

PROPOSTA DE UM MODELO CONCEITUAL DE CUSTOS PARA ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

Márcia Carvalho dos Santos

Antonio Cesar Lins Cavalcanti

Márcia Maria Alves Pinheiro

Resumo:

A contabilidade pública compreende os princípios de ordem técnica e legal a que se subordinam o registro e o controle sistemático dos atos e fatos de sua gestão, em seus aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial de forma a permitir o estudo e o conhecimento do patrimônio público, demonstrando todas as incidências e repercussões da ação administrativa. Verifica-se assim, que a contabilidade vai além da prestação de contas dos governantes, buscando a transparência dos atos e fatos que dão origem as suas demonstrações contábeis. Uma alternativa para tal transparência pode ser obtida através do estudo do orçamento como meio de viabilizar a mensuração de custos. A discussão sobre a mensuração de custos em entidades governamentais tem sido, atualmente, um tema muito debatido, principalmente após a Lei de Responsabilidade Fiscal. Este trabalho tem como objetivo utilizar o orçamento como ferramenta para mensuração dos custos nas entidades governamentais, no intuito de obter maior controle sobre os gastos públicos, bem como possibilitar a avaliação do desempenho do gestor público.

Palavras-chave:

Área temática: *A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos*

PROPOSTA DE UM MODELO CONCEITUAL DE CUSTOS PARA ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

Márcia Carvalho dos Santos – doutoranda FEA/USP*

Antonio Cesar Lins Cavalcanti – mestrando FACC/UFRJ

acesarcavalcanti@uol.com.br

Márcia Maria Alves Pinheiro – mestranda FACC/UFRJ

pinheiromma@hotmail.com

*Universidade Candido Mendes – Campos dos Goytacazes

Rua Anita Peçanha, 100 – Parque São Caetano / Campos

coordenadora do curso de ciências contábeis

carvalho93@hotmail.com

área temática: A mensuração e Gestão de Custos no setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos

PROPOSTA DE UM MODELO CONCEITUAL DE CUSTOS PARA ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

área temática: A mensuração e Gestão de Custos no setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos

Resumo

A contabilidade pública compreende os princípios de ordem técnica e legal a que se subordinam o registro e o controle sistemático dos atos e fatos de sua gestão, em seus aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial de forma a permitir o estudo e o conhecimento do patrimônio público, demonstrando todas as incidências e repercussões da ação administrativa.

Verifica-se assim, que a contabilidade vai além da prestação de contas dos governantes, buscando a transparência dos atos e fatos que dão origem as suas demonstrações contábeis.

Uma alternativa para tal transparência pode ser obtida através do estudo do orçamento como meio de viabilizar a mensuração de custos.

A discussão sobre a mensuração de custos em entidades governamentais tem sido, atualmente, um tema muito debatido, principalmente após a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Este trabalho tem como objetivo utilizar o orçamento como ferramenta para mensuração dos custos nas entidades governamentais, no intuito de obter maior controle sobre os gastos públicos, bem como possibilitar a avaliação do desempenho do gestor público.

Introdução

A Administração Pública, detentora da responsabilidade de prestação de serviços para atender às necessidades coletivas, apresenta papel de destaque em nossa sociedade. No entanto, carece de estudos e análises criteriosos que propiciem cada vez mais a materialização de seu papel e a evidenciação de seus resultados a seus maiores interessados, o cidadão de forma geral. Tal fato é realçado, principalmente, pelo montante dos recursos envolvidos e pela contabilidade das entidades integrantes da Administração Pública, muitas vezes, não mensurar efetivamente o custo dos serviços prestados à sociedade.

Para confirmar esta afirmação do parágrafo anterior temos a seguinte citação de DRUCKER (1994, p. 79),

as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes – e muito mais difíceis de se medir e controlar – na instituição sem fins lucrativos do que na empresa.

Embora, ao fazer este comentário, o conceito de instituições sem fins lucrativos relacione-se a entidades não-governamentais, claro está sua aplicabilidade também na esfera governamental, já que as entidades públicas, de forma geral, também não possuem por objetivo a aferição de lucros, um importante instrumento de avaliação do resultado. É justamente a ausência do lucro que potencializa a necessidade de instrumentos gerenciais para que possam alcançar sua missão. Na mesma linha de raciocínio, LIMA *et. al.* (2001, p.3) consideram que,

la gerencia es una noción que proviene del sector privado y que alude a su específica manera de obtener resultados para el mercado. La gerencia pública tiene que ver con la introducción en el sector público de las técnicas y métodos del sector privado con el fin de hacer más eficientes y más eficaces las organizaciones públicas.

Na área pública encontramos controles que mensuram o gasto/desembolso incorrido. Este tipo de informação vem atendendo precariamente a gestão dos recursos públicos, uma vez que não há a posteriori uma análise desses gastos. O objetivo da análise é a possibilidade de classificá-los em investimento, custo e/ou despesa. Ao encontro dessa necessidade surge a Lei Complementar n.º 101, de 04.05.2000, a qual *“estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”*, por isto foi batizada como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

A teoria existente acerca desse assunto é vasta no que se refere a área privada e restrita no que tange à área pública. Assim, este trabalho propõe um estudo exploratório no sentido de identificar na legislação existente conteúdo que possa possibilitar a estruturação de um arcabouço teórico que suporte na prática a possibilidade de aplicação de análise de custos/despesas na entidade pública.

Revisão da Literatura

Não há nos dias atuais nenhuma entidade, seja pública ou privada, que não tenha pelo menos a necessidade de entender seus gastos, no intuito de visualizar, em sentido amplo, sua posterior classificação em investimento, custo, despesa ou perda.

Para MARTINS (1998, p. 25-26):

custo é um gasto relativo a bem ou serviço na produção de outros bens e serviços; **despesa** corresponde ao bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas; **Investimento** representa um gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros (s) período(s); e **perda** o bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

Apesar de não ser algo comum, a discussão sobre a mensuração de custos em entidades governamentais tem sido tema de constantes debates por pesquisadores desta área, principalmente após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

As entidades têm como objetivo primordial cumprir uma missão, a sua razão de ser, a qual caracteriza e direciona o seu modo de atuação, independente de suas condições externas ou internas.

A Administração Pública, seguindo esta visão, é constituída primordialmente para gestão de bens visando os interesses comuns da coletividade, através da prestação de serviços públicos, que apresentam características de necessários ou essenciais, ou ainda serviços de utilidade pública, os quais apresentam-se como convenientes ou úteis à sociedade.

No entendimento de MEIRELLES (1991, p. 55), a Administração Pública, segundo seus vários aspectos,

em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral, em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Entre as atribuições governamentais, vale destacar as relacionadas a função alocativa, função distributiva e função estabilizadora, conforme definido por MUSGRAVE e MUSGRAVE (1980, p. 6). A primeira atribuição tem por fim justificar a intervenção do governo em atividades relacionadas à expansão da infra-estrutura econômica ou à produção de bens públicos. A segunda refere-se à necessidade de ajustamentos na distribuição da renda e riqueza. Já a terceira atribuição tem por objetivo a manutenção da estabilidade econômica.

A gestão da Administração Pública precisa respeitar regras básicas, consubstanciadas nos princípios da Administração Pública, relatados no art. 37 da Constituição Federal de 1988, que são, legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Assim, entre os deveres do administrador público, enquadra-se o dever de eficiência, ou seja, a Administração Pública deve se orientar para obtenção dos melhores resultados, com os meios escassos que, em geral, dispõe.

O discurso acima encontra apoio nas palavras de CATELLI (1999, p.40), as quais, independente de se referirem as empresas podem também ser aplicáveis às entidades públicas:

a continuidade da empresa requer, portanto, que o valor econômico dos produtos e serviços gerados (receitas) seja suficiente para repor, no mínimo, o valor econômico (custos) dos recursos consumidos para realização de suas atividades. Os resultados econômicos da empresa determinam suas condições de continuidade, refletindo seus níveis de eficácia, que se referem ao cumprimento de sua missão.

A nova realidade que emerge da atuação do Estado moderno está a exigir urgente adoção de enfoques de controle, que não substituirão os atuais, mas se adicionarão a eles. Ao lado das questões tradicionais, as novas abordagens da avaliação, considerariam, por exemplo, os resultados econômicos, financeiros e administrativos da ação governamental.

Para GIACOMONI (1998, p. 247) esta nova realidade pela qual a área governamental está passando terá a seguinte necessidade:

a) análise no plano global, dos impactos do gasto público na economia como um todo, bem como de seus efeitos em certos ramos econômicos e nas mudanças sociais;

b) estudo dos resultados concretos obtidos pelos planos, programas e projetos a cargo das distintas unidades governamentais; e

c) avaliação da eficiência, através da utilização de índices como produtividade/custo e produtividade/mão-de-obra, assim como análises de verificação de resultados, de aplicação de insumos e de qualidade.

Neste contexto, o orçamento público assume papel fundamental, tanto no que diz respeito ao planejamento quanto ao controle.

Para DEODATO (1987, p. 271) o orçamento público corresponde a: *“um rumo para a vida política, econômica e social do país, estado ou município; é um plano de governo”*; e MARTINS (1988, p. 209) complementa afirmando que apenas isto não basta, *“é preciso que ele se torne, por meio de técnica adequada, um instrumento de política construtiva e de administração eficiente”*.

GIACOMONI (1998, p. 59) destaca que *“o orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc.”*

Realmente, o orçamento público, bem utilizado, possibilita a gestão governamental ser eficiente na administração dos recursos disponíveis tendo como meta atingir sua missão, não perdendo de vista a continuidade. Para obter esse resultado é vital que a administração governamental direcione suas atividades no sentido de obter o melhor resultado dos planos implementados.

É importante lembrar que a gestão dos recursos deve primar pela observância dos princípios orçamentários no sentido de direcionar as ações gerenciais, através da utilização do orçamento como ferramenta para mensuração de custos na área pública.

Dentre os princípios que norteiam o orçamento público há alguns que podem ser empregados proporcionando fidedignidade aos relatórios gerenciais que possam vir a ser evidenciados na contabilidade governamental.

BURKHEAD in GIACOMONI (1998, p. 65) ressalta que embora os princípios orçamentários sejam o arcabouço teórico eles *“podem ser úteis como meio de se estudar alguns aspectos do processo orçamentário. Se considerados, todavia, como mandamentos, são completamente irreais”*.

Entre os princípios orçamentários serão destacados os que possam ser utilizados como referencial teórico dando maior credibilidade ao discurso proposto neste trabalho:

- Universalidade - complementa o princípio da unidade ao estabelecer que devem ser incluídas todas as receitas e despesas (art. 3º e 4º da lei 4.320/64 e § 5, art. 165 da CF/88);

Art. 3º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação de receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Art. 4º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da Administração.

- Discriminação ou Especialização – as receitas e despesas devem aparecer no orçamento de maneira que possa ser conhecida sua origem e aplicação (art. 5 da lei 4.320/64)

Art. 5º - A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, (...).

- Equilíbrio – Este princípio propõe que o orçamento deverá consolidar uma salutar política econômico-financeira que produza a igualdade entre valores de receita e despesa. (KOHAMA, 1996, p. 67).

Entre os instrumentos orçamentários que dispõe a área pública, além da Lei Orçamentária, são destacados pela Constituição Federal em seu art. 165 o Plano Plurianual - PPA e, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO como instrumentos de planejamento de longo prazo.

O Plano Plurianual – PPA – prevê a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo para médio prazo, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de investimentos (que normalmente ultrapassam um exercício orçamentário), as despesas de custeio delas decorrentes e as dos programas de duração continuada.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – determina as prioridades da política econômico-financeira e dos programas de trabalho do Governo, mostrando quais serão privilegiados pela Lei de Orçamento Anual, a qual, corresponde a um planejamento de curto prazo.

Na elaboração, aprovação e implementação da Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO e da Lei Orçamentária Anual - LOA, bem como nas prestações de contas dos gestores públicos, deverão ser utilizados procedimentos transparentes, de acordo com a Lei Complementar n.º 101/2000, evidenciando objetivos, metas, resultados esperados e verificados.

A mesma lei, em seu art. 4º inciso I, letra e, dispõe que a LDO deverá conter normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

Uma possibilidade de obter esse controle dos custos é a utilização do orçamento como uma ferramenta gerencial, devido a sua abrangência permear todas as atividades da organização, facilitando a verificação e análise

das ações governamentais. Concordando com este entendimento temos a citação de GIACOMONI (1998, p. 85):

a linguagem orçamentária é essencialmente contábil. O orçamento nasceu com tal forma de representação e a mantém por ser a que melhor atende a suas múltiplas finalidades.

Não há na Administração Pública a mensuração e análise de custos e muito menos se tem entendimento de como tornar isto uma prática constante.

O orçamento como instrumento de custeamento na Administração Pública

O orçamento é uma importante ferramenta gerencial em qualquer organização, e não pode ser diferente no âmbito governamental. Nesta esfera ele se apresenta de extrema importância para avaliação da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade dos atos da administração pública.

A eficácia se refere à obtenção dos resultados desejados, enquanto a eficiência refere-se à relação dos recursos consumidos e dos produtos gerados. Tanto a eficácia quanto a eficiência pressupõem a existência de parâmetros: nesse contexto, evidencia-se a importância do controle orçamentário e custo-padrão. (GUERREIRO *in* CATELLI, 1999, p. 199)

Assim, a eficiência na avaliação das ações governamentais também busca considerar os resultados obtidos em face dos recursos disponíveis. Já a avaliação da eficácia procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades das unidades, governamentais, são alcançadas.

Em relação a estas medidas, GIACOMONI (1998, p. 248) ressalta que *“nas organizações privadas, esses dois conceitos cobrem as questões básicas da avaliação do desempenho, não acontecendo o mesmo em relação às organizações públicas”*.

Com relação à eficiência, a dificuldade consiste na falta de estabilidade econômica do Brasil, tornando impossível a entidade governamental atender a demanda da sociedade pelos serviços que presta (saúde, educação, lazer...) com qualidade e com consumo ótimo dos recursos disponíveis.

Muito embora, atualmente, se verifique uma redução da intervenção governamental em várias atividades, o governo ainda se faz fortemente presente, por isso a dificuldade na prestação de serviços com a eficiência desejada pelos cidadãos.

MACHADO JR. & REIS (2000, p. 18) destacam que, modernamente o método orçamentário possui duas características fundamentais: a abrangência e a quantificação e, com isto *“torna-se verdadeiro modelo econômico, através do qual identificam-se ações, metas fisicamente quantificadas e recursos que são utilizados pelos gestores como conseqüências de decisões formadas”*.

Por abrangência, o autor entende que o orçamento consiste num método de trabalho que deve ser utilizado por todas as unidades que constituem o ente, na expressão dos seus programas de trabalho em termos financeiros. Já a quantificação corresponde à identificação em números de

todos os ingredientes que entram no orçamento, seja para exprimir dinheiro, ou para expressar volume de serviços ou de bens a produzir.

GIACOMONI (1998, p. 249) destaca que embora,

as modernas representações do orçamento possibilitem bons resultados nas avaliações de eficiência e eficácia, o mesmo não ocorre com a medição da efetividade. Por mais aperfeiçoadas que possam ser as técnicas de análise de sistemas (custo/benefício etc.), elas não conseguem fornecer indicações precisas para as grandes decisões que visam ao desenvolvimento econômico-social(...) Assim, a efetividade deve reportar-se, principalmente, aos valores políticos prevaletentes na sociedade.

O orçamento brasileiro recebe diversas classificações no intuito de cumprir sua função. Assim, temos a classificação institucional, a funcional-programática, a econômica e por elementos.

A classificação institucional tem por finalidade evidenciar os órgãos, ou melhor, as unidades administrativas responsáveis pela despesa.

MACHADO JR. & REIS in GIACOMONI (1998, p. 89) apresentam algumas das vantagens e desvantagens decorrentes da aplicação da classificação institucional:

- Vantagens – comparabilidade imediata os vários órgãos, em termos de dotações recebidas; identificação do agente responsável por dado programa; ponto de partida para o estabelecimento de um programa de custos dos vários serviços ou unidades administrativas e, quando combinado com a classificação funcional, permite focalizar num único ponto a responsabilidade pela execução de determinado programa.
- Desvantagens – pode impedir uma visão global das finalidades dos gastos do governo (em termos de funções); pode gerar rivalidades entre os órgãos; não contribui para as melhorias das decisões orçamentárias, apenas para o gerenciamento administrativo do próprio órgão.

A classificação funcional foi inicialmente introduzida pela lei n.º 4.320/64 e, posteriormente aperfeiçoada pela Portaria n.º 9 de 1974. Com esta portaria foram introduzidas novas discriminações da despesa e, também modificada a classificação para funcional-programática.

A classificação funcional-programática da despesa é considerada por GIACOMONI (1998, p. 90) como, “a mais moderna das classificações orçamentárias”, o mesmo autor acrescenta que tal classificação tem por finalidade, “mostrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade”.

É em torno desta classificação definida primeiramente pela Portaria n.º 9 e atualizada por diversas portarias e, por último pela Portaria n.º 42 de 1999, que todo o processo orçamentário é construído, visando o fornecimento de informações sobre o gasto governamental. Com isto, cada função é desdobrada em subfunções e estas em programas, que se subdividem em projetos e atividades, e operações especiais.

A Portaria n.º 42 se aplica aos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal desde o exercício financeiro de 2000 e, impõe sua obrigatoriedade para os Municípios a partir do exercício financeiro de 2002. Com isto, a partir do próximo ano todas as unidades da federação deverão seguir a classificação atualizada por esta portaria, favorecendo a comparação e a consolidação das informações fornecidas pelas diferentes esferas governamentais.

Os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividades e operações especiais, que transcrevemos a seguir, no intuito de dar subsídios para o melhor entendimento de nosso trabalho, são estabelecidos nesta Portaria n.º 42.

- Função – corresponde ao maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público;
- Subfunção – corresponde a uma partição da função, ou seja, a um detalhamento das áreas compreendidas na função;
- Programa – corresponde ao instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos;
- Projeto – representa um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolve operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação governo;
- Atividade – assemelha-se ao projeto, no entanto, envolve um conjunto de operações de execução que se realizam de modo contínuo e permanente;
- Operações especiais – diferentemente do projeto e da atividade, representam despesas que não contribuem para a manutenção das ações do governo.

Por não ser o foco deste trabalho especificar todas as características que permeiam o orçamento, enfatizou-se apenas aquelas que permitem entender o orçamento como um instrumento de auxílio à mensuração dos custos e favorecem ao entendimento do modelo conceitual proposto a seguir.

Modelo Conceitual de Mensuração de Custos

GIACOMONI (1998, p. 95) ressalta que “os critérios institucional e funcional programático têm, pelo visto, grande utilidade no plano administrativo-gerencial, pois alimentam com informações as etapas de programação, tomada de decisões, execução, avaliação e controle.”

A execução orçamentária que, realizar-se-á após aprovação da Lei de Orçamento Anual pelos representantes do Poder Legislativo e a sanção pelo chefe do Executivo, constitui o conjunto de procedimentos adotados pela Administração Pública para que sejam alcançadas as metas estabelecidas, uma vez que é na execução que se realiza a captação de recursos e a realização das despesas, ou seja, a atividade financeira do Estado.

O primeiro passo para custeamento dos programas desenvolvidos pela Administração é destacar os programas sobre os quais pretende-se acompanhar e controlar os custos. Desta forma, estaremos definindo o **objeto de custo**.

O passo seguinte é a identificação, em cada crédito orçamentário dos programas escolhidos, dos gastos a serem realizados em custo ou investimento.

Assim, quando da liquidação das despesas constantes do orçamento, as despesas orçamentárias identificadas como custos irão diretamente para a base de acumulação de custos de cada programa. Por outro lado, despesas orçamentárias identificadas como investimentos integrarão a base de acumulação de custos à medida que a contabilidade informar a utilização do investimento, ou seja, no momento da apropriação contábil destas despesas no resultado patrimonial da entidade.

Caso um investimento seja utilizado por mais de um programa, esta utilização deverá ser distribuída pelos programas seguindo uma lógica de relação causa-efeito.

É importante notar que um programa pode permear mais de um órgão da Administração. Sendo assim, o custeamento seguirá o fluxo do programa e não a estrutura orgânica da entidade. Assim, estará sendo atendida a proposta deste trabalho e, ao mesmo tempo, as preocupações percebidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LRF possui uma preocupação com o equilíbrio financeiro. MACHADO JR. & REIS (2000, p. 91-92) destacam que tal equilíbrio pode ser estudado sob três enfoques:

- Equilíbrio contábil – que parte do princípio de que os Custos Fixos mais os Custos Variáveis mais uma parcela de retribuição do capital investido (nas empresas chamaríamos de lucro; nas entidades governamentais podemos denominá-la de superávit econômico) devem ser iguais à soma da receita obtida.
- Equilíbrio de caixa – representa o volume de receita necessário para que a entidade possa fazer frente a seus compromissos (desembolsos). Esclareça-se que nem todos os custos e despesas fixas exigem desembolso financeiro (saídas de caixa), tais como: as depreciações calculadas sobre os bens tangíveis utilizados nas atividades desenvolvidas pela entidade, o que nos leva ao seguinte raciocínio: mesmo operando na área do prejuízo ou aquém do equilíbrio contábil, a entidade consegue Ter condições de saldar seus compromissos. Evidentemente, há que se calcular o mínimo a ser produzido para que aquela receita mínima seja realizada, a fim de que os compromissos possam ser honrados nas datas aprazadas.
- Equilíbrio econômico – verifica-se quando a entidade está operando de forma a obter um resultado que seja capaz de remunerar o capital investido, ou melhor, no caso das entidades governamentais ou sem finalidades lucrativas, obter um resultado que possa garantir a manutenção das suas operações substantivas e até mesmo a expansão dessas atividades com novos investimentos.

A LRF em seu art. 42 veda a assunção de obrigação sem a correspondência de recursos financeiros, nos últimos meses de mandato do chefe do Poder Executivo. Desta forma, fica claro que o enfoque adotado pela LRF para o equilíbrio financeiro é o equilíbrio de caixa.

Parte das normas da LRF nada mais faz do que estabelecer regras de bem administrar, de sorte a realizar e controlar despesas de acordo com receitas, que, a seu turno, devem ser estimadas com correção, e aplicar os recursos disponíveis com planejamento e critérios previamente definidos. Nada, por conseguinte, diferente do que deve pautar a conduta profissional e pessoal do gestor qualificado, prudente e comprometido com o interesse público.

A transparência na gestão fiscal uma das premissas da LRF é o principal instrumento para o controle social. LIMA (2001, p. 3), reforça este pensamento ao destacar que,

el sistema de control de gestión debe proporcionar a los ciudadanos información sobre objetivos, costes y resultados de la acción pública. Esta información debe servir para que los ciudadanos generen la retroacción que intensifique las relaciones entre usuarios y servicios, siendo esa transparencia un instrumento para la mejora de la calidad y, bien entendida, para la vigorización de la democracia.

Visualiza-se desta forma, que as informações de custos proporcionadas pelos dados constantes do sistema orçamentário, integrado com a contabilidade favorece a tão esperada transparência dos atos de gestão da Administração Pública.

Conclusão

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal aumentou a necessidade de implementar um sistema de custo na área pública. Além das dificuldades relacionadas ao desenvolvimento do sistema de custo “software”, surge, também, impedimentos relacionados à estrutura organizacional, como: resistência a mudança, comodismo, a não percepção do crescimento profissional e institucional entre outros.

A implementação de um sistema de custos permitirá a mensuração de custos funcionando como uma ferramenta de controle dos gastos públicos. Este controle poderá possibilitar a entidade pública conhecer melhor suas atividades, entender seus déficits e administrar seus superávits, se houver. Mas, como elaborar um sistema de custo? Por onde começar? essas indagações direcionam a pesquisa para o orçamento, assim ele torna-se um instrumento de vital importância dentro da entidade pública.

Os orçamentos e padrões refletem níveis de resultados e eficiência desejados nas atividades empresariais, constituindo bases de comparação do desempenho realizado, para a avaliação de desempenhos na gestão econômica. (CATELLI, 1999, p. 199)

A análise da empresa responsável por alguma atividade econômica, independe da forma jurídica como se constitui, e da natureza dos benefícios gerados. É desta forma, possível sua aplicação às entidades públicas.

A responsabilidade do gestor, por prestar contas de seus atos, tem sido conceituada como *accountability*. NAKAGAWA (1987, p.13), relaciona o conceito de *accountability* ao da eficácia esperada dos gestores ao desempenharem suas funções, definindo-o como: “(...) a obrigação de se reportar aos resultados obtidos (...)”.

O objetivo deste trabalho de propor um modelo conceitual de mensuração de custos é, na verdade, uma alternativa de através do orçamento poder avaliar a eficácia da administração pública e neste contexto, estaria sendo avaliada a eficiência do gestor, atendendo assim aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

BIBLIOGRAFIA:

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Senado Federal, 1998.
- CATELLI Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- CRUZ, Flávio, VICCARI JUNIOR, Adauto, GLOCK, José Osvaldo, *et al.* Comentários a Lei 4.320. São Paulo: Atlas, 1998.
- DEODATO, Alberto. Manual de ciência das finanças. 21a ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- DRUCKER, Peter F. Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas. São Paulo: Pioneira, 1994.
- GIACOMONI, James. Orçamento público. São Paulo: Atlas. 1998.
- GUERREIRO, Reinaldo. A meta da empresa. São Paulo: Atlas, 1996.
- LIMA, Blanca Olías. *et.al.* La nueva gestión pública. Madrid: Pearson Educación, S.A., 2001.
- MACHADO JR, J. Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. A lei 4.320 comentada. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001.
- MARTINS, Cláudio. Compêndio de finanças públicas. Rio de Janeiro: Forense. 1988.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- MUSGRAVE, Richard. A & MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1980.
- NAKAGAWA, Masayuki. Introdução a controladoria: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas. 1995.