

Gestão de custos e de resultados na administração pública: uma aplicação do modelo GECON

Ely Célia Corbari

Cristiane Mallmann Huppes

Cícero Soares

Valmir Alberto Thome

Resumo:

Este estudo evidencia a importância e as contribuições da contabilidade de custos no novo ambiente em que a administração pública se insere, destacando a eficiência e a eficácia organizacional, conceitos estes há muito tempo aplicados na iniciativa privada e agora sendo estudados para aplicação na administração pública com vistas à economicidade de suas ações. À luz do moderno paradigma gerencial, a análise terá como base a teoria da Gestão Econômica (GECON) como instrumento de mensuração do valor criado pela gestão pública por meio do seu gerenciamento. O estudo empírico é aplicado com base nos gastos realizados por uma escola da rede municipal de ensino, que presta serviços de ensino fundamental de 1ª a 4ª séries, localizada no município de Cascavel, no Paraná. O estudo revela que é possível a mensuração dos custos deste serviço, bem como a aplicação do sistema GECON com vistas à eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos e de resultados na administração pública: uma aplicação do modelo GECON

Ely Célia Corbari (UFPR) – ely_celia@hotmail.com

Cristiane Mallmann Huppés (UFPR) – cristiane_huppés@hotmail.com

Cícero Soares (UFPR) - ccisoares@gmail.com

Valmir Alberto Thomé (FACINTER) - thome.valmir@gmail.com

Resumo

Este estudo evidencia a importância e as contribuições da contabilidade de custos no novo ambiente em que a administração pública se insere, destacando a eficiência e a eficácia organizacional, conceitos estes há muito tempo aplicados na iniciativa privada e agora sendo estudados para aplicação na administração pública com vistas à economicidade de suas ações. À luz do moderno paradigma gerencial, a análise terá como base a teoria da Gestão Econômica (GECON) como instrumento de mensuração do valor criado pela gestão pública por meio do seu gerenciamento. O estudo empírico é aplicado com base nos gastos realizados por uma escola da rede municipal de ensino, que presta serviços de ensino fundamental de 1^a a 4^a séries, localizada no município de Cascavel, no Paraná. O estudo revela que é possível a mensuração dos custos deste serviço, bem como a aplicação do sistema GECON com vistas à eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos.

Palavras-chave: Administração Pública. Contabilidade de Custos. Gestão Econômica.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

O atual cenário econômico, mediante o ambiente institucional competitivo, tem estimulado as empresas a aumentar a eficiência em seu processo produtivo. Como resultado desse processo, obtêm-se produtos com maior qualidade e variedade, a preços mais acessíveis. Esse ambiente empresarial afeta o comportamento dos indivíduos, influenciando suas necessidades e desejos, o que resulta em mudanças nos valores, já que esses indivíduos passam a exigir produtos diversificados a preços baixos e sem prejuízo da qualidade.

A sociedade, habituada à oferta de produtos de qualidade e à maior possibilidade de escolha, passa a exigir estas mesmas características também com relação aos produtos e serviços advindos da administração pública. Essa configuração colocou a administração pública sob pressão quanto à eficiência e à eficácia na gestão dos recursos públicos disponíveis, tendo em vista que a sociedade observa com insatisfação o aumento da carga tributária, enquanto os serviços deixam de ser prestados com a eficiência e a qualidade desejadas.

Aliado às mudanças no mundo empresarial encontra-se o processo de democratização a que o Brasil foi submetido nas décadas de 80 e 90, possibilitando ao cidadão maior participação na gestão dos recursos públicos e exigindo das organizações públicas a prestação de contas dos resultados alcançados no gerenciamento desses recursos. Emerge, assim, a partir da década de 90, a Gestão Pública Gerencial no Brasil, também conhecida como Administração por Resultados. Essa fase da Administração Pública preocupa-se com a eficiência do Estado, obtida por meio do gerenciamento dos custos e da qualidade dos serviços públicos, e volta-se para a eficácia governamental.

Nesse contexto, a contabilidade de custos, com seus métodos de mensuração de valor com vistas a melhores resultados na administração dos recursos públicos, passa a ser importante ferramenta na busca da eficiência governamental. A exigência da economicidade dos recursos utilizados no processo de produção de bens e serviços públicos, assim como o planejamento e o controle das ações governamentais, passam a ser geridos por meio da contabilidade de custos.

Tendo em vista essa alteração do cenário econômico e a conseqüente necessidade de gerenciamento dos recursos públicos, o presente estudo pretende investigar a importância da contabilidade de custos e as contribuições do modelo de Gestão Econômica – GECON – na análise da aplicação dos recursos públicos. Quanto aos objetivos, o estudo centrará esforços na discussão do papel da contabilidade de custos como ferramenta gerencial da administração pública e na proposição do sistema GECON como modelo de mensuração do resultado econômico das atividades do setor público e como possibilidade de mensuração da informação dos benefícios que esse setor gera para a sociedade.

Metodologicamente, à luz de Gil (2006), classifica-se a presente pesquisa, quanto aos objetivos, como exploratória, de procedimento bibliográfico, com abordagem ao problema classificado como estudo de caso, ou seja, aplicação empírica do sistema GECON nos serviços de ensino fundamental prestados em uma escola do município de Cascavel, no estado do Paraná.

2 As transformações político-administrativas do Brasil e a necessidade da contabilidade de custos na administração pública

A compreensão do ambiente organizacional e do estágio atual observado na administração pública requer uma contextualização histórica de como o Estado brasileiro se desenvolveu. Partindo de uma perspectiva histórica, verifica-se que a administração pública evoluiu através de três modelos básicos que se sucederam no tempo, sem, contudo, serem completamente suplantados: a Administração Pública Patrimonialista, a Burocrática e a Gerencial.

O primeiro modelo implementado na administração pública brasileira – a Administração Pública Patrimonialista – é originário do tempo em que o Brasil era colônia de Portugal e o Estado brasileiro era comandado por um rei. Esse período se caracterizou pela ausência da distinção entre o patrimônio público e o particular, pois o aparelho do Estado funcionava como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares (servidores) possuíam *status* de nobreza real (GRANJEIRO; CASTRO, 1996).

Na tentativa de coibir os abusos do Patrimonialismo, emerge, na segunda metade do século XIX, a Administração Burocrática, fundamentada na racionalidade weberiana. Nesse período, a administração pública brasileira incorporou de forma intensa a racionalidade consubstanciada na teoria legal-racional de Max Weber, criando um conjunto de normas e legislação específicas a fim de orientar o formalismo, a impessoalidade, a padronização e o controle de procedimentos, bem como objetivar a profissionalização dos serviços públicos através de carreira, hierarquia funcional e sistema de mérito. Com a Administração Pública Burocrática, estabeleceram-se regras rígidas para o funcionamento da máquina estatal, com controles *a priori* e voltados ao processo, tanto na admissão de pessoal e na aquisição de materiais e serviços, como no atendimento ao público (MENEZES, 2002).

Osborne e Gaebler (1995) criticam esse período, ponderando que, ao se tentar controlar rigidamente a administração pública, acabou-se por estabelecer um modelo obsessivo por ditar o modo como as coisas deveriam ser feitas – regulando os procedimentos, controlando os insumos, mas ignorando os resultados. O Estado tornou-se excessivamente controlado nos processos, tornando-se fim em si mesmo, incapaz de voltar-se para os

resultados de seus serviços prestados. Em virtude da auto-referência do Estado, a eficácia foi relegada a um plano secundário.

Na segunda metade do século XX, principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, emerge a Administração Pública Gerencial como resposta, de um lado, ao aumento das funções econômicas e sociais do Estado, e de outro, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial (GRANJEIRO; CASTRO, 1996). Esse modelo, denominado “governo empreendedor” por Osborne e Gaebler (1995), preocupa-se com a eficiência do Estado, buscando o gerenciamento dos custos e a qualidade dos serviços públicos. O Estado é orientado para o desenvolvimento de uma cultura gerencial com vistas à eficácia de suas organizações.

Para Osborne e Gaebler (1995, p. 21), “a gestão pública empreendedora adota princípios de gestão de negócios – como atendimento ao cidadão como cliente, pró-atividade, iniciativa e autonomia gerencial, controle por objetivos e metas ou governo por parcerias”. Isso, porém, não significa que se deve governar como quem administra uma empresa, a qual visa à obtenção de lucros, mas, sim, gerenciar com eficiência os recursos tributários coletados, para promover, com maior eficácia, o bem-estar social.

O esgotamento do modelo de gestão burocrática, que enfatiza controles formais e o estrito cumprimento das leis, permitiu o advento da gestão por resultados, que requer, por sua vez, uma abordagem gerencial orientada para os resultados efetivamente alcançados pela administração pública. A Gestão Pública Gerencial preocupa-se com a melhoria do desempenho dos recursos públicos destinados a produtos e serviços, orientados para a maior economicidade e qualidade.

Essas alterações na cultura organizacional pública implicam a incorporação de valores da administração privada, tais como a eficiência, a produtividade e a qualidade, bem como a busca por resultados em um contexto de gerenciamento para a eficácia. Herzlinger (apud REIS et al., 2005) argumenta que, na organização pública, a importância da contabilidade gerencial é maior que nas atividades empresariais, tendo em vista a possibilidade de gerenciamento de diferentes negócios, dando ênfase maior à produtividade das atividades desenvolvidas para o bem comum. Nesta perspectiva, Afonso (2000) aponta que os governos têm extrema dificuldade em reduzir seus gastos, em grande parte, por não disporem de sistemas de controle de custos ou por possuírem sistemas inadequados. Para o autor, faltam instrumentos gerenciais mais eficazes na determinação dos gastos e insumos que prejudicam os resultados da administração pública.

A necessidade de implementação da contabilidade de custos na administração pública está presente nos dispositivos legais, em especial na Lei Complementar nº. 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelecendo em seu art. 4º, I, que a Lei de Diretrizes Orçamentária disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. O art. 50 da referida Lei, em seu parágrafo 3º, dispõe que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a Administração Pública “manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Tendo em vista que a LRF é um dos instrumentos que visam à implementação do ambiente gerencial votado para os resultados, a referida Lei buscou estabelecer aos órgãos públicos a obrigatoriedade de implementar ações visando à eficiência por meio do controle de custos e, também, à avaliação dos resultados obtidos pelos programas financiados com recursos públicos. Um sistema de custeio possibilita informações que objetivam a máxima eficiência produtiva, alcançada, principalmente, pela melhor combinação e alocação dos recursos disponíveis, na busca de níveis ótimos de produção. Conhecer os custos de serviços e de bens públicos possibilita técnicas de produção empregadas que conduzem à máxima

relação entre serviços prestados, ou produção obtida, e a quantidade de recursos públicos empregados.

Diante do exposto, faz-se necessária a identificação dos custos dos bens e serviços da administração pública e, para isso, importa saber o conceito de custo. Martins (2003, p. 25) define o custo como sendo o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”. O conceito apresentado enfatiza a produção, e esta nos faz imaginar um bem de consumo tangível. No entanto, é possível estender o conceito também a atividades de serviços, ou seja, a bens intangíveis, pois a essência do conceito está na noção de “consumo”, ou seja, se há um produto ou serviço à disposição do consumidor ou do cliente contribuinte, há também o consumo de bens e serviços para que os produtos/serviço seja realizados.

Hansen e Mowen (2003, p. 61) definem custos como sendo “o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos e serviços que se espera que tragam um benefício atual ou futuro para a organização”. O termo equivalente é descrito pelos autores como aqueles gastos realizados que estão à disposição da produção de bens e serviços, ou seja, a estrutura física operacional necessária para que ocorra a prestação do serviço ou produção dos bens.

Para Padoveze (2004), os custos são aqueles gastos realizados pelas organizações que farão nascer outros produtos e serviços. Garrison e Noreen (2001) pontuam que os custos estão associados a diversos tipos de organizações, sejam elas comerciais, não-comerciais, industriais, de varejo ou de serviços. A classificação mais comum encontrada para os custos é: i) materiais diretos, que são aqueles que se tornam parte integrante de um produto acabado; ii) mão-de-obra, que se refere aos recursos humanos necessários para a realização da produção ou para a elaboração e prestação de serviços; e iii) custos indiretos, que são aqueles custos cuja identificação ao produto ou serviço implica algum rateio.

Atkinson et al. (2000, p. 125) definem custos como sendo “o valor monetário de bens e serviços para se obter benefícios reais ou futuros”. Alterando-se as últimas palavras deste conceito, é possível estendê-lo para a administração pública, ou seja, os custos, na área pública, são os valores de bens e serviços consumidos para a prestação de serviços à sociedade, tanto em suas perspectivas presentes como futuras.

Tendo em vista que os recursos públicos são limitados, a importância dos custos na administração pública reside na busca da identificação do consumo dos gastos realizados por programas de governo, os quais, aliados a um bom sistema de informações, propiciam simulações das diversas aplicações possíveis de recursos a fim de atender ao interesse da coletividade. Afonso (2000) expõe que os custos são acompanhados e mensurados de forma que possam prestar informações que subsidiem o planejamento seguro de um orçamento, com projeto e atividades de grau relevante à população, tendo como consequência temente, à diminuição do déficit público, à eficiência e a transparência dos atos perante a sociedade.

Nessa perspectiva, Miranda Filho (2003, p. 50) corrobora expondo que um sistema de custos na Administração Pública possibilita:

- a) a mensuração dos custos sociais de cada uma das diversas ações de governo, revelando para a sociedade os recursos sacrificados para realizar as ações de governo;
- b) a apuração dos custos organizacionais das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos gastos de funcionamento de cada uma das organizações públicas, revelando o sacrifício de recursos para realizar as atividades diversas de uma organização pública.

Sob este enfoque, a contabilidade de custos possui métodos que oportunizam informações internas, ou seja, que auxiliam o processo de gestão, a fim de propiciar a melhor alocação de recursos públicos, e informações externas, possibilitando o controle social por

meio de informações que permitem a avaliação, pela sociedade, da eficiência na aplicação dos recursos públicos.

A apuração dos custos das atividades públicas permite, ainda, a seleção de um *mix* de programas governamentais, a fim de atender às necessidades sociais. A definição do conjunto de programas governamentais ocorre por meio da seleção de um conjunto de atividades prioritárias, levando em consideração os custos envolvidos para disponibilizar produtos e/ou serviços públicos. O gerenciamento de custos possibilita o desenvolvimento de maior número de atividades, tendo como consequência, maior volume de prioridades sociais atendidas.

Tendo em vista o grande número de necessidades sociais e a escassez dos recursos públicos, as decisões em relação à aplicação dos mesmos partem da premissa de que, ao se aplicar recursos em uma determinada atividade, exclui-se a aplicação deste mesmo recurso em outra atividade alternativa. Incorpora-se, nessa perspectiva, o conceito de custo de oportunidade social, pois, sendo os recursos limitados, haverá necessidade de escolha da aplicação dos recursos em diferentes alternativas. Em outras palavras, os gestores públicos, no gerenciamento dos recursos públicos escassos, enfrentam a situação de ter de escolher entre dois ou mais programas de governo e necessitam optar por um programa em detrimento de outros.

Rezende (2001) corrobora essa noção de oportunidade social ao apresentar um estudo realizado pelo Banco Mundial para a Tanzânia, local em que existe competição entre os recursos destinados à educação primária e os destinados à educação superior. Constatou-se, nesse estudo, que o custo de oportunidade de enviar um estudante para a universidade equivale a não enviar 238 estudantes para a escola primária. Assim, o custo de oportunidade social de um universitário formado representa 238 estudantes sem escola primária. Nessa perspectiva, o resultado de uma decisão decorre do confronto entre o benefício gerado à sociedade pela ação governamental escolhida e o benefício que seria obtido pela alternativa abandonada.

Embora haja distinção entre custos contábeis e custo de oportunidade, os custos contábeis fornecem informações que auxiliam os agentes públicos na decisão da melhor alternativa mediante o custo de oportunidade. Ou seja, de posse da informação de quanto determinado projeto consumirá em termos de recursos, será possível compará-lo a outras oportunidades de aplicação. Estas escolhas são habituais para os gestores públicos que se defrontam com recursos limitados para fazer frente às necessidades ilimitadas da sociedade.

A decisão de aumentar gastos em um determinado setor implica a redução de gastos em outros setores. Assim, a decisão de desenvolver um programa em detrimento de tantos outros necessários à sociedade é facilitada pelo processo sistemático no planejamento dos custos de cada atividade. O conhecimento dos custos do programa facilita o acompanhamento permanente destes que, aliados a um sistema de informação, viabilizam o controle no cumprimento de metas, possibilitando ações corretivas. Essa perspectiva implica a necessidade da implementação de um sistema de custos aliado a um sistema de informações que oriente e dê suporte às decisões racionais dos gestores na escolha de programas que melhor atendam às necessidades sociais.

Nessa perspectiva, torna-se imprescindível, no processo de planejamento governamental, a manutenção de um sistema de custos capaz de fornecer informações que subsidiem o processo decisório nas organizações governamentais, a fim de permitir aos gestores melhores escolhas na aplicação dos recursos públicos, e à sociedade, a possibilidade de exercer o controle social. Tendo em vista que as atividades do poder público estão voltadas, quase que exclusivamente, para a prestação de serviços e para a construção de obras públicas, a gestão dos custos está relacionada à consecução da missão da organização pública de forma eficiente no que diz respeito ao bom gerenciamento dos recursos públicos, objetivando-se o bem estar social.

3 Eficiência e eficácia na gestão pública: sua avaliação por meio da gestão econômica

Com escopo de garantir o bom andamento da máquina administrativa, a Constituição Federal Brasileira estabeleceu a eficiência como um princípio constitucional a ser observado pela administração pública na execução de suas atividades, objetivando a realização de suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional.

Para Di Pietro (2002), o princípio da eficiência apresenta-se sobre dois aspectos, podendo tanto ser considerado em relação à forma de atuação do agente público, do qual se espera melhor desempenho possível de sua atuação e atribuições, para lograr os melhores resultados, como também em relação ao modo racional de se organizar, estruturar, disciplinar a administração pública, e também com o intuito de alcance de resultado na prestação de serviços públicos.

Osborne e Gaebler (1995) lembram que Administração Pública Gerencial, chamada pelos autores de Administração por Resultados, preocupa-se com a eficiência do Estado, buscando o gerenciamento dos custos e a qualidades dos serviços prestados, mas preocupa-se, também, com a eficácia dos resultados por meio da promoção econômica e da satisfação das necessidades sociais.

Importa ressaltar que, embora eficiência e eficácia digam respeito à forma com que a administração pública orienta suas ações, os seus fins não são os mesmos. Bio (1985, apud CATELLI, 2001, p. 65) facilita a compreensão dos conceitos de eficiência e eficácia quando discorre que “eficácia diz respeito a resultados (...), trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade”; a eficiência, por sua vez, “diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas (...) definida pela relação entre volumes produzidos e recursos consumidos”.

Gibson et al. (1988, apud CATELLI, 2001, p. 64) explicam que, “do ponto de vista da sociedade, a eficácia é o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos – dentro das restrições de recursos limitados”. Dessa forma, a eficácia diz respeito ao cumprimento da missão da organização pública. Está relacionada à idéia dos resultados decorrentes de suas atividades, à realização de suas metas e objetivos, com vistas ao atendimento de sua missão e seu propósito básico. Esta concepção é defendida por Osborne e Gaebler (1995), quando preconizam que a administração pública por resultado visa a um governo orientado pela sua missão e seus objetivos.

Assim, enquanto a eficácia diz respeito aos fins, isto é, aos resultados efetivamente alcançados, a eficiência refere-se aos meios, ou seja, ao modo certo de se fazer as coisas, podendo ser definida pela relação entre quantidade produzida e recursos consumidos. A eficiência aproxima-se da noção de economicidade e pressupõe a idéia de se fazer mais com menos, sem perder o foco na qualidade. Visa a atingir os objetivos pela boa prestação de serviços, do modo mais simples, rápido e econômico, elevando a relação custo-benefício dos recursos públicos. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual a ação deve ser feita ou executada, a fim de que os recursos sejam aplicados de forma mais racional possível. Para Rezende (2001, p. 121), o conceito de eficiência diz respeito “à apuração da racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas são utilizados” e implica “a seleção da forma pela qual a produção de determinado bem ou serviço deve ser efetuada de modo que minimize o respectivo custo”. Assim, uma administração pública eficiente é aquela que consegue os melhores resultados com menor dispêndio possível de recursos, e é eficaz quando esses resultados alcançam os objetivos, ou seja, quando a administração pública cumpre sua missão.

Alonso (1999, p. 44) alerta para a necessidade da contabilidade de custos avaliar a eficiência pública na aplicação de seus recursos, expondo que “se não há medida de custo não

se pode medir a eficiência, pois esta define-se como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los”. Dessa forma, a eficiência e a eficácia passam a ser o novo paradigma das organizações públicas, visando à obtenção de melhores resultados na determinação da alocação dos recursos físicos, financeiros, econômicos e tecnológicos.

Mas como avaliar o nível de eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos? Peleias (1992, p. 56) expõe que “avaliar reporta-se à idéia de fazer uma apreciação, um julgamento ou atribuir um conceito diante de expectativas preestabelecidas”. Assim, a avaliação do nível de eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos é possível por meio da existência de padrões preestabelecidos. Catelli (2001, p. 197) corrobora expondo que “avaliar um desempenho passa a ser, assim, um meio para se tomar decisões adequadas”. Para este autor, a avaliação de desempenho constitui um processo complexo que incorpora, “além das características informativas necessárias para se julgar adequadamente um desempenho, requisitos essenciais para se integrar ao processo e gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle”. Sob este enfoque, a avaliação de desempenho integra-se ao processo de gestão, visando à otimização na aplicação dos recursos na busca da eficiência organizacional.

Para que a avaliação possa ser elaborada, faz-se necessário estabelecer padrões de informação. Uma das possibilidades de encontrar padrões na avaliação do desempenho público consiste em conferir os valores pelo mercado, como *benchmark* das atividades públicas. Trosa (2001, p. 116) explica o termo *benchmarking*, cujo significado consiste “em pedir às organizações públicas para mensurar seus resultados e seus custos e compará-los aos ‘melhores’ prestadores de serviços equivalente no setor público ou privado”. Depreende-se daí que há padrões de referência que medem os produtos, serviços, ou atividades em relação aos melhores níveis de desempenho que possam existir dentro ou fora das organizações. Farina et al. (1997, p. 143) reforçam o conceito de “*benchmarking*, definindo-o como o processo pelo qual as firmas identificam as melhores práticas em seu setor e avaliam quão distantes estão desse padrão de comportamento, permitindo estimular programas que levem à adoção dessas melhores práticas”. Desta forma, o *benchmarking*, para a avaliação dos custos na administração pública, consiste na comparação dos seus custos com praticados pelo mercado, que representam parâmetros de excelência, tendo em vista que as instituições que compõem o mercado possuem as melhores práticas empresariais na busca pela sua continuidade em um mundo de concorrência.

Na contabilidade, a metodologia construída que compara os custos realizados pela administração pública com os custos práticos pelo mercado é o sistema GECON – Gestão Econômica. O modelo traz uma contribuição efetiva para a mensuração da eficiência organizacional, tendo como *benchmarking* o mercado, e como parâmetro de comparação, os custos realizados.

Ao se analisar os pressupostos da Administração por Resultados, preconizada por Osborne e Gaebler (1995), que visa, entre outros aspectos, a uma administração pública empreendedora, competitiva, orientada pela missão e objetivos, e, principalmente, voltada para o mercado, observa-se que o sistema GECON possui a metodologia mais adaptada a esta filosofia, tendo em vista seu objetivo de comparar os resultados auferidos com os praticados do mercado.

O sistema GECON, por meio da metodologia de comparação do desempenho da gestão governamental com as práticas desempenhadas pelo mercado, possibilita o questionamento da eficiência com que estão sendo geridos os recursos públicos. Nesse sentido, o Estado deixa ser avaliado pela auto-referência e passa a ser avaliado pela comparação com as melhores práticas realizadas na sociedade, possibilitando a avaliação do valor criado na gestão dos recursos públicos.

Catelli, idealizador do modelo, define GECON como Administração por Resultado, cujo objetivo é a eficácia empresarial organizacional obtida pela otimização dos resultados

por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacionais. A fim de assegurar a eficiência e objetivar a eficácia organizacional, o sistema GECON compreende dois sistemas: o de gestão e o de informação. O sistema de gestão diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle das atividades e é estruturado com base na missão da organização, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo e planejamento estratégico que busca, em última instância, a excelência e a otimização do desempenho econômico da organização. O sistema de informação, por sua vez, utiliza fundamentalmente conceitos e critérios que atendem às necessidades informativas dos diversos gestores da organização para seu processo de tomada de decisão na busca de impulsionar as diversas áreas a implementar ações que otimizem o resultado global da organização (CATELLI et al., 2001).

O sistema GECON tem como preocupação básica espelhar, em termos econômico-financeiros, o que ocorre nas atividades operacionais da organização, tendo como base para a avaliação que uma atividade qualquer desempenhada pelo Estado tem um valor econômico correspondente à melhor alternativa disponível na sociedade para obtenção de seu serviço. Dessa forma, os eventos são mensurados por receitas e custos, gerando, assim, resultados econômicos.

Para a mensuração do resultado econômico na administração pública, os parâmetros de criação de valor requerem a aplicação de medidas de quantidades, volumes, preços dos recursos, de bens e serviços comparados aos bens e serviços similares do mercado. Para Catelli et al. (2001, p. 5), os critérios de mensuração adotados no sistema GECON derivam de três princípios básicos, que são: “o valor é criado em cada transação”; “a medida do valor é dada pelo mercado”; e, “a criação do valor é identificada com a decisão que a produz”.

Assim, o resultado econômico das entidades públicas forma-se a partir de suas atividades, que se caracterizam pelo processamento de recursos escassos e são, portanto, possuidoras de valores econômicos na geração de bens ou serviços públicos. Nesse processamento, o consumo de recursos é expresso através de custos (custo variável), enquanto os bens ou serviços produzidos expressam as receitas.

Catelli et al. (2001, p. 89) expõem que “para se identificar o valor criado pela gestão pública deve-se ter como ponto de partida o conceito econômico de custo de oportunidade, o qual compara o uso de um recurso com o seu melhor uso alternativo na busca de avaliar a melhor relação custo-benefício”. Assim, o valor é criado quando um bem produzido ou um serviço prestado atinge um valor de mercado superior ao valor dos recursos consumidos. Esse conceito é reforçado por Slomski (2001, p. 46), que defende a importância de se ter presentes alguns pressupostos para a mensuração do resultado em entidades públicas, os quais são:

- I. se não existisse o serviço público, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista para a contratação do serviço;
- II. a entidade pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento do bem-estar social da coletividade;
- III. o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos para a manutenção das atividades públicas.

Uma implicação desses pressupostos é que a aplicação do custo de oportunidade, expresso pelo valor da melhor alternativa rejeitada, constitui critério de determinação da receita – do valor econômico criado – pelos serviços, projetos e entidades públicas (OLIVEIRA, 1999). Assim, a apuração da receita econômica se dá pela multiplicação do custo de oportunidade (atividade rejeitada) pelos serviços que ela tenha efetivamente executado. De acordo com Ribeiro Filho (2001), a receita econômica seria assim determinada: $RE = NSP \times CO$, onde:

RE = Receita Econômica

NSP = Número de Serviços Prestados

CO = Custo de Oportunidade

Nessa perspectiva, a receita econômica da administração pública deve ser baseada no custo de oportunidade obtido por meio dos serviços que o usuário desprezou ao optar pelos serviços públicos, ou seja, o melhor preço de mercado.

4 Mensuração do resultado público: uma análise empírica da aplicação do sistema GECON

Para mensurar os resultados econômicos, o presente trabalho faz um estudo de caso de uma escola municipal de Cascavel, no Paraná, que presta serviço público de ensino fundamental de 1ª a 4ª séries em dois turnos, manhã e tarde. As informações trazidas à análise foram obtidas por meio de entrevista com a direção da escola, bem como de observações realizadas *in loco*.

A referida instituição de ensino conta com uma estrutura física de 4.526 m², mais o espaço esportivo destinado às atividades físicas e artísticas dos 278 alunos a que atende. Para executar os serviços, a escola conta com quadro de vinte funcionários. Os valores inerentes aos gastos consumidos para a manutenção desta estrutura serão expostos no decorrer deste trabalho.

Inicialmente, para aplicação do modelo proposto – GECON –, faz-se necessária a apuração da receita econômica dos serviços, representada, neste caso, pelo menor preço praticado no mercado, significando, assim, a receita dos serviços de educação prestados pelo poder público. Dessa forma, para mensurar a receita econômica gerada pela escola, é necessário conhecer os menores preços de mercado à vista, isto é, os menores preços praticados pelas escolas particulares atuantes no município de Cascavel, demonstrados na Tabela 1 abaixo.

Tabela 1 – Menor Preço de Mercado (Custo de Oportunidade)

Descrição	Menor Preço de Mercado (Custo de Oportunidade)
Mensalidade do Ensino de Pré III	215,00
Mensalidade do Ensino de 1ª Série	230,00
Mensalidade do Ensino de 2ª Série	230,00
Mensalidade do Ensino de 3ª Série	230,00
Mensalidade do Ensino de 4ª Série	230,00

Os valores que constam da Tabela 1 representam o menor preço de mercado que o cidadão rejeitou (custo de oportunidade) ao optar pela educação pública municipal. De posse deste valor, a mensuração da receita econômica se dá pela multiplicação dos serviços educacionais prestados pela escola municipal – ou seja, o número de alunos que estão matriculados nas respectivas classes – pelo custo da mensalidade no mercado (vide Tabela 1, segunda coluna – custo de oportunidade), conforme demonstração a seguir:

Tabela 2 – Apuração da Receita Econômica

Serviços Prestados pela Escola Municipal	Quantidade	Custo de Oportunidade	Receita Econômica
Ensino de Pré III	27	215,00	5.805,00
Ensino de 1ª Série – Turma Manhã	35	230,00	8.050,00
Ensino de 1ª Série – Turma Tarde	36	230,00	8.280,00
Ensino de 2ª Série – Turma Manhã	31	230,00	7.130,00

Ensino de 2ª Série – Turma Tarde	34	230,00	7.820,00
Ensino de 3ª Série – Turma Manhã	28	230,00	6.440,00
Ensino de 3ª Série – Turma Tarde	31	230,00	7.130,00
Ensino de 4ª Série – Turma Manhã	29	230,00	6.670,00
Ensino de 4ª Série – Turma Tarde	27	230,00	6.210,00
Total			63.535,00

Quanto aos dados apontados na Tabela 2, a primeira coluna diz respeito às turmas ou classes disponibilizadas pela escola. Na segunda coluna, está relacionado o número de alunos em cada classe que, multiplicado pelo custo de oportunidade (terceira coluna), resulta na receita econômica. Obtém-se, assim, a mensuração da receita econômica, tendo como base o custo de oportunidade, ou seja, a valor da melhor alternativa rejeitada multiplicada pela quantidade de serviços prestados.

É importante destacar que a receita econômica apresentada neste estudo de caso difere do enfoque dado pela receita na contabilidade pública tradicional, cuja concepção está diretamente vinculada à arrecadação tributária, independe da contraprestação de serviços ou da entrega de produtos. Entretanto, Slomski (2005, p. 96) argumenta que a receita tributária representa, tão somente, uma “integralização de capital”, meios de financiamentos das atividades públicas. A fundamentação do autor está em Sprouse e Moonitz (1962) apud Slomski (2005), que escrevem que uma receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) durante aquele período. Dessa forma, a mensuração da receita econômica se fundamenta no valor de troca atribuído aos produtos e serviços por meio do mercado.

Após a mensuração da receita econômica, faz-se necessário apurar os custos de produção dos serviços educacionais prestados. Para estimar os custos, foram levantados os gastos mensais da escola que constitui objeto desta pesquisa, no mês de novembro de 2006, excluídos os investimentos e as obras efetuadas. Os dados relativos aos custos apurados foram os seguintes:

Tabela 3 – Recursos Consumidos

Recursos consumidos	Valor (R\$)	Recursos consumidos	Valor (R\$)
Despesas com Pessoal	25.697,51	Água e Esgoto	426,98
Material Pedagógico	3.336,00	Energia Elétrica	508,54
Material Escolar	4.809,40	Telefone	346,78
Medicamentos e Materiais Médicos	153,67	Manutenção Diversa	2.845,83
Material de Expediente	426,56	Depreciação da Estrutura Física	1.250,00
Material de Limpeza	728,09	Depreciação de Móveis e Equip.	384,00
Livros	1.247,40	Material Artístico e Esportivo	920,65
Gás e utensílios de cozinha	423,00	Outras Despesas	678,54

Na tabela acima, a primeira e a terceira coluna descrevem os elementos de custos consumidos na execução da prestação dos serviços. A segunda e a quarta coluna dizem respeito aos valores monetários consumidos pelos elementos de custos. Salienta-se que estão fora desta relação de elementos de custos os gastos com transporte e alimentação escolar, pois estes serviços são financiados por recursos específicos de convênios e, por não constarem do pacote de serviços oferecidos pelas escolas particulares, foram excluídos do custo de ensino desta unidade escolar.

Uma vez identificados os elementos de custos necessários para a execução dos serviços, o passo seguinte é identificar o custo a ser atribuído a cada produto (serviços prestados). Para a mensuração do resultado econômico, o custo é calculado pelo método do

custeio direto, que despreza os custos fixos, tendo em vista que não são diretamente identificados aos produtos. A premissa básica do custeio direto é a de que somente os custos claramente identificados aos produtos ou serviços oferecidos (chamados de diretos ou variáveis) devem ser apropriados. Os demais custos necessários para manter a capacidade instalada (indiretos ou fixos) devem ser desconsiderados em termos de custo do produto.

Dessa forma, objetivando separar o gastos com pessoal para fins de apropriação aos serviços prestados de forma direta ou indireta, a Tabela 4 a seguir evidencia o grupo de professores, direção e pessoal de apoio com os respectivos salários recebidos mensalmente.

Tabela 4 – Relação de Cargos e Salários

Função	Valor (R\$)	Função	Valor (R\$)
Diretor	3.262,90	Professor Suplente	1.054,82
Coordenador	2.716,40	Professor Suplente	1.223,59
Secretária	767,68	Professor – Pré III	997,09
Bibliotecário	844,16	Professor – 1ª Série Manhã	1.363,22
Servente	703,10	Professor – 1ª Série Tarde	1.130,39
Servente	776,62	Professor – 2ª Série Manhã	1.151,72
Guarda Noturno (vigia)	815,18	Professor – 2ª Série Tarde	1.162,38
Zeladora	631,87	Professor – 3ª Série Manhã	1.173,05
Zeladora	769,16	Professor – 3ª Série Tarde	1.016,64
Zeladora	754,22	Professor – 4ª Série Manhã	1.317,01
Zeladora	703,10	Professor – 4ª Série Tarde	1.363,22

Nas despesas com pessoal, estão inclusos, além dos salários, os encargos sociais e o vale-transporte dos funcionários. Todos os cargos são para exercer carga horária semanal de quarenta horas, exceto o de professor, cuja carga horária é de vinte horas semanais. Observe, na Tabela 4, que há diferença de salários para uma mesma função, decorrente do tempo de serviço prestado pelo profissional ao Município.

Com base nas Tabelas 3 e 4, foram mensurados os seguintes custos diretamente identificados aos produtos:

Tabela 5 – Custos Diretamente Identificados

Turmas	Professores	Mat. Pedag.	Mat. Escolar	Total
Turma Pré III	997,09	324,00	467,1	1.788,19
1ª Série – Turma Manhã	1.363,22	420,00	605,5	2.388,72
1ª Série – Turma Tarde	1.130,39	432,00	622,8	2.185,19
2ª Série – Turma Manhã	1.151,72	372,00	536,3	2.060,02
2ª Série – Turma Tarde	1.162,38	408,00	588,2	2.158,58
3ª Série – Turma Manhã	1.173,05	336,00	484,4	1.993,45
3ª Série – Turma Tarde	1.016,64	372,00	536,3	1.924,94
4ª Série – Turma Manhã	1.317,01	348,00	501,7	2.166,71
4ª Série – Turma Tarde	1.363,22	324,00	467,1	2.154,32
Total	10.674,72	3.336,00	4.809,40	18.820,12

É importante observar que os custos diretos representados na Tabela 5 dizem respeito aos professores e aos materiais pedagógico e escolar, identificados diretamente em cada classe que promoveu seu consumo mediante o benefício do serviço. Os demais elementos de custos relacionados nas Tabelas 3 e 4 fazem parte dos custos fixos e estão indiretamente ligados aos serviços prestados, necessitando de rateio (divisão proporcional) dos respectivos valores para

a apropriação a cada serviço. A adoção do custeio direto pela gestão econômica ocorre por se considerar arbitrário o uso de rateio, já que não há uma preocupação com o efetivo relacionamento (causa) destes custos com os serviços/produtos prestados (CATELLI et al., 2001).

Tendo em vista que cada gestor é responsável pela sua área, sem perder de vista o resultado da organização pública como um todo, o método de custeio direto torna-se mais apropriado porque evita a penalização de uma determinada área por custos não incorridos ou por custos sobre os quais não se possui controle. A idéia é que as áreas respondam por eventos sobre os quais tenham responsabilidade, e as eficiências ou ineficiências não sejam transferidas para outras áreas e nem repassadas aos produtos e serviços. Catelli e Santos (2006, p. 13) apresentam a apuração do resultado econômico partindo da aplicação do custeio direto, expondo que: mediante o custeio direto, a receita econômica deduzida dos custos diretamente incorridos por esses serviços e projetos, expressa a margem de contribuição que, por conseguinte, deduzidos os custos fixos da entidade, expressa o valor econômico agregado pela organização.

Uma vez calculada a receita econômica e os custos pelo método do custeio direto, ambos já definidos e justificados conceitualmente, o passo seguinte é a identificação do resultado econômico de cada serviço prestado, por turma e por aluno atendido.

Tabela 6 – Resultado Econômico por Aluno

Turmas	Receita Econômica	Custos Diretos	MC por Turma	Nº de Alunos	MC por aluno
Turma Pré III	5.805,00	1.788,19	4.016,81	27	148,77
1ª Série – Turma Manhã	8.050,00	2.388,72	5.661,28	35	161,75
1ª Série – Turma Tarde	8.280,00	2.185,19	6.094,81	36	169,30
2ª Série – Turma Manhã	7.130,00	2.060,02	5.069,98	31	163,55
2ª Série – Turma Tarde	7.820,00	2.158,58	5.661,42	34	166,51
3ª Série – Turma Manhã	6.440,00	1.993,45	4.446,55	28	158,81
3ª Série – Turma Tarde	7.130,00	1.924,94	5.205,06	31	167,91
4ª Série – Turma Manhã	6.670,00	2.166,71	4.503,29	29	155,29
4ª Série – Turma Tarde	6.210,00	2.154,32	4.055,68	27	150,21
Total	63.535,00	18.820,12	44.714,88	278	160,84

A tabela acima demonstra a margem de contribuição (MC) de cada serviço prestado, bem como a margem de contribuição de cada aluno atendido, possibilitando avaliar os resultados obtidos pela administração pública na prestação de serviços educacionais. A margem de contribuição por turma, obtida por meio da subtração dos custos diretos da receita econômica, possibilita a demonstração do valor criado pela administração pública à sociedade, por meio de cada serviço educacional prestado, mensurados de forma individualizada. Da mesma forma, a margem de contribuição por aluno, demonstra a riqueza gerada por aluno atendido decorrente da gestão dos recursos públicos.

Um vez calculado o resultado econômico de cada serviço prestado pela unidade escolar, faz-se necessário o cálculo do resultado econômico auferido pela escola municipal, mensurados e representado monetariamente na Tabela 6, a seguir:

Tabela 7 - Resultado econômico da unidade escolar

Resultado Econômico	Valor (R\$)
(+) Receita Econômica	63.535,00
(-) Custo dos Serviços Prestados (CV)	(18.820,12)
(=) Margem de Contribuição	44.714,88

(-) Custos Fixos do Período	(25.362,83)
(=) Resultado Econômico	19.352,05

Assim, tem-se como princípios básicos, na mensuração do resultado econômico, os seguintes fatores: (a) a receita econômica corresponde à melhor alternativa de mercado que o cidadão está abandonando pela decisão de escolher os serviços educacionais prestados pela escola municipal em questão, representando, assim, o seu custo de oportunidade; (b) os custos variáveis correspondem aos valores dos insumos que podem ser diretamente identificados aos mesmos; e (c), os custos fixos se referem ao consumo de recursos identificados ao período e, portanto, não têm ligação direta com os serviços de ensino fundamental.

De acordo com a Tabela 7, o resultado econômico apresentado pela escola pública municipal no mês de novembro de 2006 é de R\$ 19.352,05. Assim, ao se comparar o total da receita econômica (apurada pelo custo de oportunidade), considerada como o total dos benefícios gerados, com os recursos consumidos, e obtendo-se resultado positivo, a organização pública está criando riquezas (valor) para a sociedade. Caso o resultado fosse negativo, a organização estaria destruindo o capital público empregado (CATELLI; SANTOS, 2006).

A abordagem do sistema GECON possibilita a identificação do valor agregado pela administração, por áreas de atividades, na produção de bens e serviços públicos. Tem-se o valor agregado quando a operação apresenta um resultado superior ao custo de oportunidade do investimento, ou seja, quando apresenta um resultado com valor superior aos recursos consumidos. Em outras palavras, o valor é criado quando uma entidade, um centro de responsabilidade e, até mesmo, um projeto/atividade contribui positivamente para o desempenho do governo, na medida em que o valor total agregado pelos serviços produzidos supera as despesas estruturais necessárias para sua atuação.

Esta abordagem não se restringe apenas a adequar a ação governamental ao valor da arrecadação disponível, mas pretende atender às demandas da sociedade no sentido de gerar benefícios superiores aos recursos arrecadados, consumidos na atividade governamental. Preconiza, em termos de valores econômicos, a maximização/otimização da contribuição da entidade governamental para a sociedade.

5 Conclusão

A Constituição Federal e a Lei Complementar nº 101/00 apresentam dispositivos que tornam obrigatória a utilização dos princípios da administração gerencial na gestão dos recursos públicos. Entretanto, se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências futuras, e que não possibilitem a verificação da economicidade, eficiência, eficácia no gerenciamento dos recursos públicos, então, a administração pública gerencial será impraticável.

O sistema de custeamento na administração pública constitui-se em um instrumento de mensuração da eficiência e da economicidade na aplicação dos recursos públicos. Nesse sentido, a apuração de custos no setor público configura-se não apenas como o cumprimento de um dispositivo legal, mas como uma necessidade da administração que deseja ser eficiente e cumprir, assim, o papel que a sociedade lhe atribui.

Quanto ao questionamento da pesquisa, primeiramente sobre a importância da contabilidade de custos, evidenciou-se que, por meio de um de seus métodos – o custeio variável –, foi possível identificar os custos da prestação dos serviços de ensino da escola objeto da pesquisa. Além disso, a contabilidade de custos apresenta-se como um instrumento adequado ao oferecimento de informações que auxiliem a tomada de decisão dos gestores

públicos, revelando possíveis desperdícios e permitindo a realocação de recursos em atividades e produtos que melhor agreguem valor à sociedade.

No que diz respeito à aplicabilidade e às contribuições do sistema GECON na análise da aplicação dos recursos públicos, a pesquisa sinaliza de forma positiva os benefícios desse sistema, que permite a mensuração do resultado econômico e se apresenta como um instrumento de mensuração do valor criado pela administração pública à sociedade, por meio da aplicação do *benchmarking* como um indicador de desempenho da gestão dos recursos públicos. O GECON constitui-se em um indicador de eficiência da administração pública, por meio da mensuração da receita econômica, que, confrontada com os custos realizados em cada programa de trabalho, departamento, setor ou entidade, permite o cálculo do resultado econômico, assim como a avaliação da eficácia das ações governamentais, tendo como parâmetro o mercado privado.

Referências

AFONSO, R. A. E. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. Informe nº 18, Agosto/2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 14 ago. 2006.

ALONSO, M. Custo no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, ano 50, n. 1., 1999.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

CATELLI, A. (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A. et al. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do serviço público da ENAP** – Escola Nacional de Administração Pública, n. 3, p. 83-100, jul./set. 2001.

CATELLI, A.; SANTOS, E. S. **Mensurando a criação de valor na gestão pública**. Disponível em: <<http://www.gecon.com.br>>. Acesso em: 05 mar. 2006.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

FARINA, E. M. M. Q. et al. **Competitividade**: mercado, estado e organização. São Paulo: Singular, 1997.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GRANJEIRO, J. W.; CASTRO, R. G. **Administração pública**. Brasília, DF: Vest-Com Editora, 1996.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENEZES, E. G. Apontamentos sobre o controle social e a transparência dos atos da administração pública brasileira. In: **Prêmio Serzedello Corrêa 2001: Monografias vencedoras: perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2002. p. 311-369.

MIRANDA FILHO, C. R. **Sistema de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais a luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. Tradução Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr. 8. ed. Brasília: MH Comunicações, 1995.

OLIVEIRA, A. B. S. **A atividade social e seu valor econômico**. São Paulo: 1999. Disponível em: <<http://www.gecon.com.br>>. Acesso em: 05 mar. 2006.

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

PELEIAS, I. R. **Avaliação de desempenho: um enfoque na gestão econômica**. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

REIS, L. G. et al. **Custo no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. Anais do Congresso Internacional de Custos, 2005, Florianópolis; Brasil.

REZENDE, F. A. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIBEIRO FILHO, J. F. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da Teoria de Gestão Econômica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano 30, n. 132, p. 57-71, nov./dez. 2001.

SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas: uma proposta**. Chapecó: Argos, 2001.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TROSA, S. **Gestão pública por resultado: quando o Estado se compromete**. Tradução Maria Luíza de Carvalho. Brasília, DF: ENAP, 2001.