

CONTABILIZAÇÃO DE EMPRESAS PARA-ESTATAIS: foco nas sociedades de economia mista e as empresas públicas

Leidijane Calixto da Silva¹, Hamilton Andrade de Carvalho², Luciana Silva de Moraes³

RESUMO

O presente estudo analisou a contabilização de empresas para-estatais: foco nas sociedades de economia mista e nas empresas públicas. O objetivo principal consistiu em analisar a contabilização da administração pública indireta, mais especificamente nas sociedades de economia mista, o sistema de custos e a aplicação ao setor público. Os objetivos específicos foram: evidenciar os aspectos referentes à sociedade de economia mista, analisar as demonstrações, documentos, legislação, o impacto das sociedades de economia mista para a economia, o sistema de custos, sua aplicação no setor público e as diferenças na gestão contábil das empresas públicas. A metodologia utilizada baseou-se em uma pesquisa bibliográfica. Os resultados obtidos permitem afirmar a importância da contabilidade pública, tendo-se em vista sua necessidade, especialmente após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Sistema de Custeio. Sociedades de Economia Mista.

ABSTRACT

The present study examined the accounting parastatals : focus joint stock companies and public undertakings . The main objective was to analyze the accounting of indirect administration , specifically in joint stock companies , and system and application costs to the public sector . Already the specific objectives were : to highlight the aspects related to mixed company ; analyze the financial documents, legislation and the impact of joint stock companies to the economy and analyze the system cost and its application in the public sector and the differences in management accounting of public enterprises. The methodology used was based on a literature search of books , articles , laws , among other materials . The results that have been reached allow affirm the importance of public accounting , having in mind their need , especially after the enactment of the Fiscal Responsibility Law .

Keywords : Public Accounting. Costing system. Joint stock companies .

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

1.0 INTRODUÇÃO

A administração pública constitui-se por todo o aparelhamento Estatal, organizado para prestação de serviços, objetivando satisfazer as necessidades coletivas (KOHAMA, 2003).

A administração pública é definida também na própria constituição, no artigo 37, que cita a Administração Direta e a Indireta como integrantes de qualquer das esferas (União, Estados/Distrito Federal e Municípios), e que devem obediência aos princípios de legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência, para que possam prestar um bom serviço à comunidade. Estes princípios vão ajudar ainda ao governo definir suas prioridades no atendimento às necessidades públicas, com o intuito de se buscar soluções para os problemas sociais e econômicos existentes, com transparência e responsabilidade.

Dessa forma, mesmo sendo de interesse público o crescimento da economia, especialmente os setores sociais e de pequenos empreendedores, não poderá o Estado intervir no mercado utilizando-se abusivamente de sua superioridade, pois a livre concorrência e a ampla iniciativa são fundamentos do capitalismo. Então surge o questionamento: como agir diretamente no mercado e garantir a proteção dos princípios das Ordens Econômica e Social, sem desfigurar o Liberalismo vigente?

As sociedades de economia mista são criadas por uma lei que as autoriza, sendo permitido que a entidade pública se associe com particulares para a instituição da empresa.

Assim, este estudo tem como objetivo, analisar a estrutura contábil da administração pública indireta, mais especificamente nas sociedades de economia mista.

Esta pesquisa busca desenvolver um estudo na área da contabilidade pública, mais especificamente relacionada com as sociedades de economia mista e sua estrutura contábil, com vistas a contribuir para o desenvolvimento da sociedade, formando cidadãos conhecedores da administração pública e que sejam capazes de desenvolver projetos buscando uma melhor gestão.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

A finalidade deste estudo consiste na necessidade de se buscar conhecimentos sobre as funções e atividades das sociedades de economia mista, sua participação no contexto econômico e a formação de seu capital, onde será analisada a estrutura contábil da administração pública indireta: foco nas sociedades de economia mista. Além disso, será traçado um paralelo entre a contabilidade realizada nas empresas particulares e públicas, em especial as sociedades de economia mista.

Este estudo justifica-se, ainda em proporcionar uma visão acerca da atuação do profissional da contabilidade na área pública e privada, pelo fato de permitir conhecer o papel do profissional contábil na gestão das empresas.

No presente estudo, buscar-se-á responder à seguinte indagação: Qual a estrutura contábil da administração pública indireta mais especificamente nas sociedades de economia mista?

Para que possa respondê-la, a metodologia utilizada basear-se-á em pesquisa bibliográfica na área da Administração Pública indireta e sua estrutura contábil, com foco relacionado com as sociedades de economia mista.

Seu objetivo geral consistiu em analisar a contabilização da administração pública indireta, mais especificamente nas sociedades de economia mista e o sistema de custos e a aplicação ao setor público. Os objetivos específicos consistiram em evidenciar os aspectos referentes à sociedade de economia mista; analisar as demonstrações, documentos, legislação e o impacto das sociedades de economia mista para a economia e analisar o sistema de custos e sua aplicação no setor público e as diferenças na gestão contábil das empresas públicas.

2.0 METODOLOGIA

O método de abordagem a ser utilizado na pesquisa será o dedutivo, tendo em vista que, buscará uma generalização acerca da Administração Pública Indireta, a sua estrutura contábil, e de forma mais específica, relacionada com as sociedades de economia mista.

A natureza da pesquisa foi básica, contando com a forma de abordagem qualitativa.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

No que se refere aos seus objetivos, a pesquisa foi do tipo exploratória, pelo fato de envolver pesquisas bibliográficas e documental.

De acordo com Lakatos e Marconi (2002), consiste a pesquisa bibliográfica no levantamento, seleção e documentação de toda bibliografia já publicada sobre o assunto que está sendo pesquisado em livros, revistas, jornais, boletins, monografias, teses, dissertações, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo o material já escrito sobre o mesmo.

Além disso, levantaram-se dados bibliográficos a respeito do tema, organização do material e pesquisa em revistas especializadas, análise crítica do material coletado para a formulação conceitual proposta na pesquisa, além de consulta à legislação brasileira levando à documentação e fundamentação dos dados.

Os principais autores citados foram: Meirelles (2011), Pietro (2011), Gomes (2006), dentre outro, bastante reconhecidos no cenário nacional e que abordam a questão relacionada com a Administração Pública indireta e as sociedades de economia mista.

O presente estudo foi dividido em três capítulos, tratando:

No primeiro capítulo foram evidenciados os aspectos referentes à Administração Pública, e, em especial, à indireta.

No segundo capítulo, abordou-se os sistemas de custeio na contabilidade pública.

E, por fim, no terceiro capítulo, foram analisadas as demonstrações contábeis, documentos, legislação os impactos da sociedade de economia mista para a economia.

3.0 AMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA

A Administração Pública pode ser definida como um múnus público para o administrador, o qual tem o dever de zelo no trato da questão pública, além do cumprimento fiel das normas legais e da honestidade perante a coletividade destinatária de suas ações.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

O professor Meirelles (2006, p. 64), com maestria conceitua a Administração Pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das 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. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. A Administração não pratica atos de governo; pratica, tão-somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes. São os chamados atos administrativos.

Já para Silva (2008, p. 634):

Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos preordenados à execução das decisões políticas. Essa é uma noção simples de Administração Pública que destaca, em primeiro lugar, que é subordinada ao Poder político, em segundo lugar, que é meio e, portanto, algo de que se serve para atingir fins definidos e, em terceiro lugar, denota os seus dois aspectos: um conjunto de órgãos a serviço do Poder político e as operações, as atividades administrativas. O art. 37 da Constituição emprega a expressão Administração Pública nos dois sentidos. Como conjunto orgânico, ao falar em Administração Pública direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Como atividade administrativa, quando determina sua submissão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, da licitação e os de organização do pessoal administrativo.

Assim, como visto, na doutrina não há um único conceito a respeito da administração pública, mas percebe-se haver certo consenso quanto a atividade desenvolvida pelo poder público.

Os seus fins traduzem-se no interesse público ou bem-estar da coletividade administrada, através da “realização de atividades que impliquem a melhoria da qualidade de vida do povo” (ANGERAMI e PENTEADO FILHO, 2007, p. 27).

Tendo em vista as dimensões geográficas de grandeza continental do Brasil, percebe-se uma imensa dificuldade de manter-se um Estado presente em todas as unidades da federação.

Para possibilitar essa efetiva presença estatal, exige-se uma administração pública, igualmente, de grandes dimensões e organização.

Essa necessidade é tão evidente que dela tratou a própria Constituição Federal, delimitando preliminarmente a organização do Estado e definindo um

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

mínimo a respeito da criação, estruturação e definição de competências do aparelho estatal.

A administração pública Indireta ou descentralizada surgiu, portanto, da necessidade que o Estado tem de transferir a outras entidades a execução de determinadas atividades cuja coordenação cabe à administração direta.

A gestão dos chamados interesses sociais e bens para a coletividade deve ser feita pelos vários entes que compõem a Federação Brasileira seja de forma centralizada, diretamente e sem que haja a interferência de outras pessoas, ou de forma descentralizada, mediante a transfere, por parte dos entes federativos, de parte da função administrativa que caberia a outra pessoa, pública ou privada (MAZZA, 2012).

Desta forma, a partir desses conceitos de centralização e descentralização administrativa, que se pode definir administração direta e indireta.

A administração direta se organiza tendo como base a hierarquia e a desconcentração, sendo composta por órgãos que não contam com personalidade jurídica. Já a administração indireta, no âmbito federal, de acordo com o conceito disposto pelo Decreto-lei nº 200 de 1967, em seu art. 4º, II, vai compreender nas seguintes entidades, com personalidades jurídicas próprias: Autarquias; Empresas Públicas; Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas.

De acordo com Carvalho Filho (2009, p. 435), a “Administração Indireta é o conjunto de pessoas administrativas que, vinculado à respectiva Administração Direta, tem o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada”.

Compõe-se a Administração Indireta pelas pessoas jurídicas de direito público e privado, consistindo em entidades de direito público: as Autarquias, Fundações Públicas e Associações Públicas. Já as empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações governamentais, contam com personalidade jurídica de direito privado (TORRENT, 2013).

3.1 A ATUAÇÃO ESTATAL NO DOMÍNIO ECONÔMICO

À proporção que o Estado assumiu compromissos com os direitos fundamentais de segunda dimensão, de cunho social, através de prestações

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

positivas, viu-se a necessidade de intervir nos campos comercial e industrial, com o fim de promover o desenvolvimento econômico da nação.

A utilização da forma de gestão privada foi adotada com fins de socialização e de desenvolvimento socioeconômico, tendo em vista suas maiores flexibilidade e adaptabilidade ao mercado.

Inicialmente, essa atuação estatal no âmbito privado abrangia apenas os serviços públicos, mesmo no campo comercial, como energia elétrica, fornecimento de gás, transportes coletivos etc. Eram utilizadas a delegação a empresas particulares garantida por intensa fiscalização do Poder Público e, posteriormente, a criação de entidades próprias da Administração Pública para participar dos riscos e lucros do empreendimento.

A participação do Estado na economia dá-se por meio de empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades para-estatais – pessoas jurídicas de direito privado que exercem função pública atípica, por delegação estatal.

O Estado também pode intervir na ordem econômica como agente normativo e regulador, por meio de fiscalização, incentivo e planejamento.

O incentivo, por sua vez, visa estimular o desenvolvimento da atividade econômica, regulando-a. Concretiza-se por meio de redução de certas alíquotas tributárias ou mesmo isenção, além do fomento mercantil.

Por fim, o planejamento compreende a antecipação de metas compatíveis com os planos nacionais e regionais de desenvolvimento sócio- econômico com diretrizes estabelecidas na legislação orçamentária.

Desta feita, apesar da iniciativa particular caber, em regra, a exploração das atividades econômicas, deve o Estado fiscalizá-la, incentivá-la e a planejar. Essa regulação ressalte-se, é determinante para o Poder Público, mas apenas indicativo para o setor privado.

Portanto, como se pode inferir da leitura dos dispositivos constitucionais a atuação estatal econômica é de forma supletiva, ou seja, meramente com o fim de complementar e auxiliar, regulando e balanceando. Sua atividade estritamente interventiva, tão praticada anteriormente e de forma ilegal (PENTEADO FILHO e ANGERAMI, 2007, p. 242), tende à extinção.

Apesar da vigente ordem constitucional ser considerada intervencionista, o contexto atual do país não permite que se descuide dessa atuação estatal no

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

domínio socioeconômico, sempre pautada pelo princípio de um legítimo Estado democrático de direito e pelo respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos.

3.2 SISTEMAS DE CUSTO E SUA APLICAÇÃO AO SETOR PÚBLICO

Os primeiros sistemas de apuração de custos, desenvolvidos a partir da Revolução Industrial, no século XVIII, respondiam à necessidade de avaliação de estoques do produto acabado e apuração de resultados do período contábil.

Até a Revolução Industrial, “para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o Contador verificava o montante pago por item estocado...” (MARTINS p. 19). Ou seja, o contador avaliava sua mercadoria pelo valor de compra.

A literatura contábil é marcada pela discussão entre os defensores do custeio por absorção versus os defensores do custeio variável. A análise de custos desenvolve-se atrelada a decisões, por exemplo, sobre qual o melhor mix de produtos, descontinuação de produtos e linhas de produtos, critérios de aceitação de encomendas para mercados diferentes. A premissa central desse tipo de análise é que o principal determinante dos custos é o volume de produção. Nas últimas décadas do século passado, acelerou-se o processo de globalização econômica, marcado pelo acirramento da concorrência entre as empresas em escala mundial, pelo ciclo de inovações nas comunicações, computação e na robótica, gerando novos sistemas de produção, distribuição e, conseqüentemente, novos métodos de gestão das empresas.

É nesse contexto que surgem a gestão estratégica de custos, a gestão baseada nas atividades e o custeio baseado nas atividades.

3.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Segundo Shank (1993), a Gestão Estratégica de Custos integra três temas-chaves: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico da empresa e análise dos determinantes de custo.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

A cadeia de valor de um ramo de negócio materializa-se no valor criado pelo conjunto de todas as atividades, desde a fonte de recursos do fornecedor de componente da indústria, até o produto entregue ao consumidor final. A análise dessa cadeia contrapõe-se à análise do valor adicionado, interno da empresa. Quando se olha apenas para dentro da empresa, pode-se perder excelentes oportunidades de reduzir o custo total do produto, por meio da troca de informações e eliminação de gargalos ou restrições ao longo dos elos que formam a cadeia de valor desse ramo de negócio. Todo custo “empurrado” para o fornecedor (formação de estoques, exigências desnecessárias na entrega dos suprimentos, na documentação), cedo ou tarde, retorna ao comprador, através do aumento de preço dos fornecimentos ou redução da qualidade.

O termo estratégia comporta diversos significados. Aqui se considera que estratégia é um plano para atingir determinado objetivo em situação de incerteza quanto ao comportamento das entidades e das variáveis ambientais. E, gestão estratégica, é definida como o conjunto de decisões e ações que compreendem a formulação, implementação e o monitoramento das estratégias.

A análise dos determinantes de custos é o terceiro aspecto da gestão estratégica de custos. O objetivo aqui não é analisar a relação de causa e efeito imediatos entre o custo da produção e o volume produzido. Observar apenas o relacionamento dos custos com o volume produzido é perder a riqueza da análise do comportamento dos custos. Os determinantes de custos devem ser procurados nas decisões que, muitas vezes, antecedem o início da produção e nas condições e formas de organizar a produção que, na vida real, se inter-relacionam de forma complexa.

A essas escolhas de estratégias estruturais podem ser acrescentados, segundo ROCHA (2001, P. 22):

- Modelo de Gestão: refere-se ao conjunto de princípios, crenças e valores que orientam e impactam a gestão da organização, notadamente o processo de tomada de decisão;
- Estrutura de Capital : refere-se ao volume de recursos disponíveis, bem como à sua estrutura por origem (próprios, de terceiros, grau de balanceamento).

Resumidamente, os determinantes operacionais de custos são:

- I. Participação – envolvimento da força de trabalho. O conceito significa que a força de trabalho está comprometida com a melhoria contínua;

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

- II. Administração pela qualidade total – (crenças e descobertas a respeito da qualidade dos produtos e processos);
- III. Utilização da capacidade instalada (dada pela escolha de escala na construção da fábrica);
- IV. Layout eficiente da fábrica;
- V. Configuração do produto;
- VI. Exploração das ligações entre fornecedores e/ou consumidores através da cadeia de valor da empresa” (SHANK: 1993, p. 23-24).

3.4 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES E GESTÃO BASEADA NAS ATIVIDADES

Como visto anteriormente, nas últimas décadas do século passado, o crescimento dos custos indiretos de produção tem desafiado os administradores a encontrarem novas formas de gestão de custos. Das diversas ferramentas que têm se apresentado para auxiliar os gestores nessa tarefa, duas se destacam: o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Gestão Baseada nas Atividades (ABM). O ABC tem como objetivo central “proporcionar aos administradores informação sobre o custo do produto, para análise da lucratividade e outras decisões. O ABM objetiva o gerenciamento do custo para o aperfeiçoamento do processo de produção e inovação” (SAKURAI: 1997, p. 97).

Embora essas ferramentas tenham objetivos individuais diferentes, elas devem ser utilizadas em conjunto para se obter maior eficácia.

Coerente com essa visão, primeiro, o ABC direciona os recursos consumidos na atividade, de acordo com a sua medida de consumo. E, em seguida, direciona os custos das atividades aos objetos de custo de acordo com uma medida de produto da atividade. É importante salientar que “uma medida de atividade é uma entrada, uma saída ou um atributo físico de uma atividade” (BRIMSON,1996: p. 137).

Para o desenvolvimento do ABC em uma empresa, KAPLAN propõe quatro passos :

- Desenvolver um dicionário de atividades. “Atividades são descritas por verbos associados a substantivos: programar produção, mover materiais, comprar materiais, inspecionar itens, responder aos consumidores, ...” (KAPLAN, 1997: p. 85). Não há uma quantidade definida de atividades; pode variar de 10 a 30 atividades ou chegar a centenas.
- Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades. Isto é feito utilizando os direcionadores de custo dos recursos como descreve Sakurai. Ao final dessa fase, “através de atributos adequadamente selecionados, podem-se observar os gastos com as atividades em várias perspectivas, incluindo hierarquia das atividades, processos de negócios, grau de variabilidade e grau de

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

eficiência” (KAPLAN, 1997: p. 94).

- Identificar os produtos, serviços e clientes da organização.
- Selecionar os direcionadores de custo das atividades que liguem os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização. A escolha dos direcionadores “reflete um “trade-off” subjetivo entre a acurácia e o custo de medir” (KAPLAN: 1997, p. 95).

Além do modelo de apropriação de custo, outro aspecto relevante do ABC é que ele não apropria todas as despesas da organização aos objetos de custo. O ABC separa o custo dos recursos adquiridos em duas categorias: custo dos recursos utilizados e custo da capacidade não usada. A importância dessa separação, que pode ser utilizada para a identificação e eliminação do desperdício, é reconhecida e relatada da seguinte forma: “De fato, a apuração da capacidade não usada pode ser uma das mais importantes contribuições do ABC às empresas japonesas. A Sanyo Electric, importante fabricante de produtos eletrônicos, adotou o ABC/ABM em julho de 1994 e usou com sucesso o custo ABC para determinar capacidade ‘não-valor” (SAKURAI, 1997: p. 102).

O gerenciamento com base nas atividades concentra-se na análise dos determinantes de custo, dos direcionadores de custo e das atividades, buscando reduzir os custos. Mas a informação do ABC identificando o custo da capacidade não utilizada é a porta de entrada para o ABM, que analisa as atividades buscando identificar:

- as não-essenciais ou que não agregam valor;
- as mais significativas para adição de valor;
- as melhores práticas (de se executar a atividade);
- as conexões entre as atividades.

Feita essa análise, o gerenciamento ocupa-se fundamentalmente em mudar o modo de desempenhar as atividades e redistribuir ou cortar os recursos liberados por essa mudança. Tais procedimentos são descritos nos modelos de qualidade total: reduzir tempo e esforço, eliminar atividades desnecessárias, compartilhar atividades quando possível, redistribuir ou cortar os recursos ociosos.

3.5 SISTEMA DE CUSTOS

Ao longo do tempo, os termos sistema de custos, sistema de custeio, método de custeio e técnica de custeio, entre outros, têm sido descritos na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

momento em que aparecem. Neste trabalho, adotou-se a terminologia de GUERREIRO, apresentada por PETER (2001), para o qual um sistema de custo é formado basicamente por três elementos:

- Sistema de Acumulação de Custos – cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Os sistemas de produção mais conhecidos são o de produção contínua e o por ordem, de onde derivam os sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção, respectivamente.
- Sistema de Custeio – está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados.
- Método de custeio ou método de apropriação de custos – associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado

3.5.1 Sistema de Custeio

Conforme a terminologia adotada, o termo sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração. Dessa forma, podemos custear os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. As unidades mais utilizadas são: custo histórico, custo corrente, custo estimado, custo-padrão, entre outros.

Saliente-se que a elaboração do custo-padrão independe do método (tópico 5.3.3) utilizado para custear os produtos/serviços. Na realidade, “o custo-padrão é uma ferramenta utilizada juntamente com o método de custeamento adotado” (ASSOLARI, 2001: p.3).

3.6 SISTEMA DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

A partir da discussão sobre gestão estratégica de custos e sistemas de custos (apresentada nos tópicos anteriores) e tendo presente o modelo de decisão

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

governamental (discutido no tópico 3.5), é possível iniciar a escolha dos conceitos que devem nortear um sistema de custo desse setor.

3.6.1 Objetivos e Limites

A questão central do modelo de decisão do setor público é identificar os problemas a serem enfrentados e construir os programas para resolvê-los.

Nesse sentido, o objetivo do sistema de custo do setor público, aqui proposto, é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados. Conseqüentemente, esse sistema limita-se a coligir, mensurar, resumir e relatar apenas dados internos às entidades governamentais.

3.6.2 Sistema de Acumulação de Custos do Setor Público

O setor público, particularmente a administração direta, objeto deste trabalho, opera fundamentalmente prestando serviços à comunidade e criando capacidade para prestar serviços.

Conforme Machado (2010, s/p):

Serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica, distribuição da justiça, cuidado com a segurança pública e a defesa nacional, entre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo. Isto significa que os custos desses serviços devem ser acumulados durante um determinado período – mês, trimestre, semestre, por exemplo - sendo o custo unitário desses serviços apurado pela comparação entre o custo do período e as unidades produzidas nesse mesmo período. No final do período contábil, todas as contas que acumulam custos do período devem ser encerradas. Por outro lado, o setor público também, cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada. Esse tipo de atuação se caracteriza como encomenda específica, com data inicial e final de execução, significando, portanto, que o sistema de acumulação de custos requerido neste caso é o sistema por “ordem de serviço”. Os custos relativos a essa obra devem ser acumulados nessa ordem até que a obra termine, quando então será apurado o custo total da ordem ou custos unitários, quando for o caso. Ressalte-se que o término do período contábil não encerra a ordem; os custos relativos à ordem em andamento devem ser ativados como obras em andamento ou

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

título assemelhado.

Tendo presente a conceituação de projeto e atividade, pode-se concluir que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem, e o custo da atividade, acumulado por processo.

3.6.3 Sistema de Custeio do Setor Público

O sistema de custeio do setor público tem como base os custos histórico e orçado.

Para Machado (2010, s/p):

O custo histórico é elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública.

Por sua vez, o custo orçado poderá basear-se em simples estimativas ou utilizar a ferramenta do custo-padrão.

O ideal é que se construíssem padrões para todas as atividades e produtos a serem executados pelo setor público; no entanto, isto não é praticável no início do processo de implantação de custos, mas ideal a ser perseguido. É importante, todavia, que o sistema de informação de custo crie condições de especificar, no custo orçado, quando se trata de padrão ou de mera estimativa.

3.6.4 Sistema de Custos do Setor Público e os demais Sistemas de Informação

É interessante observar que o sistema de informação de custo absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil. Para tanto, é necessário apenas efetuar os ajustes contábeis, transformando a despesa em custo. Além dos dados absorvidos desses sistemas, o sistema de informação de custo necessita registrar, apenas, os dados relativos aos produtos e às atividades executadas.

Por último, observe-se que os objetos de custo, como já foi dito, são agregados utilizando-se as mesmas regras de acumulação das despesas orçamentárias.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

3.7 A CONTABILIDADE PÚBLICA E AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

As sociedades de economia mista foram introduzidas no Brasil por meio do Decreto 200/67, consistindo em espécie de pessoa jurídica de direito privado e que faz parte dos entes jurídicos que pertencem à administração pública indireta.

São em regra, criadas pelo Estado e contam com personalidade jurídica de direito privado, prestando serviços no campo das atividades econômicas privadas, tendo a forma de sociedade anônima, onde seu sócio majoritário é a União Federal ou outro ente que compõe a Administração Pública, observando-se os termos e limites que foram fixados pela lei e Constituição Federal (CARVALHO FILHO, 2009).

Pode-se definir Sociedade de Economia Mista, conforme o artigo 5º, inciso III, do Decreto Lei 200/67:

[...] Sociedade de Economia Mista: a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertencem, em sua maioria, à União ou a entidade da Administração Indireta.

Existiam dúvidas, antes da edição da Emenda Constitucional nº 19/98, referentes à necessidade de promulgação de lei criando essas Sociedades de Economia Mista, ou se seria bastante apenas sua edição autorizando a criação da entidade.

Essa emenda dirimiu essas dúvidas, exigindo lei específica apenas para a criação de Autarquias.

No caso das Sociedades de Economia Mista, é necessária apenas a edição de lei autorizando sua criação. O art. 37, XIX, da Constituição Federal, dispõe in verbis:

XIX - somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação;

Tratam-se as Sociedades de Economia Mista, de sociedades por ação e oportunas à sua atividade empresarial, tendo seu controle acionário pertencendo ao Poder Público.

Diferem-se estas das empresas públicas pelo fato de que estas últimas terão sempre o capital 100% público, independentemente de a quem pertençam: se à

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

União, a um dos Estados ou Distrito Federal, ao Município, ou a entes da Administração Indireta. Admite-se que seja, inclusive, de uma sociedade de economia mista. As sociedades de economia mista, terão a participação de capital, privado, ainda que o controle acionário esteja nas mãos de um ente que compõe a administração pública, direta ou indireta (CARVALHO FILHO, 2009).

Além disso, quando compuser a empresa pública a Administração Pública Federal, segundo o inciso I do art. 109 da CF, será da Justiça Federal a competência para o processamento e julgamento dos feitos de seu interesse, direito este que não couberam às sociedades de economia mista, ainda que pertencentes ao mesmo âmbito administrativo (LINS, 2012).

Ainda segundo Lins (2012), não existem diferenças de caráter material ou teleológico entre empresas públicas e sociedades de economia mista, de maneira que, caberá ao Estado, de forma discricionária, adotar a modalidade de estatal que entender como sendo a mais adequada para o exercício da atividade.

3.7.1 As sociedades de economia mista e a necessidade de monitoramento do investimento público

Revestem-se às sociedades de economia mista de características que lhes são peculiares, tendo-se em vista ser o seu capital constituído por recursos públicos e privados. Primeiro, há que se notar que o recurso investido pelo Governo (União Federativa do Brasil – União ou Estados da Federação) nas sociedades de economia mista são públicos, de modo que o acionista dessas empresas é, em última instância, a população brasileira em geral. Como a população em geral não pode gerir o País, delega-se poder aos políticos que também não podem exercer diretamente a gestão e o controle das SEM.

Assim, a gestão é delegada a gestores profissionais e o controle é delegado a órgãos da administração pública, como a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, o Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais – DEST e os Ministérios Supervisores, no caso das empresas controladas pela União, ou as Secretarias de Estado e/ou Departamentos Setoriais, no caso dos Estados da Federação.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

Segundo, no caso das empresas controladas por entes públicos, a eleição dos administradores (Conselho de Administração e Diretoria Executiva) nem sempre segue critérios profissionais, sendo, muitas vezes, resultado de indicações políticas. Pode-se citar, por exemplo, a reportagem do Correio Brasiliense, de 15.06.2007, sobre a promoção de dez funcionários do Banco do Brasil que financiaram a campanha eleitoral de Ricardo Berzoini à Câmara dos Deputados. No âmbito dessas empresas, os problemas de controle e gestão se agravam.

Terceiro, o ímpeto dos gestores de abandonar o interesse das empresas em prol da maximização de sua utilidade gerencial tende a ser maior nas sociedades de economia mista, principalmente quando estes são indicados politicamente. Exemplo disso foram as fraudes em licitações da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – Correios, que ensejaram investigação da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito – CPMI dos Correios em 2005 (MARRIS, 1963 e LOPES e MARTINS, 2005).

Quarto, o benefício do desempenho das sociedades de economia mista é difundido pela sociedade, em contraposição à concentração na figura do investidor privado. Isso favorece a instauração de mecanismos menos eficientes de controle nas empresas de controle público em comparação às empresas privadas. Tendo em vista que isso não é interessante do ponto de vista social, este trabalho se propõe a investigar empiricamente a eficiência dos mecanismos contábeis de controle das sociedades de economia mista.

Quinto, o órgão da administração pública responsável por monitorar as sociedades de economia mista não pode maximizar uma função utilidade própria e bem definida como um acionista típico. O Governo não é uma entidade única, pois representa toda a população brasileira. Logo, sua função utilidade é mais complexa e a maximização desta utilidade envolve mais que a maximização do valor do patrimônio público investido.

Sexto, a sociedade brasileira não se posiciona apenas como acionista ansioso pelos resultados econômicos no caso das sociedades de economia mista, mas também como cliente de seus serviços e produtos. Portanto, a maximização da utilidade pública envolve também a qualidade das operações da empresa e não apenas sua rentabilidade.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

Sétimo, a função de exercer o controle de acionista é comumente compartilhada no Brasil. As participações acionárias da União, por exemplo, são geridas por três órgãos da administração pública federal:

- a) Ministério da Fazenda – MF, por meio da STN, no tocante à Assembleia Geral de Acionistas (Decretos n.º 1.091/1994 e 2.673/1998);
- b) Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, por meio do DEST, no tocante a planejamento, orçamento e pessoal (Decreto n.º 3.735/2001);
- c) Ministério supervisor, no tocante à gestão do negócio corporativo; e
- d) Há, inclusive, ocasiões em que a Casa Civil também se pronuncia.

Assim, a formulação das diretrizes das sociedades de economia mista é mais complexa que a formulação de diretrizes de acionistas privados para suas empresas. Reconhecendo esse problema no âmbito federal, o Decreto nº 6.021/2007 instituiu a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União – CGPAR para melhorar o exercício do controle das empresas estatais federais, propiciando que a União aja como um proprietário informado e ativo. Oitavo, o objetivo maior da sociedade brasileira e do ente público (maximização do valor das SEM e/ou da qualidade do serviço público prestado) está intimamente associado aos seus atributos pessoais, quais sejam, sua preferência intertemporal e sua aversão ao risco (BREALEY e MYERS, 1992). Ao acionista típico é fácil definir esses atributos pessoais, contudo, defini-los para a sociedade brasileira ou para o ente público em questão (União ou Estado) é tarefa complexa.

Para reduzir esses problemas e impedir a expropriação de recursos públicos, faz-se necessário que se instaurem mecanismos de proteção denominados de governança corporativa. Essa necessidade aumenta quando se leva em consideração o fato de que a destinação de recursos públicos para as sociedades de economia mista representa menor disponibilidade de recursos para áreas essenciais como saúde e educação. A potencial expropriação por parte dos administradores das SEM, portanto, implica não somente em reduzir riqueza material da Nação como também reduz gastos em importantes áreas sociais.

3.7.2 Governança corporativa no setor público

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

Governança corporativa é um conceito advindo do ambiente empresarial, no qual é entendido como sistema de monitoramento e controle ou “conjunto de mecanismos que protegem os investidores externos [sociedade/entes públicos] da expropriação pelos agentes internos [gestores das SEM]” (LA PORTA et al., 2000).

No contexto do setor público, governança corporativa pode ser entendida como o sistema de proteção dos interesses dos cidadãos contra os atos lesivos que os agentes públicos (administradores das sociedades de economia mista no contexto deste trabalho) podem causar ao patrimônio público. A motivação para a governança no setor público repousa nos problemas discutidos no tópico anterior e na inexistência de contratos completos (HART, 1995).

3.7.3 Mecanismos contábeis de racionalização do recurso público

A relação entre governança corporativa e qualidade da informação contábil está explícita na própria definição de qualidade contábil aqui apresentada. Define-se qualidade da informação contábil como sendo o grau de funcionalidade da contabilidade como mecanismo de governança. No que tange a este trabalho, diz-se que a informação contábil das SEM se ela auxiliar a impedir a expropriação dos recursos públicos investidos nessas empresas.

Martins (2005) afirmam que o mecanismo de governança mais elementar é a própria informação contábil e que o conservadorismo, a relevância e a oportunidade contábil estão relacionados diretamente à eficiência da governança das empresas. Há de se notar, entretanto, que os números contábeis das SEM são produzidos pelos próprios gestores. Os analistas dos órgãos da administração pública responsáveis pelo monitoramento das SEM devem ficar atentos, pois os relatórios financeiros das empresas são função do ambiente, de atividades específicas da empresa e também das escolhas contábeis feitas por seus administradores (PALEPU et al, 2000).

Por outro lado, a discricionariedade do gestor das SEM é útil, pois permite que ele sinalize eventos de seu conhecimento (LOPES E MARTINS, 2005) que são importantes à sociedade em geral e aos analistas dos órgãos da administração

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

pública que monitoram essas empresas. Para maximizar essa relação custo/benefício, faz-se importante que o exercício da discricionariedade seja responsável.

4.0 Considerações Finais

O presente trabalho visou abordar contabilidade pública, suas diferenças para a contabilidade da área societária e sua importância.

Com base no trabalho realizado, foi possível observar que as demonstrações contábeis são peças importantes para o acompanhamento do comportamento das finanças públicas.

O sistema de informação de custo, delineado no tópico, integra-se conceitual e sistemicamente aos subsistemas de orçamento público, de contabilidade governamental e de processamento de dados. Esses subsistemas compõem o sistema de informações contábeis gerenciais do ente público e têm como limite de atuação os dados e informações internas.

O sistema de contabilidade governamental registra os fatos contábeis em quatro subsistemas de contas autônomos: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. Nesse sistema, pode-se constatar que o reconhecimento das receitas e despesas é feito mediante o Regime de Competência Modificado e que elas são registradas conforme as especificações orçamentárias. Essas constatações permitiram estabelecer a correspondência entre os conceitos da contabilidade governamental e os conceitos da contabilidade empresarial, que é um dos elementos centrais da construção do sistema de informação de custo.

Como sugestão para novas pesquisas, e por se tratar de um campo pouco explorado para trabalhos acadêmicos, sugere-se o acompanhamento desses números em exercícios futuros e a ampliação dessa análise para outros órgãos públicos, municípios, Estados, para que comparativos possam ser feitos.

Especialmente no atual contexto político e social, esta contabilidade reveste-se da maior importância, considerando-se o cenário pós promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal e a necessidade de que haja maior transparência na gestão pública.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .

REFERÊNCIAS

ANGERAMI, Alberto; PENTEADO FILHO, Nestor Sampaio. **Direito administrativo sistematizado**. São Paulo: Método, 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 21. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, Aug. 2010. Available from Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 07 de março de 2013.

MACHADO, Nelson. “Implantação do SIAFEM/SP e o Desenvolvimento da Contabilidade Governamental Gerencial” Artigo apresentado no V Congresso do Centro Latino-americano de Administração para o Desenvolvimento – CLAD. São Domingos, República Dominicana, 2000.

MAZZA, Alexandre. **Organização Administrativa**. Material da 1ª aula da Disciplina “Estrutura da Administração Pública”, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Administrativo – Universidade Anhanguera - UNIDERP - REDE LFG, 2012.

MELLO, Álvaro D’Avila Bitancourt. **Lições de Contabilidade Pública**. São Paulo, Livraria Freitas Bastos S/A, 1962.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

ROCHA, Welington e SOUZA, Marcos Antonio de. **Elementos fundamentais de Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo, Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, 2001.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo, Editora Atlas, 1997.

SILVA, Jair Candido. **Manual de execução orçamentária e contabilidade pública**. 1ª edição. Brasília- DF, Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1997.

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao estudo para implantação de um sistema de custeamento na administração pública.** Tese de Livre Docência. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 1996.

TORRENT, Paulo Timponi. Apontamentos básicos acerca das entidades da Administração Indireta. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3480, 10 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/23376>>. Acesso em: 5 abril de 2013.

--

¹Graduanda do 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras.

²Orientador - Bacharel em Ciências Contábeis, Esp. em Controladoria e Auditoria, professor e pesquisador da Faculdade São Francisco de Barreiras.

³Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB .