefa desenvolvida.

Estes são passos para mensuração de custos que deverão ser comportados no desenvolvimento de qualquer sistema de custeamento utilizando o método de custeio baseado em atividades e serem adaptados a realidade da prefeitura ou unidade de implantação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Considera-se que o objetivo geral deste trabalho que determina a apresentação de formas de mensuração dos custos na administração pública municipal foi alcançado, assim como os devidos objetivos específicos.

Esta mensuração pode ser considerada mecanismo útil para que gestores melhorarem o controle das operações e o processo decisório.

Dentre os objetivos específicos expostos no projeto preliminar excluiu-se o da simulação.

Esta exclusão deu-se por considerar que a descrição, disposta no terceiro objetivo específico, supre esta necessidade, visto que os exemplos apresentados no quarto capítulo demonstram técnicas de implantação dos sistemas de custos em unidades da administração municipal.

Portanto, neste trabalho identificou-se dentre as normas vigentes maneiras para otimizar a aplicação dos recursos municipais e demonstrou-se a importância dos dados, das informações e do controle na administração pública perante a aplicação dos recursos arrecadados e sua alocação a partir do sistema oficial de contabilidade pública.

Opina-se que a contabilidade de custos deve integrar-se aos demais sistemas de informações instalados nas entidades públicas municipais com o objetivo de evitar gastos e desgastes desnecessários.

Praticamente a organização e administração das entidades públicas contam com sistemas de contabilidade, orçamento e patrimônio, recomenda-se, portanto, que estes estejam interligados ao sistema de custos fornecendo dados e informações para a mensuração dos gastos públicos.

A interação proposta da contabilidade pública e do orçamento com a gestão de custos, possibilita que os valores reais da utilização da coisa pública sejam apurados de forma mais efetiva.

Este sistema de custos ajudará significativamente nos controles internos da organização e facilitará a elaboração de relatórios emitidos para as devidas instituições responsáveis pelo controle externo.

O método organizacional da administração pública municipal deve estar estruturado para cumprir sua missão na condução do bem estar social de forma ética. Para tanto, é necessário que a gestão tenha possibilita de mensurar o desempenho de suas atividades.

Sugere-se que a adoção do sistema de custos integre-se a outros métodos de gestão, podendo criar assim mecanismos de avaliação de desempenho das atividades e programas desenvolvidos. É recomendado que esta avaliação foque-se em dois pontos principais: mensurar o grau de eficiência, eficácia e economicidade com que as atividades públicas estão sendo executadas e comparar as metas e objetivos.

Opina-se que esta integração do processo de avaliação de desempenho com o processo de gestão dos custos, nos órgãos públicos municipais, poderá contribuir com as fases de planejamento, execução e controle das atividades, programas e projetos a serem desenvolvidos, englobando os aspectos financeiros, operacionais e econômicos.

Na tomada de decisão estas informações servirão como base para avaliar o custo versus o benefício das ações governamentais perante a coisa pública.

A opção pelo método de custeio baseado em atividades para exemplificar a mensuração dos custos deu-se pela característica que o ABC tem em apurar os recursos realmente aplicados nas atividades, enquanto que os demais métodos estão aquém disto.

Este método auxilia na compreensão do processo produtivo por meio da análise de atividades, proporcionando desta maneira melhores avaliações do custo do serviço prestado e a possibilidade de adoção de melhorias no processo como um todo.

Outra vantagem que presume-se existir na utilização do custeio baseado em atividades é a possibilidade de visualizar os custos nos níveis de atividades e dentro de cada tipo de recurso.

Os relatórios emitidos por atividades ou por recursos possibilitam aos tomadores de decisão avaliarem suas atividades por meios de comparação de valores estimados ou executados anteriormente.

Na administração pública municipal o ABC além de alocar custos indiretos separa os custos dos recursos da atividade-fim de cada programa ou projeto. Desta forma permite identificar, quando da aplicação dos recursos, atividades que não agregam valor ou são executadas com excesso de recursos necessários.

Portanto, o conhecimento dos processos e de custos enseja a busca de ações de melhoria para atingir a eficiência, a eficácia e atender a economicidade dos recursos aplicados nas atividades desenvolvidas pelas prefeituras municipais.

Assim, considera-se que a implementação de um sistema de custos bem estruturado na administração pública municipal possa ser uma ferramenta gerencial eficaz perante as

mudanças e novas exigências no ambiente econômico e social. Porém, destaca-se a necessidade de interação dos sistemas de informações existentes nas entidades envolvidas, bem como mecanismos para avaliação do desempenho das atividades.

BIBLIOGRAFIA

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**: atualizado de acordo com a Constituição de 1988. 7. ed., São Paulo: Atlas, 1989.

ATKINSON, Anthony, BANKER, Ranjiv D. KAPLAN, Robert S. & YOUNG, s. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRAGA, Hugo Rocha. A transferência das contas públicas. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 83, p.31, jun./1993.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 19/98 e Emendas Constitucionais de Revisão n.1 a 6/94. Edição atualizada em 1998, Brasília – DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1998.

BRASIL. **Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

CAMPELLO, Carlos A. G. B e MATIAS, Alberto Borges. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividade**: activity based management. São Paulo: Atlas, 1995.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividade (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988.

CRUZ, Flávio da, PLATT, Orion A. **Sistemas de custos para pequenos municípios: as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e o método simplificado do custeio baseado em atividades (ABC)**. Florianópolis: Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB) – UFSC, 2001.

- DALCOL, Denise da Silva e ALMEIDA, Cláudia Carrano. **Análise de custos em uma farmácia de manipulação**. In: Anais do II Seminário de Trabalhos Científicos da Unisc. Santa Cruz do Sul – RS, p.97-114, 17-18 set. 2001.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant. **Contabilidade de Custos**. TLC, 2000.
- FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 1989.
- FERNANDES, Pedro Onofre. Análise de balanços no setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 108, p.60-68, nov./dez. 1997.
- GALLIANO, A. Guilherme. **O método científico: teoria e prática**. São Paulo: Harbra, 1986.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1988.
- GUIMARÃES, Klicia Maria. S. Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação de do desempenho na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 128, p.35-43, mar./abr. 2001.
- INÁCIO FILHO, Geraldo. **A monografia nos cursos de graduação**. 2. ed., Uberlândia: EDUFU, 1994.
- KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1989.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 1982.
- LEONE, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1981.
- MAGALHÃES, Antônio de Deus F. e IRTES, Cristina Lunkes. **Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**; tradução: Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976.
- NASCIMENTO, José Olavo do. Custos: um segmento organizacional importantíssimo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 80, p.36-37, jul./set. 1992.
- NASCIMENTO, José Olavo do. A orçamentação da despesa: um roteiro metodológico. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 100, p.90-91, jul./ago. 1996.
- NASCIMENTO, José Olavo do. Orçamento-Programa: uma síntese de enfoques preambulares. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 102, p.74-79, nov./dez. 1996.

NETO, João Vicente Costa. Consolidação de balanços públicos como instrumentos de melhoria no tratamento das informações contábeis para o processo decisório. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 129, p.21-27, mai./jun. 2001.

PAGNUSSAT, Dilmar e MENTA, Leoni. **Sistemas de custos e o setor público**. In: VIII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Vol. 2. Gramado – RS, p. 191-211, 22-24 ago. 2001.

PEIXE, Blênio César Severo. Controladoria governamental: um enfoque municipal. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 98, p.64-79, mar./abr. 1996.

REITZ, Adejaim e BEUREN, Ilse Maria. A gestão dos mecanismos básicos para a cobrança de tributos de competência municipal. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 133, p.23-35, jan./fev. 2002.

SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade do Estado intervencionista**. São Paulo: Saraiva, 1990.

SELLTIZ, Claire. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. 2. ed. brasileira, São Paulo: E.P.U., 1987.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor. Resultado econômico: um novo paradigma na administração pública. **CRCSC & Você** – Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. Florianópolis – SC, n. 1, p. 63-75, dez./2001 – mar./2002.

TELES, Egberto Lucena, e VARTANIAN, Grigor Haig. As teorias da decisão, da mensuração e da informação e a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 104, p. 24-33, mar./abr. 1997.

TREVISAN, Antoninho Marmo. O público deve imitar o privado. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 90, p.62-63, dez./1994.

WESBERRY JR, James P. Administração financeira integrada no governo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, n. 91, p.28-36, jan./fev. 1995.