

# CUSTOS E CONTROLE GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL

HERALDO DA COSTA REIS

[hcreis@terra.com.br](mailto:hcreis@terra.com.br) – [heraldo@ibam.org.br](mailto:heraldo@ibam.org.br)

**RESUMO:** Qualquer organização, independentemente da sua situação jurídica, realiza transações de natureza financeira, mediante as quais busca auferir receitas, bem como obter resultados ou gerar benefícios em favor de terceiros. Neste aspecto, o gestor precisa saber se a operação resultou em algo positivo ou não. Para isto utiliza o sistema de custos, cujo objetivo é compor informações que possam orientá-lo na tomada de decisões.

**Palavras-chave:** gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Sistema de custos. Centros de responsabilidade; controle gerencial.

Uma das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar nº 101/2000, contida no seu art. 4º, e destacada no inciso I, é a que determina que a LDO da entidade governamental disporá sobre normas relativas a controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento.

Ocorre que o estabelecimento de normas relativas a sistema de custos e de avaliação de resultados implica o conhecimento da organização, das suas atividades e dos seus objetivos, e também o estabelecimento do que se pretende alcançar com um e com outro.

A Lei Nº 4.320/64 já havia estabelecido novas concepções de gestão e de controle, que obrigaram as esferas governamentais a ajustarem as suas respectivas organizações administrativas e contábeis à nova sistemática, dando-lhes, se não no todo, pelo menos em parte, uma forma de sistema de controle.

Nos últimos anos, entretanto, a administração pública brasileira tem passado por mudanças e inovações no que respeita ao planejamento e ao controle da gestão das finanças governamentais, algumas de ordem constitucional, outras movidas pelas exigências da evolução natural das coisas.

No planejamento introduziram-se os instrumentos *plano plurianual*, *diretrizes orçamentárias*, e deu-se uma nova feição ao *orçamento anual*, sendo agora organizado de forma tridimensional, ou seja, em *orçamento fiscal*, *orçamento da seguridade social* e *orçamento de investimentos nas empresas*.

No controle, entretanto, foi onde a Constituição/88 se fez mais presente, determinando que cada Poder organize e mantenha o seu *sistema de controle interno*, introduzindo o conceito de *controle interno integrado*.

Evidentemente, essa determinação constitucional visa dotar a administração pública dos instrumentos necessários à obtenção da economicidade, da eficiência e da eficácia no trato ou na gestão dos recursos públicos postos à sua disposição.

Assim, este trabalho tem por objetivo apresentar e discutir os conceitos modelos de sistemas de custos e de controle gerencial na administração municipal, que poderão ser adaptados às suas atividades ou às suas necessidades.

## 1. A FUNÇÃO CONTROLE

Antes de entrar no mérito da definição de um sistema de custos e do seu funcionamento, faz-se necessário saber o que se entende por *controle*.

A Administração de uma entidade, qualquer que seja a sua natureza jurídica, é exercida através de ações coordenadas e planejadas, a que denominamos de funções administrativas. Essas funções são: a *previsão*, a *organização*, a *coordenação*, a *direção* e o *controle*.

Destaca-se a função controle como indispensável para: acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação dos princípios e normas adotados pelos órgãos e constatar a veracidade das operações realizadas, além de exigir a atenção da administração voltada para a execução de planos e programas, para que metas e objetivos previamente delineados sejam atingidos.

### 1.1 PLANEJAMENTO DO CONTROLE

Como toda e qualquer atividade, o controle precisa ser previamente estudado e planejado, considerando certas peculiaridades da organização, tais como:

- objetivo da organização;
- forma e origem da organização;
- dimensão da organização; e
- volume e natureza das operações

O controle planejado permite responder a certas questões, tais como:

- *o que controlar*, que diz respeito ao objeto controlável, ou seja, aquele que é mais susceptível a desvios e falhas ou erros;
- *como controlar*, que se relaciona a técnicas de controle;
- *porque controlar*, as razões que levam a administração a exercer a função controle sobre o objeto controlável. A administração necessita de informações que lhe permitam: acompanhar a execução dessas atividades a fim de verificar se o planejado foi devidamente alcançado e analisar e tomar as decisões cabíveis, caso sejam detectados desvios, falhas ou erros na execução;
- *onde controlar*, diz respeito aos locais onde serão exercidos os controles adotados.

O controle deve obedecer aos seguintes estágios:

- exame prévio do que vai ser controlado;
- delimitação do objeto do controle;
- indicação do sistema pelo qual o controle será efetivado;
- verificação dos resultados do planejamento;
- reajustamento do plano ou sistema de controle.

## 1.2 O CONTROLE GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na administração pública o controle é determinado pela legislação que lhe pertine, tal como se vê na Constituição da República, na Lei N° 4.320/64, na Lei de Responsabilidade Fiscal e nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais.

Na Constituição da República encontra-se o artigo 74, §§ e incisos respectivos, que assim determina:

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

- I. avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;*
- II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira, e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;*

Com a mencionada norma verifica-se a universalização do controle, que abrangerá todas as operações da Administração, sem exceção, quer se tratando dos ingressos financeiros, quer se tratando dos gastos.

Do exame do dispositivo constitucional, constata-se que o conceito de **controle gerencial** está implícito e que as entidades governamentais, não importa a que esfera pertençam, deverão utilizá-lo. Entretanto, são enormes as dificuldades na execução deste tipo de controle, principalmente no âmbito das administrações municipais, que não primam pela organização do seu sistema de controle interno.

Um sistema de controle gerencial na visão dos melhores tratadistas, tem por objetivo:

- produzir informações que possibilitem aos gestores decisões que facilitem os caminhos, para que a organização atinja os seus objetivos;
- avaliar o desempenho da organização na execução das suas atividades meio e fim, tomando como parâmetros os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, tendo em vista os seus objetivos;
- avaliar as relações da equipe da organização com as demais entidades com as quais mantém transações;
- avaliar o desempenho dos setores administrativos tendo em vista as suas finalidades organizacionais;
- avaliar a execução das ações planejadas e programadas para o período.

Dentre as avaliações de um sistema de controle gerencial, pode-se destacar aquela relacionada à produtividade que, no entender de Hatry<sup>1</sup>, feita localmente pode auxiliar a:

1. **Identificar áreas-problema, e prioridade nos esforços de melhoramento.** *As medidas proporcionarão uma perspectiva sobre o atual nível de produtividade e sua mudança, no tempo, para vários serviços.*
2. **Determinar o progresso através de objetivos e metas.** *Os programas individuais voltados para o aumento de produtividade precisam ser avaliados. As autoridades locais podem ser tentadas a autorizar aumentos anuais em produtividades (5% ao ano, por exemplo), o que não teria sentido sem os meios para determinar seu cumprimento real.*

<sup>1</sup> HATRY, Harry P. Avaliação da Produtividade e seus Resultados nos Governos Locais, in *Leituras de Administração Financeira Municipal*, Organização Heraldo da Costa Reis e Nilton Almeida Rocha, IBAM, 2003, p.93

3. **Estabelecer e desenvolver planos de incentivos aos funcionários.** Mudanças mensuráveis na produtividade podem ser consideradas como itens de barganha entre trabalho e administração.

Hatry, nos ensina ainda<sup>2</sup>:

*As avaliações de produtividade serão particularmente úteis se os três tipos de comparação abaixo forem feitos:*

1. **Comparações no tempo** – para fornecer informações sobre tendências e progresso, se houver. Na falta de padrões externos, pode-se usar a própria história do Governo no passado.
2. **Comparações com outras jurisdições, particularmente as que possuam características semelhantes** – para fornecer alguma linha básica junto a qual o Governo possa avaliar a sua própria atuação.
3. **Comparações entre unidades operacionais dentro de uma jurisdição**, como, por exemplo, entre turmas de coletores de lixo, distritos policiais, ou departamentos de serviço social – assim pode-se reconhecer as unidades mais produtivas (e copiar os seus métodos) enquanto que se pode dar a necessária atenção às unidades de menor produtividade, a fim de melhorar o seu rendimento.

No artigo denominado *Em Busca da Transparência na Contabilidade Governamental*, que escrevi, já afirmava o seguinte: "Quando um administrador pede que se estude uma nova estrutura para a entidade, é comum indicar que esse estudo não precisa abranger a Contabilidade, porque esta já atende à lei e ele considera o bastante."<sup>3</sup>

O que ocorre é que a atual concepção de controle está voltada apenas para o aspecto financeiro de uma questão muito mais ampla que é o desempenho governamental como um todo. O orçamento tampouco auxilia na melhoria da qualidade da informação, porque faltam-lhe dados que permitam ao administrador um controle mais eficiente sobre as ações em execução. Por exemplo: às vezes, algumas ações registradas, além de não serem descritas, o que favoreceria a clareza, não se apresentam com unidades de medida, o que também facilitaria a avaliação do desempenho, principalmente em termos de eficiência e eficácia.

Outra dificuldade, é que o orçamento não revela a integração dos órgãos que constituem a estrutura administrativa da entidade, além de confundir função de órgão com função de governo. Desde que exista uma Secretaria de Educação, toda e qualquer ação a ser executada na área da Educação será de sua responsabilidade. Isto indica um possível desconhecimento das diferenças conceituais existentes entre aquelas funções e entre o que sejam órgãos executores de atividades internas e órgãos executores de atividades externas.

A elaboração do orçamento por área de responsabilidade facilitaria sobremaneira o controle e a avaliação do desempenho governamental, bem como a implantação do conceito de *centros de resultados ou centros de responsabilidades*..

## 2. OS CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conquanto a Lei nº 4320/64 já estabeleça no seu art. 85 que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir, dentre outros, **a determinação dos custos dos serviços industriais**, em realidade, salvo raríssimas exceções, não tem havido essa preocupação com a apuração de custos no âmbito da administração municipal. Os motivos são vários, dos quais se

<sup>2</sup> idem, idem, idem p. 94

<sup>3</sup> REIS, Heraldo da Costa. Cap. Em busca da transparência na Contabilidade governamental, in *Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais*. IBAM, 2004, p. 180.

pode destacar o referente à apuração de lucro nas atividades governamentais. Outro motivo, é a linguagem utilizada pela lei que, por empregar a locução *custos dos serviços industriais*, leva à crença de que somente esse tipo de atividade é que está sujeita à apuração de custos.

A preocupação com os custos das atividades governamentais se consolida a partir da Lei Complementar nº 101, de maio de 2000, que pelo seu artigo 4º, I, letra e, dispõe que a Lei de Diretrizes Orçamentárias da Unidade Federativa estabelecerá normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, além de determinar no seu art. 50, § 3º que a Administração Pública manterá sistema de custo que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Está aí criado um *problema*. A Administração Pública brasileira, conforme se vem mencionando, de há muito, não cultiva esta avaliação e acompanhamento em razão do conceito enraizado e ultrapassado de que a entidade governamental não opera no sentido de obter lucros nas suas atividades principais.

Entretanto, qualquer que seja a atividade, para a obtenção do resultado de uma operação, existe a necessidade de se conhecer o volume de recursos ou insumos destinados e aplicados com aquele sentido, ou seja, o conhecimento do esforço dispendido para alcançar o objetivo previamente delineado.

A expressão *custo*, é convencionada no sentido de conceituar o esforço que se despendeu (consumo dos insumos) na obtenção de um produto ou na prestação efetiva de um serviço. Mas também pode significar um sacrifício de algo em prol de outra coisa que, provavelmente, não produzirá os mesmos resultados.

Sem dúvida, pode-se afirmar que um sistema de apuração de custos nas atividades governamentais viria a ajudar o planejamento na alocação dos recursos de que a administração necessita para a concretização dos respectivos produtos delineados, com os quais seriam atendidos os reclamos da sociedade.

Um sistema de custos tem, por assim dizer, os seguintes possíveis objetivos:

- a) **formação de preços** de produtos ou serviços a serem prestados, a fim de que sejam obtidas informações sobre a suficiência dos recursos gerados para a manutenção e o funcionamento das respectivas atividades; e
- b) **auxiliar na decisão de alocar recursos necessários a certas atividades**, que lhes possibilitarão a respectiva manutenção e o funcionamento.

No âmbito do Município, por exemplo, esta preocupação se reduz com a classificação das suas atividades nas seguintes matrizes ou grupos:

#### **1º Grupo – Atividades geradoras de receitas, sem qualquer vínculo a despesas.**

Este grupo classifica apenas aquelas atividades que geram receitas sem qualquer vínculo a despesas, as quais se relacionam com a execução de programas que beneficiam diretamente a população, como a educação, a saúde, os serviços públicos e outros.

As receitas que se classificam neste grupo são os impostos de competência da entidade e as transferências constitucionais. Nestas atividades, os custos, diretos e indiretos, se relacionam apenas aos lançamentos diretos, por homologação, e por declaração dos impostos.

## **2º Grupo – Atividades geradoras de despesas e produtos.**

Este grupo classifica apenas as atividades que só geram despesas, sem qualquer vínculo a receitas de qualquer natureza. São atividades executadas por órgãos de atividade-meio, como os de Administração, Planejamento, Governo, Gabinete do Prefeito, Finanças e outros, dentre os quais o Poder Legislativo. Entre os que executam atividades-fim, sem geração de receitas, pode-se citar os da Educação, Assistência Social, e, dependendo da atividade, da Cultura, Obras Públicas e outros.

Nestes casos, os insumos (despesas/custos) se correlacionam com os respectivos serviços e/ou produtos esperados daquelas atividades. Exemplos:

1. Na área da Administração, pode-se enumerar os serviços prestados ou que serão prestados pelos setores de atividades-meio às áreas da educação, da saúde e outras, o que significa que os custos daquelas atividades são indiretos às atividades destes setores. Se a Secretaria de Administração, através do seu Departamento de RH recruta e treina professores, ainda que sob a supervisão da Educação, os seus custos devem ser transferidos para este setor, a fim de compor os custos finais da atividade de ensinar. O mesmo acontecerá com todas os demais órgãos de atividade-meio que prestam serviços aos de atividade-fim. Outro exemplo: Finanças deve repartir os seus custos de lançamento, cobrança e arrecadação dos impostos com a área da Educação, pois uma parcela desses impostos vai financiar as atividades de ensinar.
2. Na área de Educação, o produto esperado é o aluno ensinado, e os seus custos se relacionam com o pessoal, material didático utilizado, merenda escolar, depreciações de prédios e de bens utilizados nas atividades de ensinar, energia elétrica, gás, telefone, água e outros, os quais incluem os indiretos transferidos dos demais setores que prestarem serviços à educação;
3. Na área da Assistência Social, pode-se indicar: x crianças amparadas; x pessoas idosas atendidas. A movimentação dos custos é do mesmo teor explicado na área da Educação;
4. Na de Obras, os serviços prestados na educação, na saúde, saneamento básico, o que significa que estes custos são transferidos para cada uma daquelas áreas. Assim, os custos, diretos e indiretos, da execução de uma obra de construção de um prédio em que se instalará uma unidade operacional do ensino, serão transferidos para o órgão da Educação, que passa a responsabilizar-se pela manutenção e funcionamento do prédio. É interessante notar que, se das obras urbanas que possam produzir valorizações em imóveis localizados nos setores em que foram realizadas, resultarem em cobrança de contribuição de melhoria, esta atividade passa a compor o 3º grupo.

## **3º Grupo – Atividades geradoras de receitas, custos e despesas vinculados a serviços e produtos.**

Neste grupo de atividades, o sistema de custos pode ser adotado tendo em vista os dois objetivos já delineados, quais sejam: a formação de preços e a alocação dos recursos necessários à execução das atividades. Em realidade o que se pretende aqui é saber se a receita gerada pela respectiva atividade é suficiente ou não para a sua sustentabilidade.

Constatada a insustentabilidade, a Administração do setor que executa a atividade procura providenciar as medidas que se fazem necessárias à revisão dos custos e, conseqüentemente, dos respectivos preços pelos quais os produtos ou os serviços serão postos à disposição da sociedade.

Geralmente essas atividades são executadas por órgãos de atividades-fim, tais como limpeza pública, matadouros, água e esgotos, cultura e outros, centralizadas no Poder Executivo ou descentralizadas sob a forma de autarquias, fundações e/ou empresas públicas. São atividades remuneradas a preços tarifados. Neste caso, os insumos (despesas/custos) se relacionam com as receitas e com os produtos ou serviços esperados, esclarecendo-se, contudo, que essas atividades não dispensam aquelas que lhes podem ser prestadas pelas atividades-meio, como se indicou no 2º grupo.



Exemplos:

1. O setor de obras pode executar obras de reurbanização de um bairro, cujo programa esteja a cargo do setor de urbanismo. Os custos das obras, uma vez acumulados indicam o valor final do bem que é transferido, após o seu término, para o setor do urbanismo;
2. O mesmo setor de obras realiza obras de dragagem de um rio, cujos custos acumulados são transferidos para o setor que gerencia a atividade de manutenção e operacionalização de balsas.

Quando a atividade é executada por uma autarquia, por exemplo, um serviço de coleta de esgotos e distribuição e abastecimento de água, os serviços de obras de expansão ou de aperfeiçoamento podem ser feitos pelo setor de obras da administração central, que os realiza, apura os seus custos e os transfere para a autarquia a fim de que esta os distribua entre os seus serviços, para possibilitar revisões nos seus próprios custos de serviços ao seu cargo, e, evidentemente, formar os respectivos preços.

## 2.1 ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

A organização do sistema de apropriação e de apuração de custos considerará os conceitos de custos fixos, variáveis, a margem de contribuição e ainda o ponto de equilíbrio, este para as atividades do terceiro grupo acima mencionado.

É necessário, entretanto, que se defina o método de apropriação e de apuração de custos adequado às atividades governamentais, as quais podem ser de natureza econômica, social ou administrativa. Para isto, existem vários métodos sendo utilizados, tais como: o de absorção, o de custeio direto, o padrão, e ainda, por atividade (método ABC), conforme a literatura especializada.

Portanto, para se adotar um método, a primeira atitude é conhecer a organização, as suas atividades meio e fim, bem como identificar o processo de execução dessas atividades e os insumos que lhes são destinados, como se indicou nos 3 (três) grupos de atividades.

O sistema de custos, dependendo dos objetivos pretendidos, pode ser organizado do seguinte modo:

### 2.1.1 Para avaliação da gestão orçamentária

#### *1 – Funções de governo: áreas de responsabilidade*

Por área de responsabilidade entende-se aquela em que se executam os programas de trabalho governamentais, conjuntos de ações formuladas para a concretização de objetivos previamente definidos.

A área de responsabilidade tem os seus limites perfeitamente identificados, ainda que se possam relacionar com outras áreas em que funções ou atribuições diferentes sejam executadas. Neste ponto pode-se levantar uma questão de ordem gerencial: o produto de uma área de responsabilidade pode ser transferido para outra área de responsabilidade? Pessoalmente, não vejo dificuldade ou impossibilidade de que isto possa ocorrer.

A avaliação da atuação da entidade deve ser feita nesse nível, com a utilização, entretanto, de critérios adequados. Veja-se o seguinte:

- um programa de profissionalização de técnicos para a engenharia, física, medicina e química, executado por entidade governamental. O programa deixa visualizar o relacionamento ou a integração da área de educação com outras áreas, por exemplo

saúde, indústria, comércio, agricultura, para onde os técnicos são preparados e, até mesmo, com setores de atividade-meio como a Administração, Finanças, Obras Públicas;

- uma entidade sem fins lucrativos, cujo programa exercitado na área de pesquisas urbanas pode ter o seu produto utilizado em outra área de desenvolvimento e assistência local, por exemplo;
- um programa na área de saúde, executado por entidade governamental deixa evidente que o produto será utilizado por outra entidade ou outra área de responsabilidade.

Saber-se que o produto de uma área de responsabilidade será utilizado em outra como insumo até que não é problema. Este surge no momento de medi-lo, ou seja, de definir que tipo de medida se deverá usar e em que nível. Discutir-se-á este assunto em um tópico adiante.

Como se vê nos exemplos, é possível determinar algumas áreas de responsabilidade na Administração governamental onde programas são executados com os produtos respectivos definidos, tais como: Saúde, Educação, Cultura, Segurança Pública, Judiciário, Legislativo, etc., as quais são as funções governamentais, da classificação funcional-programática, ou seja, onde os Governos, qualquer que seja a esfera, desempenham as funções ou atribuições constitucionais da entidade, no caso, o Município, mediante a execução dos programas típicos.

## **II – Programas**

Conforme se mencionou, um programa é um conjunto de ações definidas como projetos e atividades em políticas públicas, previamente delineadas, que possuem as seguintes características:

- representa um resultado final que deve ser produzido por um trabalho ou esforço;
- significa um efeito esperado, e uma consequência ou um produto obtido;
- deve ser expresso em termo financeiro e em unidade física, que expresse a meta a ser atingida;
- representa a meta de uma organização ou de uma unidade administrativa;
- evidencia a responsabilidade da unidade administrativa pelos recursos que lhes são destinados e pelos objetivos delineados na elaboração do orçamento;

O custo final do programa é apurado pela soma dos custos apropriados às ações e, posteriormente, dividido pelo objetivo final no sentido de se obter o custo unitário.

Na elaboração do orçamento sob a visão sistêmica, um programa de uma área-fim pode conter ações que serão da responsabilidade de um setor de atividade-meio, como se exemplifica a seguir:

Função: Educação

Programa: Ensino Fundamental – Órgão Coordenador: Secretaria de Educação

Ações:

1 – Órgão executor:

- Secretaria de Obras: Construção de edifício com 50 salas de aulas.
- Secretaria de Administração: Recrutamento e treinamento de 50 professores
- Secretaria de Finanças: Liberações de recursos financeiros para o ensino fundamental

O programa constituirá o conjunto de atividades de cada Secretaria na área da Educação. Uma vez encerrada a execução das ações, estas, com os respectivos custos, são transferidas à responsabilidade da Secretaria de Educação. Este raciocínio se aplica a todos os demais setores da organização na elaboração do orçamento.



### **III – Projetos**

É uma expressão convencionada para refletir um instrumento de ação sobre um conjunto de elementos que se combinam para a obtenção de metas precisamente definidas e quantificadas, as quais, realizadas normalmente, não se repetem em outro exercício financeiro, desde que sejam de vigência anual, e permitam ou facilitem a execução, ou melhoria da execução, de uma ou mais atividades, podendo produzir ou não um bem de capital.

Os projetos de execução plurianual têm os seus custos acumulados transferidos de um exercício para o seguinte, durante o prazo de sua execução, até o seu término.

Possuem as seguintes características:

- São instrumentos de ação para o cumprimento de objetivos definidos e quantificados. Exemplos: Construção de edifício escolar com X salas de aulas; Asfaltamento de X km de estradas vicinais; extensão de X metros de rede de distribuição de água; divulgação de concurso para aumentar a receita tributária.
- São limitados no tempo de execução, pois alcançada a meta que lhe fora determinada, a ação se esgota.
- Exigem, em sua maioria, materiais e condições institucionais especiais para a sua execução;
- Apresentam maior facilidade na sua mensuração física.
- Os seus custos são calculados em função do seu tempo de realização, o que significa que aquelas ações de execução plurianual têm os seus respectivos custos transferidos para o período seguinte, até que se complete a sua execução.
- O custo unitário é facilmente calculado, em razão de seus objetivos finais serem mensurados em termos físicos.
- Há relação entre o resultado esperado, ou seja, os objetivos alcançados, e os elementos (insumos), em termos de recursos humanos, materiais e tecnológicos, necessários a sua execução.

### **IV – Atividades**

Tal qual o projeto, é também uma expressão convencionada no sentido de identificar ações de natureza administrativa, contínuas e destinadas a cumprir metas e objetivos previamente delineados pela Administração, e relacionadas com a manutenção e o funcionamento da organização.

A sua identificação é resultado do estudo, análise e avaliação da estrutura administrativa da organização, como se mencionou na classificação dos grupamentos das atividades organizacionais. Um regra prática é determinar cada atividade em razão da homogeneidade aguardada, a qual contribui para a produção do resultado previsto.

A homogeneidade facilita a mensuração da atividade e, conseqüentemente, do programa. As atividades podem ser comuns ou específicas. Comuns, por exemplo, se administração conceber uma central de empenhamentos de despesas para toda a organização, e específica, quando se referir a um só setor.

A atividade apresenta as seguintes características:

- identifica tarefas homogêneas e contínuas no espaço, seccionadas temporalmente apenas para efeito de apuração de resultado do exercício financeiro;
- identifica-se com uma unidade administrativa, sob o ponto de vista da responsabilidade pela programação, orçamentação e execução;

- os seus custos se acumulam por exercício, até o seu encerramento, quando, então, se apura o respectivo resultado;
- reflete sempre a continuidade da organização.

### **V – Categorias Econômicas de despesas**

As categorias econômicas, **despesas correntes e despesas de capital**, são os insumos necessários à execução das ações (projetos e atividades) governamentais e que constituem os programas de trabalho, segundo as políticas previamente delineadas pela Administração da Entidade e de conformidade com os objetivos pretendidos.

As despesas, não importam a natureza e o seu objeto, contribuem para que metas e objetivos sejam concretizados, de modo a satisfazer as necessidades da sociedade, da Administração da Entidade e da própria economia.

Assim, à medida que as ações governamentais vão sendo executadas, os insumos (categorias econômicas) utilizados vão sendo reconhecidos e apropriados às respectivas ações, de tal maneira que, em qualquer momento que se queira conhecer o volume de aplicações, fica facilitada a sua apuração, bem como as avaliações que se deseje fazer.

#### **2.1.2 Para avaliação da gestão financeira e patrimonial**

##### **I - Centros de responsabilidades<sup>4</sup>**

Um sistema de custos só funciona quando apoiado em um conjunto bem estruturado de contas que cumpram com o seu objetivo, ou seja, o de suprir o seu usuário com informações úteis e confiáveis sobre a atuação da área de responsabilidade, ou seja, demonstre o desempenho do setor administrativo em seu processo decisório e na utilização dos fundos alocados ou destinados ao cumprimento das metas e objetivos predeterminados.

Com respeito ao desempenho dos setores administrativos, já havia afirmado em trabalho anterior o seguinte:<sup>5</sup>

*“Sem dúvida, a organização da estrutura administrativa, com razoável distribuição de funções entre os órgãos componentes e de atribuições entre os que irão tomar decisões, é da maior importância. Mas isto, por si só, não será suficiente se não houver preocupação com as seguintes questões de relevância fundamental:*

*a) produção de informações qualificadas e quantificadas para ajudar o processo decisório;*

*b) pessoal qualificado, treinado e portanto, preparado para utilizar essas informações no sentido de colocar a organização em completo funcionamento e, conseqüentemente, concretizar os seus objetivos.*

*Para atingir efetivamente estes fins, interessa a questão relativa à produção de informações qualificadas e quantificadas que, naturalmente, se relaciona com a função da Contabilidade.”*

<sup>4</sup> REIS, Heraldo da Costa Reis. Áreas e Centros de responsabilidade no Controle Interno das Entidades Governamentais, in *Revista de administração Municipal, IBAM, Rio de Janeiro, vol.39, nº 205, p. 19-35, out-dez 1992.*

<sup>5</sup> \_\_\_\_\_. Cap. Em busca da transparência na Contabilidade Governamental. In *Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais. IBAM, Rio de Janeiro, 2004, p. 180.*

A organização do sistema de custos é iniciada com o estudo das funções dos setores que compreendem a estrutura administrativa da entidade, além de tomar conhecimento das responsabilidades daqueles que estão na direção de cada um desses setores.

Neste ponto chega-se ao conceito de centro de responsabilidade, que pode ser aplicado às entidades governamentais do Município, com as devidas adaptações.

Sabe-se que nas entidades governamentais normalmente não se faz uso dessa nomenclatura, já que as normas pertinentes utilizam as denominações de órgão e unidade orçamentária (Lei nº 4.320 – art. 14, parágrafo único) para identificação dos setores administrativos das entidades governamentais aos quais são consignadas as dotações para o cumprimento dos respectivos programas de trabalho. Além dessa identificação, não se utiliza, entretanto, qualquer forma de evidenciar responsabilidades por desvios que possam ocorrer durante a execução orçamentária.

Embora exista a tipologia *centros de responsabilidade*, esta é aplicada somente em relação às empresas, o que não significa a impossibilidade de adequá-la às peculiaridades das entidades governamentais.

Para Anthony <sup>6</sup>

*“Um centro de responsabilidade é simplesmente uma unidade de organização chefiada por uma pessoa responsável. O centro é responsável pelo desempenho de alguma função, que é o seu produto, e pela aplicação de recursos, ou insumos, tão eficientemente quanto possível, no desempenho dessa função. Para um centro de responsabilidade de produção ou de venda, pode-se medir a produção em termos de valor de produtos produzidos ou vendidos e para alguns outros centros de responsabilidade pode-se medir a produção em termos dos serviços executados.”*

Tomando-se por base a definição acima, chega-se à conclusão que qualquer que seja o órgão, seja de atividade-meio, seja de atividade-fim, pode se transformar em um centro de responsabilidade, desde que identificadas as suas atribuições e os produtos ou produto de cada órgão e a responsabilidade da sua chefia.

Algumas classificações adotadas por diversos estudiosos do assunto levam em consideração sempre as funções ou as atribuições dos órgãos.

Anthony, por exemplo, classifica-os como segue:<sup>7</sup>

- **centro de despesa**, onde o sistema de controle mede as despesas efetuadas por uma unidade da organização, mas não mede o valor monetário de sua produção;
- **centros de lucro**, em que a receita é uma medida monetária da produção, e a despesa uma medida monetária dos insumos ou recursos consumidos na produção. Lucro é a diferença entre a receita e a despesa;
- **centros de investimentos**, nos quais os supervisores são responsáveis não somente pelo lucro, mas também pelos bens que usam.

<sup>6</sup> ANTHONY, Robert N. *Contabilidade Gerencial; introdução à contabilidade*. Atlas, São Paulo, 1970, p.279

<sup>7</sup> Idem, idem, idem p. 279-280

Para John Dearden, entretanto, são os seguintes, os tipos de centros de responsabilidade:<sup>8</sup>

- **centros de ingressos**, em que a produção é medida, sem qualquer tentativa formal de relacioná-la com os gastos respectivos. São unidades que não têm responsabilidades sobre benefícios;
- **centro de gastos**, que podem ser classificados em dois grupos: aqueles cujo produto é medido em termos financeiros e aqueles que não têm produto mensurável;
- **centro de benefícios**, que são responsáveis tanto pelos ingressos (receitas) como pelos custos. Neste conceito, o autor inclui investimentos, quando houver.

Fica, portanto, evidente, conforme já afirmado, que essa distribuição de responsabilidades pode ser adaptada aos objetivos da entidade municipal.

Vejamos:

- a) **como centro de despesa**, pode-se determinar, no âmbito do Poder Executivo, a Secretaria de Finanças, a Secretaria de Administração, a Secretaria de Planejamento, a Controladoria, o Poder Legislativo, etc.
- b) **como centro de benefícios sociais**, cujo produto, além de medido em termos físicos, o é em termos financeiros, pode-se indicar a Secretaria de Educação, a Secretaria de Cultura, a Secretaria de Assistência Social e outras;
- c) **como centro de ingresso**, pode-se indicar a Secretaria de Finanças;
- d) **como centro de atividades remuneradas**, pode-se indicar aquele que é responsável por geração de receitas, além dos custos de manutenção e funcionamento e dos respectivos produtos e serviços.

Para completar, os mencionados centros também serão os responsáveis pelos investimentos necessários à expansão e aperfeiçoamento das respectivas atividades, as quais contribuirão para a formação do respectivo produto ou serviço, e, provavelmente, das receitas.

Cabe ressaltar que, de acordo com a definição do centro de responsabilidade, a pessoa que assumir a sua chefia torna-se responsável pelos gastos, despesas ou custos que nele ocorram<sup>9</sup>.

Em outros casos, pode ser responsável por investimentos e pelas receitas sem, contudo, ter a preocupação de confrontá-las com as despesas do seu setor. Por outro lado, os órgãos que executam atividades geradoras das receitas controladas pelo setor de finanças devem ter a preocupação de confrontá-las com as despesas geradoras dessas receitas.

Observe-se que não foi mencionado o centro de lucro, conceituado por Anthony, pois, nas entidades governamentais da Administração Municipal, o que se espera das atividades remuneradas é a auto-sustentabilidade, de tal forma que a diferença positiva entre as receitas

<sup>8</sup> DEARDEN, John. Tipologia dos centros de responsabilidade. *Administração de empresas: enciclopédia de direção, produção, finanças e marketing. Análise contábil e financeira*. São Paulo: Nova Cultura, v.14, n.45/46.p.180-181, 1986.

<sup>9</sup> As responsabilidades devem estar definidas em ato próprio do chefe do Poder, ao qual o centro é subordinado. Geralmente denomina-se Agente Ordenador aquele que está investido legalmente na competência de assumir, por delegação, direitos e obrigações em nome da entidade.

efetivas obtidas e os respectivos custos seja considerada uma contribuição para garantir os investimentos para a sua expansão e aperfeiçoamento e, conseqüentemente, concretizar o objetivo determinado.

Não se pode falar em lucro nessas entidades, posto que se evidenciaria aí uma contradição conceitual ou uma impropriedade técnica.

O que se verifica é que existem serviços que são utilizados por um indivíduo – daí a razão de alguns questionamentos feitos no trabalho *Em busca da transparência na contabilidade governamental* que são de natureza gerencial – e, por isto mesmo, são remunerados, esperando-se que essa remuneração seja suficiente para a sua manutenção e funcionamento eficiente.<sup>10</sup>

## **II - Relacionamento intercentros de responsabilidades**

Uma das características de um programa é que ele, independentemente de sua natureza e do seu produto, pode ser executado por mais de um setor da organização. Deste entendimento, pode-se identificar um relacionamento entre os setores participantes da execução do programa e os que são coordenados por aqueles que executam as políticas estabelecidas para a área da qual o programa é típico.

Um aspecto que surge desse relacionamento, e que nas entidades governamentais não é considerado, é o valor pelo qual um serviço prestado por um órgão deve ser imputado ao que está sendo beneficiado. Este aspecto é da maior importância, posto que envolve custos por utilização de insumos da prestadora de serviços quando da execução de alguma ação constante do programa.

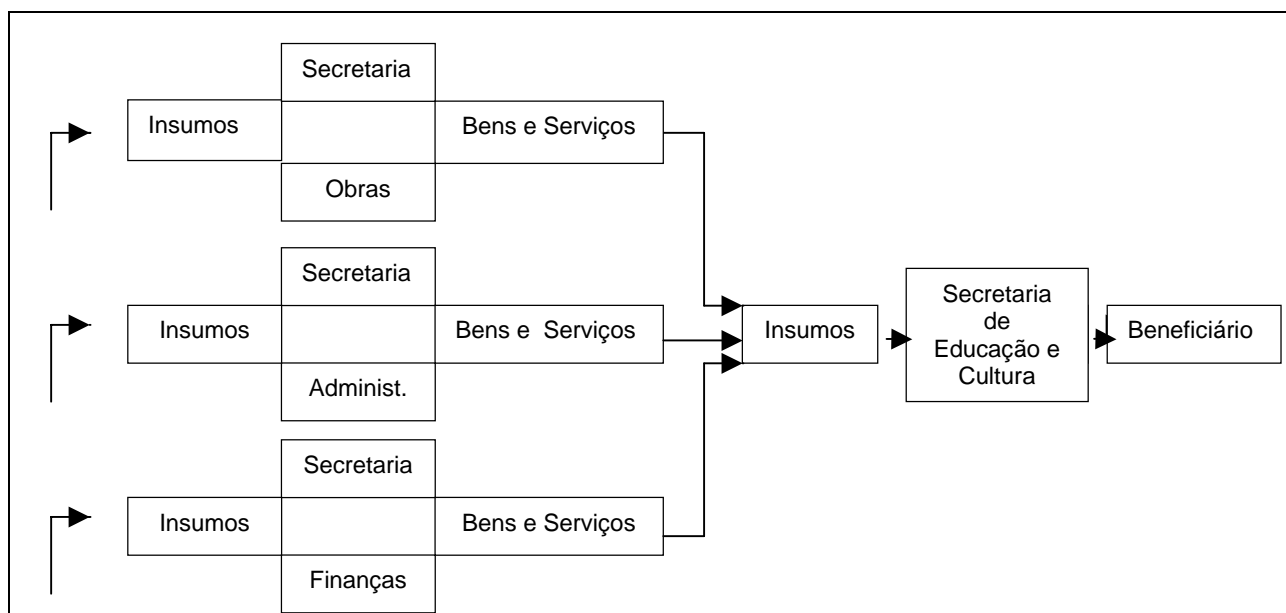
Aqui surge um problema para o qual os técnicos governamentais devem estar atentos, o qual está relacionado com o seguinte:

- sempre foi mencionado que os recursos na técnica do orçamento-programa se vinculam ao programa e não ao órgão. Evidentemente, neste caso, não há custos a repassar;
- por outro lado, toda vez que se formula uma estrutura administrativa, o técnico vincula os recursos do órgão. Neste caso, pois, há custos a repassar por prestação de serviços ao outro órgão.

A figura a seguir nos dá a ideia da mencionada situação:

<b>Área de responsabilidade: Educação e Cultura</b>
<b>Programa: Ensino fundamental</b>
<b>Subprograma: Ensino regular</b>

<sup>10</sup> REIS, Heraldo da Costa Reis. Cap. Em busca da transparência na Contabilidade governamental. In *Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais*. IBAM, Rio de Janeiro, 2004, p. 182-183.



Observe que a Secretaria de Obras, a Secretaria de Administração e a Secretaria de Finanças estão alocando recursos que lhes são vinculados na execução de subprograma na área da Educação e Cultura, sob a coordenação da Secretaria de Educação e Cultura.

Aqui surgem conceitos de custos controláveis e não controláveis. Os controláveis são aqueles de responsabilidade direta do órgão. Os não controláveis são os que vêm de outros órgãos e, neste caso, os três órgãos mencionados transferem para a Secretaria de Educação e Cultura os custos relativos às ações que executaram para a área da Educação. Significa afirmar que os bens ou serviços aos quais os custos se integram são insumos que este órgão os utilizará para a concretização dos objetivos da entidade.

Na figura são indicadas:

- a Secretaria de Obras que construiu unidades escolares;
- a Secretaria de Administração que adquiriu materiais para as unidades escolares construídas;
- a Secretaria de Finanças que liberou recursos financeiros ao ensino, para o cumprimento do mandamento constitucional.

Observe que a unidade escolar, os materiais adquiridos para implantação e implementação das unidades escolares e os recursos financeiros liberados – inclusive outros – são insumos aportados à Secretaria de Educação e Cultura para a execução da política educacional estabelecida e a concretização dos objetivos da entidade governamental.

Evidentemente, a idéia aqui exposta pode ser adaptada às entidades sem fins lucrativos, governamentais ou não, observando as peculiaridades de cada uma.

### III - Medidas de desempenho

A utilização das medidas de desempenho e das de avaliação de resultados, correspondem a duas etapas do controle, as quais cabe à Administração governamental correlacionar, isto porque uma depende da outra para a sua implementação.



Apesar de existir nas entidades governamentais, em razão do disposto no artigo 74 da Constituição da República e da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme já mencionado, uma organização dos sistema de custos e de avaliação de resultados que tem por fim avaliar o desempenho governamental na execução do plano plurianual e do orçamento nos aspectos da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade, em realidade, esta é uma avaliação gerencial que dependerá em muito da informação contábil que, por sua vez, depende da estrutura da organização da Contabilidade.

Para melhor controle dessas informações é que se justifica a implantação dos centros de responsabilidades, os quais implicam no conhecimento de vários aspectos, tais como:

- a) a responsabilidade da organização na produção de um serviço interno ou externo;
- b) a utilização dos meios que lhes são destinados, e
- c) o sistema de mensuração para facilitar o controle da execução de ações e a avaliação do desempenho governamental.

Esse sistema de mensuração tem por fim:

- a) estabelecer base física para a estimativa das despesas, dos custos e das receitas;
- b) permitir, em termos físicos, conhecer a carga de trabalho a executar;
- c) permitir controle operacional mais preciso que possibilite comparar as realizações físicas com as financeiras;
- d) facilitar o ajustamento dos planos às contingências da execução;
- e) reforçar o processo de tomada de decisões nos diferentes níveis de governo;
- f) possibilitar o intercâmbio de informações entre os sistemas de planejamento e o de finanças;
- g) permitir melhor conhecimento das metas governamentais, em termos quantitativos.

As unidades de medida dos centros de responsabilidade poderão ser utilizadas para a análise nos vários níveis de programação, tais como a função, o programa, o projeto e/ou a atividade, como a seguir se indica:

- função - custo/benefício
- programa - produtividade - insumos/produto - unidade de medida: expressão do produto final
- projeto/atividade - eficiência - unidade de medida: expressão do esforço a ser realizado

Por sua vez, para a avaliação dos centros de responsabilidades, deve-se analisar as atividades que lhes são inerentes, a fim de estabelecer unidades de medidas adequadas, que possibilitem conclusões sobre o seu desempenho.

Exemplos:

- *centro de ingressos*, cuja atividade de coordenar a geração de receitas será medida pela receita gerida;
- *centros de gastos*, que podem ser classificados em dois grupos:
  - os que não apresentam produtos mensuráveis fisicamente; e
  - os que apresentam produtos mensuráveis fisicamente, como caso da Educação; e
- *centros de resultados econômicos*, cuja diferença entre receitas e os custos respectivos será a unidade de desempenho, considerando também os investimentos feitos para a manutenção e operacionalização dos serviços. Conquanto possam apresentar resultados econômicos positivos, esses centros também contribuem para o desenvolvimento social da comunidade.

#### **IV - Avaliação de desempenho governamental**

A avaliação de desempenho governamental é efetuada tendo em vista a sua atuação nos vários campos da sua atribuição, tais como o social, o econômico, o urbano, e outros, com a aplicação de indicadores específicos, por isto, dificilmente na área pública serão empregados os indicadores que as empresas utilizam para avaliar o próprio desempenho no seu campo de atuação.

Entretanto, é possível o emprego de certos indicadores de natureza financeira para avaliar o desempenho de unidade governamental encarregada da administração das receitas da instituição, assim como poderão ser empregadas certas técnicas para a avaliação do resultado obtido em determinadas operações financeiras ou não. Tudo dependerá, evidentemente, do objetivo que se pretende alcançar.

Por exemplo:

**a) gestão financeira**

- Para indicar a capacidade de pagamento de obrigações, utiliza-se o resultado primário.
- Para indicar a capacidade de assumir obrigações, utiliza-se o resultado nominal.
- Para o cálculo do limite das despesas de pessoal, da reserva de contingência, utiliza-se a receita corrente líquida.
- Para avaliar o impacto de direitos e obrigações no fluxo de caixa, divide-se um pelo outro.

**b) gestão patrimonial**

- Um exemplo é avaliar o resultado de uma alienação por venda de um bem tangível, em que se consideram vários elementos tais como o preço inicial de compra, a sua vida útil, a sua depreciação, o conhecimento do seu valor atual ou contábil, o ajuste monetário, o valor a ser recuperado e o resultado apurado na operação.

Costumeiramente, são aplicados indicadores de controle físico-financeiro de projetos para avaliação de desvios de execução, de economicidade de recursos, de padrão de desempenho, de realização e outros, que permitam medidas de correção das anormalidades detectadas.

Na chamada *contabilidade orçamentária*, por exemplo, as comparações entre a despesa orçada e o volume de despesa empenhada permitem a adoção de medidas tais como a abertura de créditos adicionais suplementares, quando o saldo da despesa orçada, após o abatimento da despesa empenhada no período, não comporta mais a nova despesa que se queira realizar. Entretanto, o subsistema não permite identificar as causas que determinaram um volume de gastos maior que o valor originariamente orçado, que só poderão ser conhecidas mediante a adoção de um sistema de avaliação que seja voltado para esse tipo de preocupação, não importando se se trata de um projeto ou de uma atividade.

Os subsistemas de contabilidade pública atualmente estão dirigidos para os aspectos formais das operações realizadas pelo Poder Público, não sendo utilizados, salvo raras exceções, para a avaliação do desempenho da instituição. As raras exceções, como afirmado, são algumas análises de receitas e despesas mediante a aplicação de certas relações, tais como: Receita Tributária/Receitas Correntes ou Receita Tributária/Receita Total ou ainda, Despesas de Custeio/Despesa Total ou Despesa de Custeio/Despesas Correntes, e outras relações entre grupos de receitas e de despesas.

Essas análises, entretanto, são feitas isoladamente, em cada uma das esferas governamentais, evidentemente, considerando as suas peculiaridades. As consolidações de balanços públicos são efetuadas sempre para avaliar volume de receitas obtidas ou de gastos efetuados.

Entretanto, avaliações de eficiência e de eficácia administrativa podem ser feitas tomando por base as informações geradas pelos subsistemas contábeis já mencionados.

Com as mudanças que se processam atualmente no sistema de informações contábeis da Administração Pública, vislumbra-se uma luz no fim do túnel, o que possibilitará a melhoria na qualidade da informação contábil, o que a tornará mais gerencial.

### 2.1.3 Os instrumentos do controle da gestão de custos, orçamentária, financeira e patrimonial

O controle, como já mencionado, deve apoiar-se em um sistema planejado de informações constituído dos seguintes instrumentos:

- *Orçamento*, cujo conteúdo refletirá programas de trabalho, objetivos globais, metas ou cargas de trabalho, responsabilidades da organização e dos respectivos agentes, aliados a medidas de desempenho e recursos ou insumos de toda a natureza que possibilitarão a sua execução;
- *Contabilidade* que, como processo gerador de informações úteis e confiáveis, deve ser organizada de tal maneira que os princípios fundamentais que regem os procedimentos de produção de informações, bem como as características que lhes são inerentes, sejam respeitados. Além disto tudo, a organização da contabilidade considerará: a área de responsabilidade, os órgãos, os fundos e o processo decisório.

O sistema de contabilidade pública, para atender os gestores, pode ser organizado nos seguintes subsistemas:

- a) *orçamentário*, que produzirá informações sobre a execução orçamento;
  - b) *financeiro*, que produzirá informações sobre a gestão do fluxo de caixa e do patrimônio financeiro;
  - c) *patrimonial*, que produzirá informações sobre a gestão dos ativos permanentes da entidade; e
  - d) *gerencial*, que tem por objetivo produzir informações sobre o desempenho da organização, o qual será avaliado com base em padrões de desempenho previamente estudados e adequados à natureza das atividades desenvolvidas. Esclareça-se que esse tipo de contabilidade, por ser administrativa, portanto interna, não obedecerá aos princípios formais de contabilidade.
- *Auditoria*, que atuará sobre os sistemas de gestão orçamentária, financeira e patrimonial, inclusive de custos, no sentido de verificar:
    - a) se os órgãos cumprem com as normas gerais de controle;
    - b) a qualidade da informação contábil;
    - c) se os órgãos executam a contento as atividades delineadas na estrutura organizacional, e assim cumprem com as suas respectivas finalidades;
    - d) o processo decisório; e
    - e) outras atividades, próprias e que lhes digam respeito.

### 3. CONCLUSÃO

De acordo com a legislação vigente, o controle na administração pública deve ser prévio, concomitante e subsequente. Isto quer dizer que a avaliação da gestão patrimonial obedecerá a essas fases. Logicamente, mecanismos devem ser estruturados para que a essa função seja executada em toda a sua plenitude.

O sistema de informações sobre custos, como qualquer outra atividade administrativa, precisa ser planejado, considerando certas peculiaridades da entidade, tais como objetivos pretendidos, dimensão, volume e natureza das operações a serem realizadas.

A utilização de padrões de desempenho, que devem ser flexíveis na área da administração pública, considerará as dificuldades relacionadas com os aspectos políticos do governo e as resistências que, provavelmente, serão impostas pelo corpo de funcionários responsáveis pela execução de programas governamentais.

Os subsistemas de contabilidade pública, a orçamentária, a patrimonial e a gerencial, ao serem organizados, devem ser inseridos entre os mecanismos de produção de informações, tendo por objetivo auxiliar o processo decisório da administração e, além disto, o processo de avaliação do desempenho das gestões orçamentária, financeira, patrimonial e administrativa.

A utilização dos subsistemas de contabilidade pública implica a existência de pessoal habilitado, voltado para a execução da atividade contábil, sem o que dificilmente se alcançarão os objetivos pretendidos.

O trabalho de avaliação contábil de desempenho será dirigido às políticas de receitas e de despesas públicas, bem como à utilização do patrimônio econômico-administrativo da entidade para a consecução das suas finalidades precípuas.

## QUESTÃO PARA DISCUSSÃO E REFLEXÃO

Diante do tema apresentado, envie ao autor, para o desenvolvimento da discussão, uma análise a respeito da atuação da administração do seu Município.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000

ANTHONY, Robert N. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1970

\_\_\_\_\_, HERZLINGER, Regina E. *Management control in nonprofit organizations*. Homewood, IL: R. D. Irwin, 1980.

BRASIL. Presidência da República. Secretaria Geral. Portaria nº 5, de 14 de nov. de 1991. O Presidente do Comitê Nacional da Qualidade e Produtividade, Secretaria Geral da Presidência da República, no uso das suas atribuições que lhe confere o art.5º, inciso V, do decreto nº99, 675, de nov. de 1990. Diário Oficial da República Federal do Brasil, v.129, n.227, p.26.449-26.452, 22 nov. 1991. Seção 1.

DEARDEN, John. Tipologia dos centros de responsabilidade. *Administração de empresas: enciclopédia de direção, produção, finanças e marketing. Análise contábil e financeira*. São Paulo: Nova Cultura, v.14, n.45/46.p.180-181, 1986.

HATRY, Harry P. Avaliação da produtividade e seus resultados nos governos locais. *Revista de Finanças Públicas*. Brasília, n.326-328, p.17-22, abr./dez. 1976.

HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1981.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL, Rio de Janeiro, Laboratório de Administração Municipal. Mensuração das operações governamentais. In: \_\_\_\_\_. *Modelo de orçamento-programa para municípios*. Convênio IBAM/SAREM. 2.ed.ver. e atual. Rio de Janeiro, 1974, 126p. cap.2, p.35-57.

MACHADO JR., José Teixeira. A análise de custo-benefício no orçamento-programa. *Revista de Administração Municipal*. Rio de Janeiro. V.18, n.105, p.33-48, mar./abr. 1971.

\_\_\_\_\_. Controle físico do orçamento. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v.18, n.107, p.5-12, jul./ago. 1971.

NÓBREGA, Marcos. O controle e a auditoria interna na administração municipal. *Revista de Administração Municipal*. Rio de Janeiro, v.38, n.201, p.60-63, out./dez. 1991.

PINHEIRO, Ivan A . Limites impostos pela constituição às ações governamentais. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 1 mar. 1991, p.5.

PRICE WATERHOUSE. A Constituição do Brasil 1988 – comparada com a constituição de 1967 e comentada. São Paulo, 1989.

REIS, Heraldo da Costa, *A Lei 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*, 33ª. Lumen Juris – IBAM, Rio de Janeiro, 2010

\_\_\_\_\_, *Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais*. IBAM, 2004

\_\_\_\_\_. Sistema de controle interno. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v.23, n.135, p.23-29, mar./abr. 1