

PAMMELA GOMES FERREIRA

**CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO:
A utilização do sistema de custos visando a qualidade do gasto público**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças - Turma 2009 B.

Prof. Orientador: Dr. Vicente Pacheco

**CURITIBA
2010**

A persistência é o caminho do êxito.
(Charles Chaplin)

Dedico este trabalho aos meus pais, que sempre me apoiaram, mesmo não concordando com algumas escolhas; às minhas irmãs; à alguém especial; e a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização desta pesquisa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, por ter me dado forças e iluminado meu caminho para que pudesse concluir mais uma etapa da minha vida; e a todas as pessoas que contribuíram para a reflexão e realização deste trabalho. Agradeço a todos os professores do curso pelos valiosos ensinamentos, e em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Vicente Pacheco, pela atenção dispensada para a concretização desta monografia; e também à Coordenação de Contabilidade, que cuidou de todos os detalhes para que o curso fosse um sucesso.

RESUMO

Ferreira, Pammela Gomes. Controladoria no setor público: a utilização do sistema de custos visando a qualidade do gasto público.

O presente trabalho busca desenvolver uma pesquisa sobre a implantação de um sistema de apuração de custos no setor público. O estudo é realizado através da exploração do referencial teórico sobre: controle, controladoria, *controller*, controladoria pública, e custos no setor público. Diversos autores expõem seus posicionamentos acerca da importância da controladoria; da necessidade das organizações possuírem controles, que podem ser utilizados para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão; bem como na importância da apuração dos custos dos produtos e serviços colocados a disposição da sociedade, possibilitando a verificação de possíveis gastos que podem ser reduzidos, visando a otimização dos recursos, porém, sem a alteração da qualidade dos atendimentos sociais. No decorrer da pesquisa são apresentadas as dificuldades, contribuições, e conseqüências da implantação ou não de um sistema de apuração de custos no setor público, tanto para a gestão, como para a sociedade. Por fim, buscando demonstrar a possibilidade e as contribuições que a implementação de um sistema de apuração de custos na área pública, discorre-se sobre os métodos de custeio possíveis de serem utilizados, visto que a legislação não obriga o setor público a utilizar determinado método, permitindo a escolha entre os métodos existentes.

Palavras-chave: Controle. Controladoria. Custos no Setor Público. Qualidade do Gasto.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	PROBLEMÁTICA	7
1.2	QUESTÃO DE PESQUISA	8
1.3	OBJETIVO GERAL	8
1.4	OBJETIVO ESPECÍFICO	8
1.5	JUSTIFICATIVA DO TEMA	8
1.6	JUSTIFICATIVA DO PROJETO	8
1.7	METODOLOGIA	9
2	ESTADO DA ARTE DA CONTROLADORIA	11
2.1	CONTROLE	11
2.2	CONTROLE INTERNO	14
2.3	CONTROLLER	18
2.4	CONTROLADORIA	21
2.4.1.	Controladoria nos Municípios	26
3	SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	29
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
5	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

1 INTRODUÇÃO

A determinação dos custos no setor público é fundamental para o controle e avaliação da execução dos programas de governo, além de contribuir também para uma análise mais profunda das alternativas em relação aos produtos e serviços colocados à disposição da comunidade.

Assim, um dos propósitos deste estudo é verificar a importância do controle no ambiente público municipal, utilizando as técnicas da controladoria para a implementação de um sistema de custos, visando a melhor aplicação dos recursos públicos, tendo o gasto voltado para os benefícios da sociedade.

Dessa maneira, com a utilização de um sistema de custos, a administração pública terá uma ferramenta gerencial, para controlar e avaliar os custos da entidade, disponibilizando aos gestores informações que auxiliarão no processo decisório.

Como será demonstrado, a controladoria propicia ferramentas de controle para as organizações, possibilitando a implantação do gerenciamento dos custos, voltando suas preocupações para o contínuo aprimoramento da gestão e a satisfação dos indivíduos de determinada localidade.

Neste sentido, busca-se, através de pesquisas bibliográficas relativas ao assunto, esclarecer as contribuições que a implantação de um sistema de apuração de custos pode trazer para a administração pública, contribuindo para que os produtos e serviços prestados à sociedade tenham seus custos reduzidos, porém, mantendo sua qualidade.

1.1 PROBLEMÁTICA

Verificar a importância da implantação de um sistema de custos no setor público, utilizando ferramentas de controle para atingir a qualidade da aplicação dos recursos, visando a satisfação dos anseios da população.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

É possível a implantação de um sistema de apuração de custos no setor público, utilizando técnicas de controle, visando a melhor aplicabilidade dos recursos arrecadados da sociedade, na busca da eficácia e eficiência da gestão?

1.3 OBJETIVO GERAL

Identificar as principais contribuições na implantação de um sistema de custos nas organizações públicas.

1.4 OBJETIVO ESPECÍFICO

- Conceituar controle;
- Conceituar e indicar as atribuições do *controller*;
- Descrever a função, importância e objetivo da Controladoria;
- Verificar os requisitos para a implantação da Controladoria no setor público, demonstrando os benefícios no auxílio ao gestor no processo decisório;
- Descrever as contribuições da implantação de um sistema de custos no setor público, focando na qualidade do gasto público, visando atender as necessidades da sociedade, com eficácia e eficiência.

1.5 JUSTIFICATIVA DO TEMA

Demonstrar aos gestores as contribuições da implantação de sistema de custos no setor público, por meio do controle, visando auxiliar a tomada de decisões, atingindo assim, os objetivos organizacionais, e conseqüentemente, o bem estar da sociedade.

1.6 JUSTIFICATIVA DO PROJETO

Proporcionar à sociedade acadêmica, uma abordagem objetiva sobre a implantação de um sistema de custos no setor público, utilizando ferramentas de

controle, visando a melhor aplicação dos recursos públicos; demonstrando as contribuições no que tange a identificação dos custos dos produtos e serviços colocados à disposição da sociedade; proporcionando uma gestão eficiente e eficaz, com a disponibilização de produtos e serviços com qualidade; além de elaborar um material para os profissionais da área pública, e também aos demais interessados, contendo explicações acerca do assunto.

A relevância da pesquisa é justificada pela conveniência; valor teórico, e utilidade metodológica.

1.7 METODOLOGIA

O desenvolvimento deste estudo requer que sejam abordados conceitos de controle interno, *controller*, controladoria, controladoria com ênfase na administração municipal, e a apuração de custos no setor público.

A pesquisa será realizada com base nos seguintes aspectos:

a) Quanto à abordagem do problema:

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa, pois segundo Sampieri *et al* (2006, p. 19) “[...] é baseado em um esquema indutivo, é expansivo e em geral não busca criar questões de pesquisa anteriormente nem provar hipóteses preconcebidas, e sim deixar que essas surjam durante o desenvolvimento do estudo. É individual, não mede numericamente os fenômenos estudados nem tampouco tem como finalidade generalizar os resultados de sua pesquisa; não realiza análise estatística, seu método de análise é interpretativo, contextual e etnográfico”.

b) Quanto aos objetivos:

Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, pois preocupa-se com a observação, registro, análise, classificação e interpretação dos fatos, sem que o pesquisador interfira sobre esses. Sob o ponto de vista de Gil *apud* Raupp e Beuren (2003, p. 81): “[...] a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever

características de determinadas populações ou fenômenos ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

c) Quanto aos procedimentos:

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica, pois sua sustentação teórica será realizada a partir de pesquisas em materiais já elaborados, desenvolvida com base em material acessível ao público em geral publicado em livros, revista e artigos, conforme entendimento de Raupp e Beuren (2003, p. 86-87): “[...] haja vista que é por meio dela que se toma conhecimento sobre a produção científica existente. [...]. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada.”

2 ESTADO DA ARTE DA CONTROLADORIA

2.1 CONTROLE

Araújo e Arruda (2006, p. 11) conceituam o controle como “[...] o conjunto de medidas necessárias ao perfeito funcionamento de um sistema, seja ele simples ou complexo, de modo que sejam alcançados seus fins e objetivos.”

Faccioni (2001, p. 02) expõe que: “Os resultados medíocres ou desastrosos na Administração Pública ou Privada têm sempre como responsáveis as falhas de controle, de igual forma que o sucesso repousa fundamentalmente na sua eficiência.”

Faccioni (2001, p. 06) comenta que incumbe ao administrador:

[...] gerir o patrimônio e os recursos a ele confiados com proficiência, sem desperdícios e desvios, cumpre-lhe, ainda, manter condições para demonstrar a prática da boa administração e permitir a verificação, por parte dos órgãos de controle externo e dos cidadãos, de que agiu com correção e competência.

Assim, torna-se necessário adotar mecanismos que demonstrem a competência da organização, sendo o controle:

[...] um dos mecanismos mais utilizados na prática gerencial, e sua essência consiste na comparação entre os resultados previstos com os realizados, com o objetivo de certificar que o desempenho está dentro dos padrões previstos e identificar os pontos que requerem correção. (FLORIANO e LOZECKYI, 2008, p. 02).

Na administração pública, Araújo e Arruda (2006, p. 13) definem o controle como a “[...] atribuição de acompanhamento, vigilância, verificação, orientação e correção que um poder, órgão ou agente público exerce sobre a atuação de outro ou sobre sua própria atuação.”

Gerigk *et al* (2007, p. 07) expõem que as administrações públicas:

[...] necessitam de formas alternativas de controles, não apenas controles formais, que objetivam atender estritamente as determinações legais, mas também de controles gerenciais, que atendam as exigências legais e priorizem o atendimento dos resultados, detectando antecipadamente os

problemas e corrigindo as possíveis distorções, fazendo com que a gestão pública cumpra seu papel de forma eficiente e eficaz.

Deste modo, o controle é utilizado para medir e avaliar o desempenho da organização, visando alcançar os resultados esperados, pois é ele que indicará os desvios no decorrer das atividades da entidade.

Para Chiavenato (1997, p. 273), o controle tem a finalidade:

[...] de assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. O controle consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado.

Nesse sentido, entende-se que o controle deve assegurar que os objetivos estabelecidos pela administração sejam respeitados por todo o conjunto da organização.

Sob o ponto de vista de Floriano e Lozecky (2008, p. 06):

O controle tem significado relevante somente quando é implantado para garantir o cumprimento de um objetivo bem definido, quer seja administrativo ou gerencial, e inclui uma série de procedimentos que assegura a fluidez e a organização necessárias para obtenção de um resultado esperado.

Para Peleias (2002, p. 26) o controle é exercido “[...] por todos os gestores da empresa, com o apoio fornecido pela controladoria, e é suportado por relatórios obtidos do sistema de informação, voltados para avaliação de resultados e de desempenhos.”

Fernandez (1989, p. 72) *apud* Mosimann e Fisch (1999, p. 105) ressalta os seguintes objetivos de controle:

- verificar permanentemente os fatos;
- oferecer segurança à administração, evidenciando se tudo está de acordo com os planos e diretrizes estabelecidos;
- possibilitar a identificação de erros e ineficiências;
- permitir pronta atuação do tomador de decisão, visando corrigir os desvios em relação ao plano original;
- ser uma etapa do processo de gestão; e
- integrar-se ao processo de planejamento e execução.

Flores (2006, p. 19) comenta que para administração pública ser eficiente e eficaz é preciso enfrentar o desafio de gerir (organizar, controlar, dirigir e planejar) o seu sistema de controle, sendo necessário que os gestores públicos comparem seus resultados através de mecanismos gerenciais, afim de que possam ser melhorados.

Para Faccioni (2001, p. 02): “Não é um controle contra o Administrador, mas para o Administrador ficar ‘*senhor*’ da situação, e não ser inclusive surpreendido depois, pelo Controle Externo, e às vezes tarde demais para sua isenção, ou correção, sem culpa e penalização.”

Peleias (2002, p. 26) conceitua o controle como:

[...] a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Segundo Peixe (2002, p. 29) para existir o controle adequado é necessário “[...] que os gestores participem da elaboração do planejamento e com ele estejam de acordo.”

Atkinson *et al* (2000, p. 94) expõem que o controle “[...] é um conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trilha para alcançar seus objetivos.”

Sob o ponto de vista de Perez Junior *et al* (1997, p. 50), o controle significa “[...] tomar conhecimento de determinada realidade, compará-la com o que se deveria ser em termos ideais, identificar oportunamente os desvios e adotar providências no sentido de corrigir esses desvios.”

De acordo com a Controladoria Geral da União (2005, p. 16):

O controle é uma das funções clássicas da administração de qualquer entidade, seja pública ou privada, sendo precedido pelas atividades administrativas de planejamento, organização e coordenação. Na administração pública, esta função é mais abrangente e necessária em virtude do dever de prestação de contas a que todo ente estatal está submetido.

2.2 CONTROLE INTERNO

De acordo com Floriano e Lozecky (2008, p. 05): “O controle interno deve ser implantado em todas as áreas da empresa e deve ser seguido por todos os funcionários, do baixo ao alto escalão, devendo ser periodicamente revisado para atender o seu real objetivo.”

Faccioni (2001, p. 02) comenta que:

Onde são frágeis os procedimentos de controles, ocorrem freqüentemente erros involuntários, desperdícios e até fraudes. Já um bom Sistema de Controle Interno inibe a ocorrência desses atos, auxiliando o bom andamento da gestão.

Para Floriano e Lozecky (2008, p. 04), o controle interno “[...] é um instrumento, que através de suas ferramentas, auxilia a administração em todas suas atividades de caráter administrativo e operacional.”

Para Faccioni (2001, p. 05) são funções básicas do controle interno:

- prestar informações permanentes à Administração Superior sobre todas as áreas relacionadas com o controle, seja contábil, administrativo, operacional ou jurídico;
- preservar os interesses da organização contra ilegalidades, erros ou outras irregularidades;
- velar para a realização das metas pretendidas;
- recomendar os ajustes necessários com vistas à eficiência operacional.

Conforme expõem Floriano e Lozecky (2008, p. 06), o sistema de controle interno pode ser de natureza preventiva, detectiva e corretiva:

- a) Preventiva: atua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes.
- b) Detectiva: detecta algum problema no processo, permitindo medidas tempestivas de correção.
- c) Corretiva: serve de base para detectar erros, desperdícios ou irregularidades, depois que as mesmas já ocorreram, permitindo ações posteriores corretivas.

Para Peter e Machado (2003, p. 24), o controle interno pode ser conceituado como:

[...] o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da

Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Peixe (2002, p. 102) afirma que:

Ao se implantar um sistema de controle interno na administração pública, devem ser levados em conta os riscos atinentes a cada caso e o seu custo de manutenção, vez que seria inútil implantar um sistema, cujo custo do controle fosse superior ao objeto que se deseja controlar.

Entretanto, para Cavalheiro e Flores (2007, p. 65) alguns controles estratégicos podem ser mantidos, mesmo que sejam um pouco onerosos:

O benefício advindo do controle deve ser maior que o custo do controle, sob pena de inviabilizá-lo no ponto de vista econômico. Contudo, alguns controles estratégicos, mesmo que um pouco onerosos, podem ser mantidos se houver objetivo de preservação da cultura dos controles, e estudado caso a caso.

Faccioni (2001, p. 03) comenta que se os controles interno, externo, e a administração estiverem integrados “[...] cumpre-lhes promover a realização do bem público, para permitir a obtenção do resultado máximo, com o mínimo de recursos, sem desvios e desperdícios”.

O autor entende ainda que a interação de ambos os controles (Interno e Externo) resulta no denominado Sistema de Controle, e elenca os seus fins:

- assegurar eficácia, eficiência e economicidade na administração e aplicação dos recursos públicos;
 - evitar desvios, perdas e desperdícios;
 - garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais;
 - identificar erros, fraudes e seus agentes;
 - preservar a integridade patrimonial;
 - propiciar informações para a tomada de decisões.
- (FACCIONI, 2001, p. 03)

De acordo com Gerigk *et al* (2007, p. 07), a implantação do controle interno e a estruturação nos entes públicos municipais tem por objetivo o acompanhamento e colaboração na coordenação de ações com enfoque gerencial, para que os objetivos traçados sejam atingidos, bem como, haja disponibilização de informações de forma clara e objetiva, contribuindo para a gestão das atividades municipais.

Floriano e Lozecky (2008, p. 02) comentam que com a utilização de controles internos estruturados, é possível diminuir a ocorrência de fatos indesejáveis na gestão da organização, que deve implantar essa ferramenta para auxiliar os gestores na busca da eficiência, objetivando fazer cumprir as determinações e o atendimento das expectativas da administração pública.

Peixe (2002, p. 103) ressalta que o controle interno é exercido sobre todas as unidades administrativas dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com as seguintes finalidades:

- criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;
- acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento;
- avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos; e
- análise do custo/benefício.

Nesse sentido, Faccioni (2001, p. 04) afirma que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem ter atuação sistêmica e integrada para o fim de:

- avaliar o cumprimento de metas e a execução dos programas governamentais e orçamentários;
- comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão, quanto à eficiência e eficácia;
- exercer o controle das obrigações, direitos e haveres;
- apoiar o controle externo.

Segundo Peixe (2002, p. 103-104), o controle interno deve responder a algumas questões básicas:

- **Abrangência:** definir a área a ser controlada, bem como se os registros, informações e ajustes contábeis abrangem a totalidade dos atos e fatos administrativos.
- **Exatidão:** identificar se a execução do trabalho, a avaliação dos elementos patrimoniais e as informações estão exatas.
- **Legalidade:** é uma questão fundamental no exercício do controle interno para verificar se os atos praticados obedecem à legislação vigente.
- **Disseminação das Informações:** saber quem deve prestar as informações, e quem deve recebê-las, analisá-las e tomar medidas necessárias.
- **Oportunidade:** indicar se os trabalhos de controle estão sendo realizados na época mais adequada; basicamente, um sistema de controle está integrado em um sistema de informações, podendo, pois, ser utilizado o processamento eletrônico de dados com alta eficiência.

De acordo com a Secretaria de Controle Interno do Senado Federal, destacam-se como princípios de controles internos:

- a. relação custo/benefício - consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atingimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que ele possa proporcionar. Há necessidade, também, de definição precisa de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e a análise de desvios, em relação aos resultados ou procedimentos previstos;
- b. qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários - a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal. Assim sendo, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple:
 - seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes; e
 - obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades;
- c. delegação de poderes e determinação de responsabilidades - a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como um instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer órgão/entidade, devem ser observados:
 - existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e
 - manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade;
- d. segregação de funções - a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre funções de autorização/aprovação, de operações, execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
- e. instruções devidamente formalizadas - para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja: claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- f. controles sobre as transações - é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis/financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade e autorizados por quem de direito; e
- g. aderência à diretrizes e normas legais - é necessário a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Pelo exposto, pode-se entender que o controle interno é um recurso importante para a organização, pois auxilia no processo decisório, gerando economia na gestão da entidade, e conseqüentemente, inúmeros benefícios aos

cidadãos, pois com a utilização de um controle interno adequado, atingirá-se resultados mais favoráveis com menores desperdícios.

2.3 CONTROLLER

Para realizar o controle interno da organização, com planejamento e visão estratégica, torna-se necessária a existência de um responsável por essa tarefa, que por meio da utilização de sistemas informatizados, repassará a análise das informações aos gestores, para que estes tomem as decisões que julgar mais corretas: esse indivíduo é o *controller* (ou controlador).

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 28) entendem que: “O *controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente”.

No entendimento de Crepaldi (2004, p. 41): “[...] o *controller* envolve-se em planejamento, tomada de decisão, desenho de sistemas de informações e de sistemas de incentivos e em várias outras tarefas, além de ajudar gerentes em decisões operacionais.”

Segundo Perez Junior *et al* (1997, p. 35), o enfoque mais correto de atuação do *controller* envolve “[...] a compilação, síntese e análise das informações geradas, e não a responsabilidade por sua elaboração.”

Ainda segundo os autores (1997, p. 35-36), o *controller* atua como um “[...] órgão de *staff* ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões.”

O gestor que assumir a função de *controller* deverá ter conhecimento suficiente para exercê-la, devendo possuir uma visão ampla e generalizada da organização, pois irá assessorar todos os departamentos da organização, propiciando controles confiáveis e constantes aos gestores, que os utilizará para a tomada de decisões rápidas, objetivas, práticas e corretas.

Na visão de Mosimann e Fisch (1999, p. 125) o *controller* deve “[...] persuadir os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos a avaliarem as ações corretivas necessárias em suas áreas.”

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 29): “O *controller* tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos.”

Para Nakagawa (1993, p. 13) o *controller* “[...] desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.”

Assim, cabe ao *controller* implementar e manter um sistema de informações que possa atender de forma adequada às necessidades do processo de planejamento e controle da organização.

Para Cavalheiro e Flores (2007, p. 45-46) o controlador deve:

[...] dialogar com pessoas de diferentes áreas técnicas e deter conhecimento amplo sobre Administração Pública, deve estar amparado legalmente para o exercício do cargo e possuir perfil, habilitação e deter prerrogativas específicas que lhe permitam o exercício de suas funções de forma satisfatória.

Os autores expõem que o controlador não tem privilégios hierárquicos sobre as unidades administrativas que não estejam vinculadas expressamente à sua, sendo que podem exercer apenas influência técnica sobre os gestores das demais áreas.

Conforme entendimento de Peixe (2002, p. 31):

Além de sua responsabilidade por coletar dados, o controlador também pode ser responsável pela análise dos dados, por salientar seu significado à administração, e por fazer recomendações quanto ao que se deve fazer. Portanto, o controlador não toma decisões, mas oferece opções aos gestores para que estes decidam de acordo com suas competências e habilidades gerenciais.

Segundo Crepaldi (2004, p. 41), o *controller* “[...] definirá e controlará todo fluxo de informações da empresa, garantindo que as informações corretas cheguem aos interessados dentro de prazos adequados e que a alta administração somente receba informações úteis à tomada de decisões.”

Corroborando com esse pensamento, Perez Junior *et al* (1997, p. 37) expõem que cabe ao *controller* “[...] assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.”

Cavalheiro e Flores (2007, p. 47-48) comentam que algumas prerrogativas e garantias devem assistir o controlador, tais como: ser escolhido entre os servidores de carreira mediante alguns parâmetros técnicos, como grau de instrução e trabalhos desenvolvidos; que não tenha sofrido nenhuma punição transitada em julgado que macule a sua integridade profissional; e ter a garantia de livre acesso a todos os departamentos e informações.

Por outro lado, as vedações também devem estar previstas na legislação que venha a dispor sobre a controladoria, para garantir a independência ao seu responsável. Cavalheiro e Flores expõem alguns exemplos de vedações ao controlador:

[...] não possuir qualquer grau de relação familiar ou de relacionamento conjugal ou afetivo com o gestor; não deter vinculações partidárias ou prestar serviços a partidos políticos; não ser ocupante de cargo ou função de agente político; não possuir negócios ou interesses diretos ou indiretos com a Administração; ou, ainda, qualquer outra forma de relacionamento com a Administração que possa afetar a autonomia profissional. (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 48)

Perez Junior *et al* (1997, p. 36) entendem que as principais responsabilidades do *controller* incluem:

- a organização de um adequado sistema de informações gerenciais que permita à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- a comparação permanente entre o desempenho esperado e o real;
- a classificação das variações entre variações de estimativa e de desempenho;
- a identificação das causas e dos responsáveis pelas variações;
- a apresentação de recomendações para a adoção de medidas corretivas.

Por todo o exposto, entende-se que o *controller* ou controlador é um executivo de *staff*, cuja função principal é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos gestores, de forma a oferecer alternativas que auxiliem no processo decisório, informando os riscos e consequências da decisão a ser tomada, propondo ainda, soluções para os problemas apresentados.

Assim, conclui-se que o *controller* tem um papel muito importante nas organizações que necessitam de informações rápidas e corretas, pois auxiliará os gestores no processo decisório, bem como no gerenciamento das informações da entidade.

2.4 CONTROLADORIA

Conforme já demonstrado, o controle é de fundamental importância numa organização, pois poderá contribuir para que os gestores cumpram suas metas de governo, com transparência e legalidade. Assim, a controladoria surgiu para atender as necessidades dos gestores, visto que necessitam de controles precisos e de informações oportunas para a tomada de decisões.

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26) afirmam que a missão da controladoria “[...] é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.”

Nesse sentido, Mosimann e Fisch (1999, p. 125) afirmam que a controladoria “[...] tem sob sua incumbência controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios detectados.”

Peleias (2002, p. 13) afirma que: “A controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas.”

Para Cavalheiro e Flores (2007, p. 45), a controladoria “[...] deve informar, influenciar, persuadir, organizar, usar, portanto, o poder do conhecimento e da informação para exercer influência aos gestores e demais agentes públicos.”

Mosimann e Fisch (1999, p. 89) afirmam que a controladoria deve esforçar-se para garantir “[...] o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isso é, superior à soma dos resultados de cada área”.

Catelli (2001, p. 347) afirma que a controladoria ao contribuir conjuntamente com as demais áreas para o cumprimento da missão e a continuidade da organização, terá como filosofia de atuação:

- coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- participação ativa do processo de planejamento;
- interação e apoio às áreas operacionais;
- indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- credibilidade, persuasão e motivação.

Dependendo do porte e estrutura da organização, Perez Junior *et al* (1997, p. 35-36) entende que “[...] a função de Controladoria pode atuar de formas diferentes e dentro dos mais diversos níveis da administração”, tendo como função básica “[...] garantir a perfeita realização do processo de ‘decisão-ação-informação-controle’, acompanhando e controlando as atividades da empresa.”

Peixe (2002, p. 29) afirma que a Controladoria serve como órgão de coordenação e controle de cúpula administrativa, pois é ela que:

[...] fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.

Para Crepaldi (2004, p. 41), a controladoria é exercida como um órgão de *staff*:

[...] ligado diretamente à alta administração, funcionando como “filtro” das informações geradas pelos diversos setores da empresa. Sua função básica é garantir que as informações cheguem às pessoas certas no tempo certo, não sendo de sua responsabilidade a elaboração das mesmas, mas sim sua compilação, síntese e análise.

Assim, a controladoria seria uma espécie de órgão localizado no nível de assessoramento do dirigente máximo da administração, com a finalidade de agregar diversas atividades como auditoria, normatização, prevenção e combate a desvios, visando otimizar o resultado da gestão.

A controladoria é o órgão responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação econômica da empresa. (MOSIMANN e FISCH, 1999, p. 73).

A atuação da controladoria abrange:

[...] a totalidade do processo de formação de resultados nas empresas, considerando os aspectos tecnológicos, operacionais, estruturais, sociais, quantitativos e outros que sejam necessários, de acordo com o tipo de

organização no qual essa área venha a ser implantada. (PELEIAS, 2002, p. 13).

O papel da controladoria é assessorar a gestão da empresa, fornecendo alternativas econômicas, e integrando informações para posteriormente reportá-las aos gestores, visando facilitar o processo decisório. (PEREZ JUNIOR *et al*, 1997, p. 37).

Gerigk *et al* (2007, p.07) expõem que “[...] a controladoria como órgão responsável pela coordenação das informações, busca induzir a eficácia dos resultados pelo conhecimento que envolve a gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial das organizações.”

A controladoria deve apurar a existência de diferenças, os chamados desvios, que são identificados no momento da comparação dos resultados e os padrões de controle previamente estipulados. Após a identificação desses desvios, deve ser feita a análise da relevância dos mesmos, isto é, se podem comprometer os objetivos organizacionais.

No processo de tomada de decisões, Peleias (2002, p. 64) expõe que: “A decisão envolve muito mais do que a escolha entre alternativas, pois é necessário prever os efeitos futuros da escolha, considerando todos os reflexos que pode causar no momento presente e no futuro.”

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 33-34):

O processo de tomada de decisão é uma sequência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa. A abordagem do processo de tomada de decisão percorre as seguintes fases:

1. definição do problema;
2. obtenção dos fatos;
3. formulação das alternativas;
4. ponderação e decisão.

Flores (2006, p. 27) afirma que “Só é possível a tomada de decisões corretas através da obtenção de informações corretas. A Controladoria entra no processo decisório apresentando ao gestor uma simulação de situações que lhe permita estimar o melhor resultado.”

Assim, a controladoria deve elaborar alternativas para solucionar os problemas, que serão repassados aos gestores responsáveis, que terão a responsabilidade exclusiva de escolha da melhor alternativa.

E para auxiliar no processo decisório, as organizações devem manter os dados armazenados eletronicamente, para que as informações obtidas sejam precisas e tempestivas, pois é através dessas informações que o gestor tomará as decisões necessárias.

Perez Junior *et al* (1997, p. 30) ressaltam que o sistema de informações gerenciais “[...] objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com aqueles orçados.”

Por esse motivo, é crucial que a controladoria conheça o sistema de informações da entidade para suprir o gestor com informações rápidas para a melhor decisão possível.

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 27) entendem que a controladoria “[...] tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.”

A controladoria deve acompanhar se os objetivos e metas da entidade estão sendo atingidos, concentrando-se nos resultados esperados, para melhorar o desempenho da gestão.

O processo decisório da organização é composto pelas etapas de planejamento, execução e controle. Segundo Peleias (2002, p. 14) as contribuições da controladoria para o processo de gestão são:

- a. subsídio à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, e atuar como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional;
- b. subsídio à etapa de execução por meio de informações que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizado pelo registro dos eventos e transações efetivamente concluídos;
- c. subsídio à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade com o que se obteve com os produtos e serviços, relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos.

Mosimann e Fisch (1999, p. 116) ressaltam que a controladoria “[...] compete lidar com os aspectos da gestão econômica, exercendo sua função em todas as fases do processo de gestão: planejamento, execução e controle.”

Peleias (2002, p. 23) entende que o planejamento:

[...] é a etapa do processo de gestão em que se decide antecipadamente sobre as ações, e tem como escopo garantir o cumprimento da missão da empresa, assegurar sua continuidade, otimizar os resultados de suas áreas componentes, aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos e manter o controle sobre os vários aspectos de sua gestão econômica.

De acordo com Peleias (2002, p. 23): “O exercício sistemático do planejamento permite reduzir a incerteza no processo decisório, ao mesmo tempo que possibilita aumentar a probabilidade de consecução dos objetivos propostos.”

Sob o ponto de vista de Peleias (2002, p. 25), a execução “[...] é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços.”

No entendimento de Mosimann e Fisch (1999, p. 124) “[...] o processo de controle que interessa à Controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários.”

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 38) citam que o processo de controle “[...] possibilita que as metas alcançadas sejam comparadas com as desejadas pela organização, decidindo assim se novas metas e objetivos devem ser formulados.”

No entendimento de Peleias (2002, p. 25), as ações “[...] devem estar em consonância com o que foi anteriormente planejado, pois só assim conduzem aos resultados esperados.”

A avaliação de resultados, segundo o autor, é a “[...] aferição das decisões tomadas pelos gestores sobre eventos e transações que ocorrem na empresa, evidenciando no que os esforços foram aplicados e o que se obteve.”

Nesse sentido, a controladoria deve analisar se os planos dos gestores são consistentes e viáveis, e se poderão ser avaliados posteriormente, comparando o planejado com o realizado, podendo utilizar de indicadores para efetuar esta avaliação.

Para exercer a sua função de gerar informações, Cavalheiro e Flores (2007, p. 45) entendem que a controladoria deve gerenciar os processos de trabalho, auxiliando a todos os departamentos e divisões a estabelecer e registrar suas rotinas. E para isto, a controladoria deve elaborar e manter atualizados

organogramas, fluxogramas e manuais, pois possui uma visão ampla sobre o funcionamento e relacionamento entre os subsistemas que compõem o sistema de controle e informações. E, inclusive, mediante autorização legal, poderá editar instruções normativas de controle, visando a padronização dos procedimentos técnicos da organização.

Conforme se observa, a controladoria é responsável por suprir as necessidades de informações dos gestores, sendo que tais informações são decorrentes do controle e monitoramento das diversas áreas da organização, além de apoiá-los no processo de tomada de decisão.

2.4.1. Controladoria nos Municípios

A Constituição Federal de 1988 cita que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistema de controle interno, assim, entende-se que a controladoria deve ser implementada em todos os níveis (federal, estadual e municipal) de governo; deste modo, cabe demonstrar como é entendida a controladoria no âmbito municipal, visto que os Municípios são o ente mais próximo da população, e que conseqüentemente possuem maior cobrança:

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 à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de 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.
(CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Para Cavaleiro e Flores (2007, p. 27), os controles internos servem “[...] para auxiliar o gestor na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade –, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência – quando existe – e sem nenhum conhecimento científico), mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão).”

Flores (2006, p. 25) ressalta que alguns itens devem ser considerados relevantes na implementação da controladoria numa organização: a revisão ou elaboração da estrutura organizacional, a identificação das competências das unidades organizacionais, o fluxo dos processos e os controles internos.

Cavalheiro e Flores (2007, p. 28) ressaltam que para que se organizem ações de controle “[...] é indispensável que o ente público tenha uma estrutura administrativa organizada, com funções, atribuições e competências claramente definidas e distribuídas.”

Assim, para a controladoria ser implantada no âmbito da administração pública, deve-se primeiramente normatizar sua estrutura organizacional, sendo que para concretizar essa implementação, é necessário realizar um diagnóstico da organização.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 75-76): “[...] o papel da Controladoria no processo de controle é, resumidamente, garantir a otimização dos resultados da empresa por meio da coordenação dos gestores.”

Flores (2006, p. 30-32) entende que uma das formas de levantar os problemas das unidades administrativas é através de check-lists de controle, pois essa técnica individualiza os setores e identifica os controles mínimos considerados necessários para o funcionamento com eficiência dos sistemas.

Slomski (2008, p. 373) ressalta ainda, que nas entidades públicas:

[...] a Controladoria terá como missão disseminar conhecimento, modelar e implementar sistemas de informações capazes de responder aos usuários das informações econômico-físico-financeiras.

O autor entende a Controladoria nos Municípios como:

[...] o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fins e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e sociedade. (SLOMSKI, 2008, p. 373).

Gerigk *et al* (2007, p.09) ressaltam que a finalidade de se adotar a Controladoria no âmbito municipal:

[...] é responsabilizá-la pelo sistema de informação gerencial e controle da legalidade, visando assegurar que o planejamento proposto seja alcançado. A controladoria tem como objetivos centrais a interação com o Chefe do Executivo, suas Secretarias e Departamentos ou Setores, buscando orientar o caminho a ser seguido pela estrutura administrativa, gerando informações tempestivas sobre o que vem ocorrendo com a entidade, ampliando o leque de opções dos gestores municipais, levando-os a tomarem suas decisões da forma mais acertada possível.

No entendimento de Slomski (2008, p. 373), a controladoria na estrutura administrativa dos Municípios deveria ter o *status* de Secretaria Municipal, para que em conjunto com o Prefeito definisse as informações necessárias para a tomada de decisões de todos os responsáveis da entidade, produzindo, assim, um melhor gerenciamento das informações, e por consequência, uma diminuição da assimetria informacional entre as esferas de governo.

Gerigk *et al* (2007, p.09) afirmam que a controladoria também busca atender as necessidades informacionais das entidades públicas, seja na operacionalização de um sistema de informações que atenda as suas peculiaridades, seja para auxiliar os gestores municipais em suas decisões, visando atingir as metas e resultados almejados, primando pela eficiência e eficácia na entidade.

Pelo exposto, entende-se que a controladoria deve ser tratada como um órgão de *staff*, sendo que suas funções devem ter natureza gerencial e que, a implantação da controladoria municipal configura-se com uma evolução na forma de se administrar os recursos públicos existentes, levando tais entidades a melhorarem o seu desempenho.

3 SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Nas empresas privadas sempre houve preocupação com os custos dos produtos e serviços, porém, recentemente a área pública tem demonstrado um maior interesse no assunto.

Dias *et al* (2010, p. 378) afirmam que:

Nas entidades públicas, como nas empresas privadas, é importante conhecer os custos dos produtos e serviços. Sendo assim, vários estudos têm mostrado a importância da apuração de custos no setor Público, seja somente para se saber o custo de determinados serviços ou projetos, ou até mesmo para medir o desempenho de programas de governo.

A Secretaria de Orçamento Federal entende que a implementação de custos propiciará, dentre outros itens, o atendimento à legislação:

[...] a implementação de sistemas de custos atende não apenas à necessidade de aperfeiçoar a qualidade do gasto e conferir maior efetividade às políticas públicas, mas também tem a finalidade de atender à legislação vigente, especialmente os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. (SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL, 2008, p. 08)

Desde 1964 existem dispositivos legais que apontam a necessidade de controlar os custos no serviço público brasileiro, conforme disposto no art. 99 da Lei nº. 4.320/1964:

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Como a legislação fez referência aos serviços industriais, a maior parte da administração pública não foi abrangida, assim, o Decreto-Lei nº. 200/1967 estendeu para toda a administração pública a necessidade de apuração dos custos:

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Silva (2007, p. 112) expõe que naquele momento, “[...] inexistia capacidade de processamento para implantação de um sistema de custos que englobasse todo o serviço público.”

Assim, o governo federal incorporou as práticas de contabilidade de custos, por meio do Decreto nº. 93.872/1986, em seu art. 137:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-lei nº 200/67, art. 69).

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Logo após, a Constituição Federal de 1988 – CF 88 “[...] passa a apresentar um modelo de gerenciamento dos recursos públicos que representa uma evolução em relação àquele que foi instituído pelo regime de 1964.” (SILVA, 2007, p. 114).

Essa evolução decorre da implantação dos resultados como preocupação constitucional:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Conforme exposto por Silva (2007, p. 118), todo esse ambiente legal favoreceria o desenvolvimento e a implantação de um sistema de custos no setor público brasileiro, porém, não foi o que ocorreu na prática, visto que “[...] as experiências de mensuração de custos foram tímidas e isoladas, não podendo ser consideradas como importantes em um contexto global.”

Posteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF estabeleceu que a administração pública deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (LEI COMPLEMENTAR Nº. 101 – LRF, 2000).

Conforme entendimento de Marques da Silva *et al* (2007, p. 14):

Uma das inovações, talvez a mais importante e complexa da LRF, é a implementação no setor público de normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

Segundo o autor, a LRF reconheceu a fragilidade da administração pública quando trouxe essa regra, demonstrando nitidamente que não há controle de custos no setor público.

É possível identificar, segundo o autor, que a intenção da LRF é a implantação da contabilidade de custos na área pública, [...] visando propiciar a apuração dos custos reais dos programas de governo, sanando de vez essa fragilidade do setor e contribuindo para eliminar desperdícios e aumentar a eficiência e eficácia das ações governamentais.” (MARQUES DA SILVA *et al*, 2007, p. 14).

Assim, para atender a legislação e para possibilitar a avaliação da gestão, o sistema de custos é o instrumento a ser utilizado para medir os resultados quanto à eficácia e à eficiência, conforme entendimento de Giacomoni (1996, p. 240):

Tanto a análise da eficácia como da eficiência são possibilitadas pelas formas modernas de estrutura do orçamento. A classificação por programas, projetos e atividades e a explicitação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes de eficácia, enquanto, a incorporação dos custos estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução) auxiliam na avaliação da eficiência.

Conforme expõem Gerigk *et al* (2007, p. 07), a administração será eficiente:

[...] quando conseguir realizar as ações governamentais planejadas de forma econômica, ou seja, otimizando os recursos disponíveis. Desta forma, propiciará maiores condições de suprir as necessidades de sua população pela realização de um maior número de ações e/ou programas com menor volume de recursos.

A Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 06) entende que:

No setor público, assim como no setor privado, uma gestão eficiente não deve ter por finalidade exclusiva gastar menos recursos para maximizar o resultado financeiro. A melhor gestão deve buscar primordialmente a efetividade da organização, que consiste na satisfação das necessidades dos clientes ou usuários dos bens e serviços públicos.

Ghelman e Costa (2010, p. 06) comentam que na administração pública:

[...] além de medir a melhoria da qualidade da prestação dos serviços para o cliente direto, é preciso aferir se o cidadão/sociedade está satisfeito com a prestação de um serviço público, ou seja, é preciso demonstrar os benefícios, efeitos ou impactos diretos ou indiretos do exercício da atividade pública para o cidadão.

Segundo os autores, uma organização pública que busca apenas ser mais eficiente, reduzindo custos e aumentando a sua produtividade, pode comprometer a qualidade da prestação do produto ou do serviço ofertado. Além disso, ofertar um produto ou serviço com eficiência e eficácia não é garantia de alcançar a efetividade.

Sob o ponto de vista da Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 06), uma organização pública “[...] pode ser muito eficiente e realizar suas atividades com baixos custos e alta qualidade, mas será ineficaz se estiver tratando do problema errado, se fizer escolhas estratégicas inadequadas para a solução de problemas e atendimento a sociedade.”

Araújo e Arruda (2006, p. 17) expõem que:

Não interessa para a sociedade que o administrador público apenas gaste bem os recursos que os cidadãos puseram em suas mãos para serem utilizados em proveito de todos (eficiência), mas que esses recursos sejam usados de forma racional e econômica, sem detrimento da qualidade (economia), e que os resultados propostos pelas políticas governamentais sejam alcançados (eficácia).

Diante desse contexto, Ghelman e Costa (2010, p. 07) expõem que uma instituição pública que possui processos eficientes e presta serviços para seus clientes com qualidade, não atenderá obrigatoriamente as necessidades da sociedade, pois se a organização não estiver orientada para o cidadão, ela deixará de cumprir sua função social.

Os autores entendem que:

[...] uma melhor gestão de pessoas e um aperfeiçoamento da gestão interna (qualidade, planejamento, comunicação e etc) contribuem para que uma organização pública seja mais eficiente, ofereça serviços com qualidade (eficácia) e cumpra a sua função social (efetividade). (GHELMAN e COSTA, 2010, p. 08)

Assim, entende-se que para prestar serviços com excelência, uma organização pública precisa realizar a sua função social (efetividade), com qualidade

na prestação de serviços (eficácia), e com o menor consumo de recursos possível (eficiência).

Em se tratando de prestação de serviços com qualidade, Atkinson *et al* (2000, p. 84) entendem que a qualidade “[...] é definida como atendimento às especificações. Qualidade é a diferença entre o que foi prometido ao cliente e o que ele recebeu.”

Em relação à eficiência e eficácia de uma organização pública, Perez Junior *et al* (1997, p. 84) afirma que:

EFICIÊNCIA: Relaciona-se com o volume de recursos utilizados em comparação com os resultados alcançados, girando em torno dos custos unitários e do potencial para redução dos mesmos. Eficiência é fazer as coisas de maneira correta.

EFICÁCIA: Relaciona-se com o nível em que os objetivos ou resultados esperados de determinada atividade estão sendo alcançados. Eficácia é fazer as coisas certas.

Atkinson *et al* (2000, p. 87) conceituam eficiência como sendo “[...] uma característica do processo que se refere a habilidade de usar um mínimo de recursos possível para fazer alguma coisa”, e eficácia como a “[...] característica que se refere à habilidade de um processo em alcançar seus objetivos.”

Segundo Nakagawa (1993, p. 29):

A eficácia surge da comparação entre os ‘resultados’ desejados (planejados) e os ‘resultados’ realmente obtidos; por conseguinte, é uma preocupação relacionada não só com a área de preparação, como também de execução dos planos operacionais.

Para o autor, a eficiência “[...] é um conceito relacionado a método, processo, operação, enfim, ao modo certo ou errado de fazer as coisas e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recurso(s) consumido(s).” (NAKAGAWA, 1993, p. 30)

Maximiniano (2000, p. 123) expõe que a eficiência de uma organização depende de como seus recursos são utilizados, sendo que a eficiência é atingida ao se realizar atividades ou tarefas de maneira certa e inteligente, com o mínimo de esforço, e com o melhor aproveitamento possível de recursos. Já a eficácia é o desempenho que se relaciona com os objetivos e resultados, sendo atingida pelo

grau de coincidência dos resultados em relação aos objetivos, e a capacidade de um sistema, processo ou serviço resolver um problema.

Conforme ressalta a Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 09): “[...] cabe à sociedade avaliar permanentemente se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados.”

Para Catelli e Santos (2004, p. 424), a sociedade está cada vez mais atenta com a condução da gestão pública, e assim, preocupando-se para que os gestores públicos:

[...] não apenas se atenham com disciplina aos limites dos escassos recursos orçados, mas otimizem a aplicação desses recursos em políticas que atendam efetivamente as necessidades da sociedade, exigindo planejamento e controle pautados em bases sólidas e confiáveis de informações sobre a execução dos orçamentos municipais e do equilíbrio das contas públicas.

Gerigk *et al* (2007, p. 07) entendem que os gestores devem estruturar suas administrações para “[...] atingir suas metas e objetivos, sem deixar de cumprir as determinações legais, aplicando os recursos públicos de forma ordenada, para que a população seja cada vez mais beneficiada.”

Dias *et al* (2010, p. 374) entendem que: “A gestão pública vem passando por muitas mudanças, principalmente no que tange aos gastos públicos, não obstante em saber em que, mas sim, como se gasta os recursos públicos.”

Kohama (1996, p. 31) observa que administração pública “[...] é a atividade pela qual os gestores públicos buscam satisfazer as necessidades de interesse público, para tanto buscam interpretar as carências e anseios da sociedade e atendê-las por intermédio dos serviços públicos.”

Concordando com o autor, Gerigk *et al* (2007, p. 03) comentam que cada nível de governo (federal, estadual ou municipal) busca “[...] por meio de suas estruturas organizacionais, satisfazer as necessidades da coletividade com a criação, realização e expansão dos serviços públicos, que são realizados por intermédio da administração pública”.

Slomski (2008, p. 366) expõe que serviço público é:

[...] o conjunto de atividades-meio e de atividades-fins exercidas ou colocadas à disposição da sociedade, prestadas diretamente, permitidas ou

concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem estar social da coletividade.

Gerigk *et al* (2007, p. 06) ressaltam que os serviços públicos “[...] estão contemplados nas políticas públicas e nos programas de governo, estipulados pelo ente público para determinado período de tempo.”

Kohama (1996, p. 31) expõe que: “[...] verifica-se a existência de uma íntima sintonia entre a Administração Pública e o Serviço Público, fazendo pressupor, clara e nitidamente, que a execução deste seja feita privativamente por aquela, quer diretamente, quer por delegação.”

Conforme Gerigk *et al* (2007, p. 04) afirmam: “A administração de uma organização é feita mediante a efetiva gestão de seus recursos financeiros, estruturais e de recursos humanos, de acordo com os objetivos e finalidades da entidade.”

Deste modo, a administração pública objetiva dar respostas concretas às necessidades da sociedade, gerindo da melhor forma os recursos públicos disponíveis (humanos, financeiros, econômicos e patrimoniais), visando a sua otimização.

Para Slomski (2008, p. 436) uma preocupação constante do cidadão para com o governo está no volume dos impostos consumidos para a prestação dos serviços à sociedade. Essa preocupação, segundo o autor, está no fato de que a contabilidade apresenta informações com as quais os cidadãos não estão preparados para entender, aumentando assim, a assimetria entre as informações produzidas pelo agente público, e o entendimento destas pela população.

Para a Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 08):

[...] a transparência quanto ao gasto público exige que sejam produzidas e disponibilizadas para a sociedade informações relevantes, que não devem se restringir a demonstrar o que foi feito com os tributos e demais receitas arrecadadas pelo governo.

Flores (2006, p. 62) expõe que o conhecimento dos custos é condição para o cumprimento dos princípios constitucionais: da transparência e da eficiência, especificamente no sentido estrito da economicidade que, em outras palavras, pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício.

A ausência de um sistema de custos, segundo entendimento de Silva (2007, p. 21), “[...] impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos, como prevê o dispositivo constitucional.”

A Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 04) entende que o desafio que se impõe ao setor público é avançar para o desenvolvimento da gestão, visando melhorar a qualidade dos serviços prestados à sociedade. Assim, cabe adotar um conjunto de medidas, visando o aperfeiçoamento da ação governamental em todas as etapas do ciclo do gasto público.

Alonso (1999, p. 04) ressalta que ao longo dos últimos anos “[...] vem sendo muito destacada a perspectiva de se introduzirem mecanismos competitivos na administração pública, de modo a melhorar seu desempenho.”

Nesse sentido, Atkinson *et al* (2000, p. 85) comentam que os custos “[...] refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos. Realizando as mesmas coisas com menos recursos e, portanto, menores custos, significa que a empresa está tornando-se mais eficiente.”

Evidentemente, o objetivo final das instituições governamentais é obter os recursos necessários para o cumprimento de sua função social, assim, a correta execução orçamentária e a ampliação da captação de recursos financeiros são fatores essenciais para tornar uma instituição pública mais sólida e apta a cumprir sua missão. Assim, a perspectiva financeira no setor público está orientada para a execução do orçamento, conforme entendimento de Ghelman e Costa (2010, p. 07):

[...] numa instituição pública a perspectiva financeira corresponde ao orçamento, pois é através deste que uma organização obtém seus recursos. Por isto, no setor público, esta perspectiva é a base que dá suporte para as outras perspectivas. Uma ampliação da receita própria ou dos recursos de fomento e uma otimização da execução orçamentária permitem o melhor funcionamento da instituição.

Diante desse contexto, o setor público precisa ter um orçamento que possibilite a execução de suas atividades, visando sempre o atendimento das necessidades da sociedade.

Segundo Alonso (1999, p. 09), a implementação de um sistema de custos no setor público poderá orientar a administração pública “[...] sobre a necessidade de ações de melhoria de processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização,

outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização, adoção de contratos de gestão etc.”

Isto é corroborado por Slomski (2008, p. 376):

Com a evolução da sociedade e com o evento terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços.

Nesse sentido, Machado e Holanda (2010, p. 05) expõem que:

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

A Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 07-08) entende que:

[...] as informações de custos podem oferecer contribuições para a melhoria da gestão do gasto público. Percebe-se que as informações de custos dos produtos, assim como das atividades e das unidades administrativas da organização, dentre outros, oferecem subsídios para a avaliação de necessidades de melhoria de desempenho, de emprego de insumos e de processos de trabalho.

Alonso (1999, p. 03) afirma que conhecer os custos “[...] é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.”

Para Silva (2007, p. 22), “[...] a administração pública deve ser orientada para os resultados esperados pela sociedade, em que o custo é um componente desse resultado a ser atingido.”

Machado e Holanda (2010, p. 05) entendem que a implementação de um sistema de custos no setor público pode permitir “[...] comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes.”

Dessa maneira, Alonso (1999, p. 05) comenta que a contabilidade de custos poderia ser útil, na administração pública, no processo de tomada de decisão quanto

a distribuição ou corte de recursos das unidades gestoras de acordo com o seu desempenho.

Assim, Marques da Silva *et al* (2007, p. 15) concluem que restam ao Governo dois grandes desafios a serem enfrentados: “[...] a implantação de um sistema de custeio que permita conhecer os reais custos de execução dos programas, assim como desenvolver um sistema de controle interno adequado para avaliação dos resultados alcançados.”

Conforme exposto por Silva (2007, p. 13), as diversas atividades de determinado processo requerem diferentes tipos de informações para o processo decisório. E, segundo o autor, esse aspecto também é válido para o governo e suas organizações, em que o gestor público necessita tomar decisões, a todo instante, que sejam compatíveis com os interesses da sociedade.

Dessa maneira, o administrador público necessita produzir o efeito desejado da execução orçamentária, exercendo suas atividades de acordo com a lei.

Perez Junior *et al* (1997, p. 50) afirma que “[...] a contabilidade de custos representa um instrumento cujo objetivo é proporcionar à administração informações confiáveis e oportunas, que lhe possibilite obter maior segurança em cada processo de decisão e medir a eficiência com que as operações vêm sendo conduzidas.”

Beulke e Bertó (2005, p. 04) expõem que o sistema de contabilidade de custos pode ter como abrangência:

[...] as esferas federais, estaduais e municipais da Administração Pública Direta, as Autarquias, as Fundações, etc, e sua operacionalização individualizada pode ser desenvolvida por Órgãos, bem como os mesmos princípios de apropriação são aplicáveis aos Poderes Legislativo e Judiciário, com grande eficácia gerencial.

Para Coronado (2006, p. 34):

A contabilidade de custos é considerada uma ferramenta valiosa para o gestor por mensurar e avaliar custos. Quando utilizada no ambiente interno, visa demonstrar os custos sobre produtos, clientes, serviços, projetos, atividades, processos e outros dados de interesse dos gestores.

Dias *et al* (2010, p. 378) ressaltam que a apropriação de custos proporciona informações confiáveis, e em tempo hábil para a tomada de decisões, além de possibilitar a apuração dos custos nas unidades gestoras, possibilitando a análise da eficiência e eficácia da aplicação dos recursos.

Alonso (1999, p. 07) comenta que no setor público, diferentemente do setor privado, “[...] as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos.”

Dentre as principais finalidades da implantação de um sistema de custos no setor público destacam-se:

- a) maior eficiência do processo alocativo: permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados. Para isto, as informações de custos são indispensáveis para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem as alternativas, em geral no decorrer do processo de decisão, quanto à alocação dos recursos públicos.
- b) maior eficiência operacional: a produção de bens e serviços pelo Estado deve se submeter a algumas avaliações, quanto às maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores, que permitam identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos; quanto à avaliação do desempenho das pessoas e organizações (inclusive outros entes e ONG's); quanto à identificação de economias com despesas correntes (CF, art. 39, § 7º) e também quanto ao custo/benefício das ações. [...]
- c) fixação de preços públicos e taxas: para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento, o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo.” (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 06-07)

Silva (2007, p. 19-20) expõe que existem quatro motivos relevantes para se adotar a alocação de custos: em primeiro lugar, o custeio por absorção cria numa organização um sistema de taxaço que fornece aos seus gestores um indicativo de prioridade no consumo dos recursos; em segundo lugar, a alocação de custos busca mensurar o esforço realizado pela administração pública para gerar um serviço. Em terceiro lugar, a alocação tem um papel importante na contenção do uso de recursos que são compartilhados para mais de uma unidade. E finalmente, a alocação pode trazer informações úteis ao usuário.

Ainda de acordo com Silva (2007, p. 22), a utilização de um sistema de custos poderia ser útil na administração pública no “[...] processo de tomada de decisão quanto à distribuição ou ao corte de recursos das unidades gestoras de acordo com seu desempenho.”

Peter e Machado (2003, p. 02) afirmam que:

[...] a apuração e controle de custos se dá através de um sistema de custos, que é determinado pela combinação de princípios e métodos, onde cada

método tem distintas maneiras de alocar os custos indiretos aos processos ou produtos na organização, gerando assim informações para o controle.

Sob o ponto de vista de Alonso (1999, p. 09), os custos “[...] estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Assim, os sistemas de custos desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional.”

Machado e Holanda (2010, p. 07) entendem que podem ser destacadas outras finalidades na implantação de custos, tais como:

[...] subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados.

De acordo com o Manual de Despesa Nacional - STN (2008, p. 89):

No controle da ação governamental com enfoque para os resultados, é crescente a necessidade de a administração pública possuir sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência da utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo.

Alonso (1999, p. 04) em seu artigo comenta que para se avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é de fundamental importância que os sistemas de informação disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa, no caso: os custos.

Silva (2007, p. 27) cita que a palavra custo “[...] está ligada à mensuração, em termos monetários, dos recursos utilizados para algum propósito.”

No entanto, para que não haja confusões de conceitos, cabe distinguir os custos de gastos, investimentos e despesas.

Assim, Padoveze (2004, p. 311) conceitua gastos e investimentos:

Gastos são todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas. Significa receber os serviços e produtos para consumo para todo o processo operacional, bem como os pagamentos efetuados e recebimentos de ativos. Como se pode verificar, gastos são ocorrências de grande abrangência e generalização.

Investimentos são os gastos efetuados em ativo ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos. São gastos ativados em função de sua vida útil ou benefícios futuros.

O autor entende ainda que os custos são:

[...] os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados. (PADOVEZE, 2004, p. 312)

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 37): “Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos [...].”

Slomski (2008, p. 376) conceitua custo “[...] como todo sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços.”

Os custos são classificados como sendo diretos e indiretos, contudo, é necessário que seja identificado alguma atividade operacional ou segmento da organização para a qual estes custos possam ser relacionados.

Padoveze (2004, p. 328) entende que:

Custos diretos são os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração. Assim, se o que está sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão-de-obra envolvidos em sua manufatura seriam ambos custos diretos.

Segundo o autor, custos indiretos são:

[...] os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação. (PADOVEZE, 2004, p. 328)

Silva (2007, p. 30) conceitua os custos diretos como “[...] aqueles diretamente vinculados ao objeto de custeio”; e custos indiretos aqueles que “[...] referem-se aos custos que são difíceis de ser vinculados a um objeto de custeamento específico.”

Giacomoni (2009, p. 181) ressalta que:

A implantação do sistema de custos na área pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem prática, entre os quais resistência às mudanças, tradicionalismo etc. Nem todos os novos procedimentos serão do tipo contábil. Muitos serão estatísticos, devendo ser acompanhados de forma extracontábil. A própria estratégia de

implantação do sistema deve ser progressiva, de forma que possibilite a todos os técnicos envolvidos a familiarização e a aceitação dos novos conceitos.

Em relação à apuração dos custos, Perez Junior *et al* (1997, p. 50) afirmam que [...] sua finalidade básica é proporcionar um instrumento de controle à administração da entidade.”

No entendimento de Silva (2007, p. 21) não foi viabilizado um sistema de custeio que estimulasse a cada unidade da organização controlar os seus custos:

Apesar de a necessidade da administração pública ter um sistema que permita o controle das despesas por programa e das unidades administrativas, esse assunto não foi normatizado, e tão pouco foi viabilizado qualquer sistema de custeio que estimulasse as unidades a exercer o controle de seus custos, tendo em vista que o banco de dados da área pública foi concebido para ser um instrumento de controle orçamentário, financeiro e patrimonial.

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 37): “As informações de custos, além de exprimir, em termos monetários, as mudanças patrimoniais decorrentes das transações de ordem econômico-financeiras, também auxiliam na avaliação das alternativas de curso de ação.”

Conforme os autores, são vários os conceitos que podem ser utilizados no tratamento das informações pela contabilidade de custos, sendo que o modelo utilizado deve contemplar as necessidades informacionais dos gestores.

Assim, sua principal função é produzir informações sobre:

- custeio de produtos, serviços, atividades;
- controle de custos por áreas de responsabilidade;
- avaliação de desempenho. (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2004, p. 38)

Para Machado e Holanda (2010, p. 17), apurar custos deve ser “[...] um processo de contínuo aprendizado e aperfeiçoamento, a informação vai sendo gerada e quando usada e analisada funciona como *feedback*, retroalimentando todo o processo.”

A administração pública, no entendimento de Beulke e Bertó (2005, p. 07) é dotada de uma estrutura hierárquica:

[...] com elevado grau de uniformidade estabelecida em normas legais, com aberturas em departamentos, divisões, seções ou designações

equivalentes. Nesse sentido, e com vistas à mensuração dos gastos/custos nos seus vários núcleos de gestão, a planificação dos centros de custos moldar-se-á, sempre que tecnicamente possível, à estrutura organizacional dos órgãos/entidades.

De acordo com o Manual de Despesa Nacional - STN (2008, p. 89-90), um dos possíveis critérios para a apuração de custos pode ser a utilização dos parâmetros da classificação orçamentária:

- 1 – Classificação Institucional: Apuração de Custos por Departamento (Órgão)
- 2 – Classificação Funcional: Apuração de Custos por Função ou Subfunção
- 3 – Classificação Programática: Apuração de Custos por Programa.

Segundo o referido Manual, outro ponto que deve ser analisado na implantação do sistema de custos é o caso da apuração de custos conjuntos por programa, ou seja, quando um custo é comum a dois ou mais programas, por exemplo, assim, torna-se necessário a utilização de algum critério de rateio para efetuar a alocação do custo a cada programa.

Sendo assim, Slomski (2008, p. 376) expõe que:

Por método de custeio entende-se a forma de atribuição de custos a determinado produto ou serviço. Custear é o processo de atribuir custos ao produto ou serviço. Na contabilidade das entidades públicas, por ser orçamentária, todo o consumo de recursos é registrado como despesa, seja despesa corrente ou despesa de capital; no entanto, quando as entidades quiserem proceder ao cálculo do custo, faz-se necessária a identificação do consumo dos ativos para que se proceda a mensuração dos custos da produção dos produtos ou serviços por elas produzidos e, com os ativos consumidos identificados, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

Para um melhor entendimento, o autor conceitua as despesas correntes e de capital:

Despesas Correntes: classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Despesas de Capital: classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. (SLOMSKI, 2008, p. 319).

O autor cita ainda os principais métodos de custeio:

- a) o Método de Custeio por Absorção;
- b) o Método de Custeio Variável ou Direto;

- c) o Método de Custeio Baseado em Atividades;
- d) o Método de Custeio Padrão.” (SLOMSKI, 2008, p. 376)

- Método de Custeio por Absorção:

Para Slomski (2008, p. 376) custeio por absorção é aquele que “[...] absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços, sejam diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo.”

Nesse método, segundo o autor, os custos indiretos são alocados aos produtos ou serviços por rateio previamente definido. Por esse motivo, os críticos desse método condenam seu uso por entenderem que o rateio é arbitrário, que não identifica corretamente o custo a ser atribuído ao produto ou serviço produzido.

Slomski (2008, p. 378) comenta ainda, que os custos indiretos são rateados aos produtos e serviços produzidos. No entanto, o autor faz a seguinte pergunta: ‘Quem decide pelo rateio?’, respondendo logo em seguida: “[...] o rateio é decidido pelo grupo de gestores da entidade, capitaneados, certamente pelo contador, ou pelo gerente de produção, chefe do setor de serviços etc.”

Contudo, segundo o autor, para que seja possível identificar o fator a ser utilizado nesse rateio “[...] faz-se necessário observar qual é o maior item de custo direto, se mão-de-obra, então, o fator será hora/homem, se energia elétrica, quilowatt/hora, se máquinas e equipamentos, hora/máquina.” Deste modo, será identificada a taxa de aplicação dos custos indiretos de fabricação de produtos ou serviços a ser alocada aos mesmos.

- Método de Custeio Variável ou Direto:

Slomski (2008, p. 379) expõe que o custeio variável direto trata do consumo de ativos na produção de produtos e serviços em duas fases: na primeira, são observados quais os custos são variáveis ou diretos, ou seja, deve-se identificar quais são os fatores que variam em função da produção, e que são diretamente identificáveis aos produtos ou serviços produzidos. Na segunda fase, são observados quais são os custos fixos ou indiretos, ou seja, quais são os fatores que

independem da produção, em suma, mesmo que não se produza nenhum produto ou serviço, eles não sofrerão variação.

Martins (1998, p. 216) *apud* Coronado (2006, p. 42) afirma que:

[...] esse método significa apropriação de todos os Custos Variáveis, quer diretos quer indiretos, tão-somente dos variáveis. [...] portanto, no Custeio Direto ou Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período [...]

Machado e Holanda (2010, p. 19) entendem que o método de custeio direto “[...] permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos.”

Segundo os autores, esse método “[...] está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.”

Para os autores, a implantação desse método pode ser feita rapidamente e com baixo custo de treinamento, além de ser utilizado amplamente por funcionários e gestores.

- Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC):

Sob o ponto de vista de Slomski (2008, p. 382), o custeio baseado em atividades é o que mais se aplica às entidades públicas de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, visto que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades.

Assim, segundo o autor, no método de custeio ABC:

[...] não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, as ações produzidas para suas produções que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública. (SLOMSKI, 2008, p. 382).

Dessa forma, a identificação dos recursos consumidos nesse método faz-se da seguinte maneira:

- a) por alocação direta, ou seja, todos os recursos identificáveis ao produto ou serviço deverão ser alocados diretamente;

- b) por rastreamento, ou seja, faz-se necessário rastrear os custos consumidos pela atividade, porém de difícil identificação;
- c) por rateio, sempre que não houver a possibilidade de se fazer nenhuma das alternativas anteriores. (SLOMSKI, 2008, p. 384).

Machado e Holanda (2010, p. 20) expõem que: “Essa ferramenta de gestão preocupa-se, fundamentalmente, com a capacidade não utilizada e com as atividades que não agregam valor, buscando reduzir os desperdícios e eliminar as atividades desnecessárias.

Assim, os autores entendem que não haveria maiores dificuldades em adotar o custeio por atividades no setor público, visto que toda ação governamental é decomposta em atividades e projetos, que são o elemento chave nos sistemas de orçamento e de contabilidade.

No entanto, os autores afirmam que a adoção do método de custeio por atividades ampliaria as dificuldades para a implantação de um sistema geral integrado – custo, orçamento e contabilidade – por algumas razões:

1. o processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e número de horas trabalhadas de trabalho de cada um dos funcionários, entre outros aspectos;
2. o treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custo;
3. o período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado enormemente; e
4. o sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (Secretaria de Governo, Planejamento e Fazenda). (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 21)

- Método de Custeio Padrão:

No entendimento de Slomski (2008, p. 386), o método de custeio padrão:

[...] é aquele calculado de forma científica, ou seja, calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, *a priori* e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, dessa forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo etc.

Diante do exposto, vale ressaltar, que o objetivo deste trabalho não é aprofundar nas metodologias de custeio, e sim, demonstrar as contribuições que a

implantação de um sistema de custos pode trazer ao setor público, motivo pelo qual não trará maior detalhamento acerca destes métodos de custeio.

Na administração pública é difícil determinar o melhor sistema de custos a ser adotado, tendo em vista:

[...] a diversidade de serviços prestados, como, por exemplo: saúde, educação, segurança; além de atividades internas, como: planejamento, controle, pesquisa, entre outras. Atividades que, em função de suas características, demandam de sistemas de custos diferentes. (SILVA, 2007, p. 132).

Coronado (2006, p. 34) expõe que “[...] a escolha de um método de apropriação de custos torna-se uma decisão difícil e fundamental para o sucesso da gestão da empresa, pois cada método apresenta vantagens e desvantagens em relação ao outro.”

Alonso (1999, p. 09) comenta que: “Além da histórica falta de motivação para a apuração de custos no serviço público, há também a inadequação dos métodos de custeio tradicionais às características do serviço público.”

Essa inadequação ao serviço público, conforme o autor expõe, é um problema tão sério, que uma estratégia de modernização com base no custeio tradicional certamente traria benefícios de alcance limitado e novos problemas para o mesmo, visto que no custeio tradicional é utilizado centros de custo e critérios de rateio para determinar os custos.

Dessa forma, o autor entende que “[...] a administração pública poderia ter problemas com a escolha inadequada desses dois elementos, comprometendo os esforços de avaliação institucional que venham a ser empreendidos.” (ALONSO, 1999, p. 09)

O autor prossegue ainda, argumentando e defendendo o sistema de custos ABC:

De fato, as freqüentes mudanças de estrutura dos órgãos e entidades governamentais determinam uma redefinição dos centros de custos, instabilizando a apuração dos mesmos pelo método do custeio por absorção. Por outro lado, o peso dos custos fixos e indiretos é elevado no setor público, tornando ainda mais problemática a escolha dos critérios de rateio. Daí sustentamos a tese de que a administração pública deve ser dotada de sistemas de custos ABC, e não de sistemas de custos tradicionais. (ALONSO, 1999, p. 09-10)

Machado e Holanda (2010, p. 19) lembram que:

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado.

No entendimento de Santos (1999, p. 66), o sistema de custeio pleno, também conhecido como integral, “[...] caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral etc”.

Johnson e Kaplan *apud* Martins (2003, p. 57) destacam que o custeio pleno nasceu no início do século XX, com o surgimento de um instituto alemão chamado *Reichskuratorium Fur Wirbscho* (RKW). Esse instituto impunha às empresas alemãs uma metodologia para o rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos; fornecendo dessa maneira o total gasto pela empresa no esforço completo de obter a receita.

Nesse sentido, Vartanian e Nascimento (1999, p. 35) entendem que o custeio pleno é basicamente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial, sendo que sua importância está em auxiliar os gestores no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilita a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período.

Sob o ponto de vista de Machado e Holanda (2010, p. 24), corroborado pela Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 13), alguns princípios devem ser considerados para definir a trajetória de implementação de um sistema de custos:

- a) os benefícios propiciados pelas informações devem superar os custos necessários para obtê-las;
- b) a informação gerada deve ser útil ao processo decisório, o que significa ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas;
- c) as informações devem ser oportunas e confiáveis, ou seja, representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável; e
- d) as informações devem ser comparáveis no tempo ou entre organizações, serviços, objetos de custo comuns.

Mesmo diante de todas as dificuldades, Alonso (1999, p. 09) conclui que é possível apurar custos no serviço público:

[...] é perfeitamente possível apurar custos no serviço público, ainda que muitos dos produtos da administração pública sejam ofertados em regime de monopólio, que não sejam bens tangíveis, homogêneos, com preços de mercado não definidos e processos de produção estáveis.

O autor responde ainda a questão: “Por que adotar uma metodologia de custos tão sofisticada quanto o ABC se o setor público não tem sequer uma cultura de custos?”; e identifica as vantagens do ABC em relação aos sistemas tradicionais, salientando que o ABC é o mais adequado ao setor público porque:

- 1) foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros. [...] O custeio tradicional restringe os objetos de custeio aos produtos. Porém, em muitas áreas do serviço público, fica até um pouco difícil identificar, de forma precisa, qual é o produto. [...] Os produtos do setor público típico são, regra geral, serviços não-homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado;
- 2) o custo total de um produto é obtido pela agregação do custo indireto ao direto. E o custo indireto depende de critérios de rateio um tanto arbitrários. Além do mais, devido ao progresso tecnológico, os custos fixos e indiretos vêm tendo um peso crescente na composição do custo total de muitos produtos, tornando ainda mais problemática a definição arbitrária de critérios de rateio;
- 3) os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, particularmente adequada a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos;
- 4) o ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos. Em particular, o ABC instrumentaliza cortes seletivos de despesa em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto negativo desses programas. (ALONSO, 1999, p. 14)

Através do sistema de custos, serão geradas informações para os diversos níveis hierárquicos da entidade, para que estes possam decidir com qualidade e competência; sendo de fundamental importância para a avaliação da gestão, através da identificação dos resultados atingidos.

A Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 09) ressalta que o sistema de custos “[...] é um sistema de informações de apoio à gestão, a ser utilizado, no âmbito do governo, tanto pelo órgão executor das políticas públicas como pelos órgãos centrais de planejamento e de controle.”

Sob o ponto de vista operacional, a produção de bens e serviços deve se submeter às seguintes avaliações:

- a) Quase sempre há maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores;
- b) Informações de custos permitem identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos;
- c) Informações de custos podem ser utilizadas para a avaliação do desempenho/performance das pessoas e organizações;
- d) As informações permitem também comparar os custos de determinadas atividades com os benefícios que agregam ao produto disponibilizado para a sociedade, permitindo identificar possibilidades de redução de despesas. (SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL, 2008, p. 10)

Deste modo, a Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 10) entende que a utilização de um sistema de custos “[...] poderá contribuir para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem a adequabilidade de determinadas ações governamentais, tornando mais eficiente o processo de decisão quanto à alocação dos recursos públicos.”

Costa (2004, p. 71) *apud* Dias *et al* (2010, p. 379) expõe que as informações de custos podem suprir diversas necessidades gerenciais na administração pública, destacando-se as seis funções sociais para a contabilidade de custos descrita na Figura 01:

Função Social	Necessidades Gerenciais
Orçamento	As informações de custos podem auxiliar a decisão de alocação de recursos entre várias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros.
Redução e Controle de Custos	A análise do comportamento dos custos pode auxiliar na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.
Ajuste de Preços e Tarifas	Auxiliam no estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando estes são fornecidas a um preço inferior ao custo, como um resultado de políticas governamentais.
Avaliação de Desempenho	Pode auxiliar a mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e o resultado alcançado.
Avaliação de Programas	As informações de custos podem auxiliar nas decisões políticas relacionadas a autorização, modificação e descontinuidade desses.
Outras Decisões Econômicas	A escolha entre as alternativas de ações requer comparação de custo ou receitas incrementais como, por exemplo, decisões de privatização, aceitar ou rejeitar uma proposta de projeto governamental, continuar ou descontinuar um produto ou serviço.

Fonte: adaptado de Costa (2004).

Machado e Holanda (2010, p. 07) expõem que o maior desafio “[...] é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório,

essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca de maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade.”

Assim, o papel da contabilidade de custos é fornecer informações que auxiliem a tomada de decisão em qualquer entidade, seja ela pública ou privada.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou demonstrar a importância de um sistema de apuração de custos no setor público, visando a otimização dos recursos e a satisfação das necessidades da sociedade.

É evidente que os recursos tornam-se cada dia mais escassos, e por outro lado, as necessidades de investimentos são ilimitadas, assim, a qualidade do gasto pode ser entendida através da aplicação dos recursos nas reais necessidades da população, e dessa forma, ao reduzir os custos da prestação de serviços para combater os desperdícios, conseqüentemente aumentará a abrangência dos atendidos. Certamente que com a redução dos custos, maiores investimentos poderão ser concretizados, porém, a qualidade dos serviços prestados à comunidade deve ser mantida.

Para que os interesses da coletividade sejam atendidos, surge a necessidade de vigilância e controle nas entidades públicas, pois os recursos são de terceiros e não da organização.

Nesse sentido, como as entidades existem apenas para centralizar e gerir a aplicação de todos os valores arrecadados, torna-se crucial fazer a verificação do cumprimento das metas estabelecidas. Nessa perspectiva, a controladoria possui ferramentas que auxiliam no processo de controle, para que os gestores estejam embasados com informações corretas, para que tomem posicionamentos que visem o cumprimento das metas organizacionais, atingindo assim, a eficiência e eficácia da gestão.

Diante do contexto, verifica-se que nas entidades públicas é importante conhecer os custos dos produtos e serviços colocados a disposição da população, podendo estes (os custos) ser utilizados como uma ferramenta para auxiliar o gestor na tomada de decisões, além de auxiliar na mensuração da eficiência e eficácia da gestão, por meio dos resultados atingidos.

As informações obtidas através da implantação do sistema de custos devem ser úteis ao processo decisório, deste modo, os benefícios que estas informações proporcionarão aos gestores devem superar os custos necessários para obtê-las.

Como os custos são classificados em diretos e indiretos, as organizações públicas necessitarão identificar alguma atividade para a qual estes custos possam

ser relacionados, para então, separá-los em diretos ou indiretos, visto que, conforme já exposto no desenvolvimento da pesquisa, custos diretos são os custos que podem ser fisicamente identificados para determinado segmento ou atividade; já os custos indiretos são aqueles que necessitam ser rateados, por estarem ligados a mais de uma atividade.

Assim, para a entidade efetuar os cálculos dos custos dos produtos e serviços prestados, deverá decidir por um método de custeio, dentre eles: absorção, variável, padrão, pleno, ou baseado em atividades.

No decorrer do trabalho, foi demonstrado que a implantação do sistema de apuração de custos é uma ferramenta extremamente importante, pois auxiliará na melhoria do desempenho das organizações, bem como na correta aplicação dos recursos, visando a qualidade do gasto no setor público em benefício da sociedade.

Finalmente, são apresentados os estudos sobre a possibilidade da implantação de um sistema de custos na administração pública, sendo constatada a viabilidade dessa implantação. Deste modo, a entidade aplica os recursos que estão disponíveis e também executa seu fim social, que é atender as carências da população.

A implementação de um sistema de apuração de custos não atende somente a necessidade de otimização do gasto no setor público, propiciará também, o atendimento à legislação, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, pois apesar da legislação enfatizar a necessidade do gerenciamento dos custos, poucas entidades públicas o implementaram efetivamente, mesmo sendo uma ferramenta eficaz e necessária para o controle e geração de informações confiáveis.

Contudo, mesmo havendo dificuldades na implantação, a entidade pública deve persistir e focar sua atenção nos benefícios que as informações geradas por tais sistemas propiciarão aos gestores no processo decisório, e no monitoramento dos recursos.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Trimestral. Brasília: ENAP, 1999. Disponível no site: http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=824&Itemid=129. Acessado em 20/09/2010.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica Rubens Famá. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Custos na administração pública**. Rio de Janeiro, 2005. Disponível no site: <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/textos/lrf/arquivos/2005/01.pdf>. Acessado em 02/11/2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

_____. Lei Federal nº. 4320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília: DF, de 23 de março de 1964.

_____. Decreto Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília: Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 08 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

_____. Decreto nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. **Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília: Seção 1 de 24 de dezembro de 1986.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 05 de maio de 2000.

_____. Governo federal. **Sistemas de informações de custos no Governo federal: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo federal**. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal, 2008.

_____. **Manual de Despesa Nacional**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

———. Senado Federal. **Conceitos de auditoria no controle interno**. Disponível no site http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint/insti/conceitos_auditoria.asp. Brasília. Secretaria de Controle Interno. Acessado em 06/10/2010.

———. Controladoria Geral da União. **Gestão de recursos federais: manual para os agentes municipais**. Disponível no site: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/ManualGestaoRecursosFederais/Arquivos/CartilhaGestaoRecursosFederais.pdf>. Brasília, 2005. Secretaria Federal de Controle Interno. Acessado em 29/11/2010.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. **Mensurando a criação de valor na gestão pública**. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, 2004. Disponível no site: <http://www.fdrh.rs.gov.br/escola/1CursoGestaoModerna/Artigo%20Rap.pdf>. Acessado em 02/09/2010.

CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: CRC/RS, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 1997.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIAS, Hélio de Lara; GONDRIGE, Enalto de Oliveira; CLEMENTE, Ademir; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; VOESE, Simone Bernardes. **Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina**. Revista del Instituto Internacional de Costos. Disponível no site: http://www.revistaiic.org/articulos/num5/articulo16_esp.pdf. Acessado em 07/11/2010.

FACCIONI, Victor. **Sistema de controle interno da administração pública municipal: proposta para instituir controle interno nas administrações municipais**. Belém do Pará: TCE/RS, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FLORES, Paulo César. **Controladoria na Gestão Governamental**. São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2006.

FLORIANO, José Cebaldir. LOZECKYI, Jeferson. **A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial**. 5. ed. Revista Eletrônica *Lato Sensu*: UNICENTRO, 2008. Disponível no site: http://web03.unicentro.br/especializacao/Revista_Pos/P%C3%A1ginas/5%20Edi%C3%A7%C3%A3o/Aplicadas/PDF/6-Ed5_CA-SA_Instr.pdf. Acessado em 01/11/2010.

GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos S. Bortolucci. **Controladoria pública municipal: uma perspectiva dos profissionais do controle externo.** Disponível no site: <http://www.unisinos.br/abcustos/pdf/ABC-2007-01.pdf>. ABCustos Associação Brasileira de Custos, 2007. Acessado em 04/10/2010.

GHELMAN, Silvio; COSTA, Stella Regina Reis da. **Adaptando o BSC para o setor público utilizando os conceitos de efetividade, eficácia e eficiência.** COSTA. Disponível no site http://www.aedb.br/seget/artigos06/422_Adapt%20BSC%20efic%20eficacia%20e%20efetivid.pdf. Acessado em 10/10/2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

———. **Orçamento público.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil.** Brasília: Governo Federal, 2010.

MARQUES DA SILVA, Moacir; AMORIM, Francisco Antônio de; SILVA, Valmir Leôncio da. **Lei de responsabilidade fiscal para os municípios: uma abordagem prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMINIANO, Antônio Cezar Amaru. **Introdução à administração.** São Paulo: Atlas, 2000.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas: controladoria governamental.** Curitiba: Juruá, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental.** São Paulo: Atlas, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw Hill, 2006.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Modelagem de sistemas de custos**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade. São Paulo, 1999.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (organizador). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VARTANIAN, Grigor Haig; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **O método de custeio pleno**: uma abordagem conceitual. Revista do Conselho Regional de Contabilidade. São Paulo, 1999.