

CUSTOS NA ÁREA GOVERNAMENTAL: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA O CONTROLE SOCIAL E A TRANSPARÊNCIA PÚBLICA

**Miriam Assunção
DE SOUZA LEPSCH**
Universidade Federal Fluminense
Faculdade de Administração e
Ciências Contábeis
(Brasil)

**Maria de Lourdes
DOS SANTOS ANTUNES**
Universidade Federal Fluminense
Faculdade de Administração e
Ciências Contábeis
(Brasil)

Luiz Pedro ANTUNES
Universidade Federal Fluminense
(Brasil)

**Marcus VINICIUS DE ALMEIDA
BARBOSA E DACO**
Universidade Federal Fluminense
(Brasil)

RESUMO:

O objetivo desse trabalho é apresentar uma reflexão sobre a apuração de custos da área governamental e sua possível contribuição para a transparência e o controle social dos gastos públicos, a partir de uma análise sobre a recente legislação brasileira, que aborda a chamada “Nova Contabilidade Pública” exigindo a efetiva implantação da contabilidade de custos. A metodologia utilizada tem enfoque qualitativo, baseada em pesquisa bibliográfica e documental, de caráter descritivo. Como resultado se verifica a relevância da apuração, contabilização e divulgação dos custos na área pública, sendo esta última, instrumento de transparência e conseqüentemente do controle social sobre a utilização dos recursos públicos.

Palavras Chave: Contabilidade Pública. Custos no Setor Público. Acesso à Informação. Transparência dos gastos públicos. Controle Social.

1. INTRODUÇÃO

O mundo globalizado trouxe para a sociedade em geral, organizações e pessoas, um cenário de dinamicidade e competitividade, que exigem dos profissionais, principalmente os gestores, adaptação e respostas rápidas, assim como a exposição de informações diversas sobre atividades privadas e públicas. Estamos no “despertar do controle” pela sociedade, que abrange demandas em relação aos diversos focos de controle, entre eles o financeiro-econômico, público e privado.

Nesse contexto, o cenário de crises sistêmicas, pelo qual vem atravessando o Brasil, pode nos revelar um viés não apenas cultural, mas dos

sistemas de contabilidade, auditoria e, na área pública, do efetivo controle dos gastos e patrimônio público.

A crise fiscal do governo e a fragilidade dos mercados nacionais, diante da competição internacional, impuseram a obrigação de que a chamada “Reforma do Estado” priorizasse a qualidade dos gastos públicos e, em consequência, a transparência e o controle social. A contabilidade é ferramenta “poderosa” para a concretização destes objetivos.

O sistema orçamentário brasileiro, previsto na Constituição da República, se limitou ao equilíbrio das receitas e despesas, não sendo específico quanto à qualidade e efetividade da sua execução, de modo a mensurar os benefícios para a sociedade.

A partir da Lei nº 4.320, promulgada em 17 de março de 1964, a disciplina de custo passou a integrar a Contabilidade Pública, apesar de tratar da apuração de custos, conforme artigos 85 e 99, restritamente, à aplicação na atividade industrial da Administração Pública.

Com o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, após a época mercantilista, as informações na área de custos começaram a ser aproveitadas para fins de gerência e administração das organizações. Dessa maneira, o custo passou a ser empregado como controle e na ajuda às tomadas de decisão, segundo MARTINS, 2006.

Ao contrário do setor privado, o setor público possui preocupações na gestão de custos que não estão relacionadas, somente, com a mensuração de estoques ou com os resultados, mas com a efetividade dos serviços públicos.

Mas, a qualidade do desempenho de uma organização governamental, também depende de sistemas de informações gerenciais que possam sustentar os processos decisórios. Tais sistemas necessitam contemplar apuração de resultados e o custo para obtê-los, inclusive seus insumos.

O Art. 50, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, sendo um mandamento mais específico no controle dos custos de serviços públicos.

Na área de recursos humanos, definir a real necessidade de pessoal em cada órgão/setor da organização pública, torna a decisão de criação ou extinção de cargos mais técnica e menos política, sendo uma atividade vinculada e não discricionária, que também requer o acompanhamento dos custos.

Na área de recursos materiais (compras e contratações), a gestão e eficiência devem ser demonstradas desde a aquisição dos insumos, através das licitações ou dispensas e inexigibilidades.

Portanto, há de se entender como necessário o uso de técnicas que permitam a utilização racional e eficiente dos recursos públicos, otimizando resultados para a sociedade, sendo a adoção pelo setor público da contabilidade de custos um fator essencial para esse mister.

Dada a relevância do tema “transparência dos gastos públicos e do controle social”, a partir de uma análise sobre as recentes exigências legais e técnicas brasileiras, que abordam na “Nova Contabilidade Pública”, a exigência da efetivação da implantação do sistema de informações de custos no serviço público, o objetivo desse trabalho é de apresentar uma reflexão inicial sobre os possíveis impactos da Contabilidade de custos na área governamental, no que concerne à transparência e ao controle social dos gastos públicos.

Sendo assim, o ponto norteador do estudo se apresenta através da questão: “A apuração dos custos governamentais pode ser ferramenta para a transparência dos gastos públicos, contribuindo com o controle social?”

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O cenário mundial está sendo atravessado por crises em setores relacionados a finanças, economia, política e ética, trazendo à tona discussões sobre diversos temas de ordem econômica e social.

No setor público a demanda é por uma administração pública gerencial e que esteja embasada em informações fidedignas e tempestivas, apresentadas através de técnicas adequadas, para uma sociedade que requer transparência e está se movimentando para o efetivo controle social dos gastos e custos públicos.

2.1. Administração pública

A administração pública é aquela operada por agentes públicos no exercício de uma função. O exercício da função, pública, em um estado de direito, é voltado necessariamente ao cumprimento de uma finalidade, estabelecida em lei e voltada à realização do interesse público.

Segundo o art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Conceitualmente a administração pública pode ser encarada como um mecanismo de prestação e manutenção de serviços, que sejam considerados essenciais à sociedade.

Uma característica marcante que difere a administração pública da administração privada é a forma como são gerenciadas. A administração pública é cercada de regras e barreiras legais, limitando e ao mesmo tempo direcionando as ações do gestor, tornando a sua gestão baseada exclusivamente nas ações previstas em lei.

Na administração privada, o gestor possui liberdade para planejar e gerenciar as tomadas de decisões da entidade, atentando apenas para que suas ações não firam alguma legislação existente.

Outro ponto que difere fortemente estes dois tipos de administração é o seu objetivo final, uma vez que as entidades privadas visam ao lucro, enquanto a administração tem por objetivo zelar pelo bem-estar social (KOHAMA, 1996).

Na tentativa de melhor adequar a utilização do termo “Administração Pública”, esta foi dividida em dois sentidos distintos, de forma a melhorar a sua conceituação, esta divisão se faz necessária quando levamos em consideração a grande quantidade de órgãos públicos, e também a grande extensão das tarefas as quais estes órgãos e, através deles seus respectivos agentes se incumbem de executar. Desta forma, pode-se afirmar que a Administração pública se divide em sentido objetivo e sentido subjetivo.

Quando se analisa a Administração Pública pelo ponto de vista objetivo (sentido objetivo), nos deparamos com os interesses do Estado e sua necessidade de voltar seus esforços para o bem-estar social através de sua gestão, temos então o entendimento conceitual de que o sentido objetivo da Administração Pública se constitui diretamente das atividades executadas em prol da sociedade através do Estado, por meio de seus órgãos e agentes. Em contraponto a ótica subjetiva (ponto de vista subjetivo) irá de encontro à estruturação que torna capaz a execução de tais atividades, ou seja, trata-se dos agente e órgãos que em conjunto executam as funções administrativas (CARVALHO FILHO, 2015).

No que diz respeito à organização a República Brasileira é dividida nas seguintes esferas: Federação, Estados, Municípios e Distrito Federal. As esferas de governo são autônomas e harmônicas entre si, tendo seu planejamento e orçamento elaborados em cada nível, visando o bem-estar da população (KOHAMA 1996).

A CF/88 institui os três Poderes Políticos harmônicos e independentes entre si, são eles:

O Poder Legislativo, tendo como órgão executor o Congresso Nacional, que por sua vez, é composto pela Câmara dos deputados e pelo Senado Federal.

O Poder Executivo, sendo comandado pelo Presidente da República, com auxílio de seus Ministros.

O Poder Judiciário, que por sua vez é composto pelo Supremo Tribunal Federal; conselho Nacional de Justiça; Superior Tribunal de Justiça; Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais; Tribunais e Juízes do Trabalho, Eleitorais, Militares, dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

No que tange o campo de atuação e organização, a Administração Pública pode atuar direta ou indiretamente a fim de prestar seus serviços à sociedade. Na administração direta os serviços devem seguir estruturas semelhantes nas três esferas de governo, se correlacionando diretamente a estrutura organizacional adotada pelo chefe do Poder Executivo, que por sua vez se encontra no primeiro nível hierárquico seguido dos estados e terminando nos municípios. Já a administração indireta é uma atividade que tem como característica os elementos imperativos da Administração Pública, ou seja, a promoção e manutenção de serviços que visam o bem-estar social, alcançando desta forma os objetivos inerentes aos interesses públicos, no entanto, estes

serviços são prestados de forma descentralizada, tendo sua execução feita por pessoa jurídica de direito público ou e não por um órgão governamental, tendo o Poder executivo agindo como órgão regulador (KOHAMA 1996).

A descentralização da Administração Pública pode ocorrer através de:

- Autarquias - entidade criada pelo Estado, que não detêm de poder para criar regras jurídicas auto-organizacionais, além de não possuir capacidade política. Este tipo de entidade é criada e extinta por lei e tem sua organização sancionada por Decreto advindo do Poder Executivo a fim de regulamentar a lei que instituiu a entidade.

- Empresas Públicas: este tipo de entidade se caracteriza como sendo uma empresa privada, que tem como mecanismo de criação uma autorização legal, podendo adotar o tipo jurídico que melhor se adequar a sua atividade fim, executando atividades de caráter econômico ou de prestação de serviços públicos.

- Empresas de sociedade mista: este tipo de empresa, assim como as empresas públicas, possuem personalidade jurídica de direito privado, e também possui como mecanismo de criação a autorização legal, porém as empresas de sociedade mista se diferem as empresas públicas pois elas não podem se utilizar de qualquer tipo jurídico, estas são criadas sob a forma de sociedade anônima (S.A.) onde o governo detêm o controle acionário, executando atividades de caráter econômico ou de prestação de serviços públicos (CARVALHO FILHO, 2015).

2.2. Contabilidade pública

A contabilidade aplicada ao setor público é, pois, uma especialização da ciência contábil que objetiva fornecer à administração sobre: registro controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado; organização e execução dos orçamentos; controle de custos e eficiência do setor público; norma para o registro das entradas de receita; normas para o registro dos desembolsos da despesa; normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores; normas para a prestação de contas do governo (SILVA, 2011 p.43,44).

Podemos citar, alguns Fatores que levaram às modificações da contabilidade pública no Brasil:

- Globalização – exigindo padrões de relatórios financeiros internacionais.
- CFC institui Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Objetivo: “contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da **reforma contábil e de auditoria** que resulte numa maior **transparência** das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no **aprimoramento das práticas profissionais**, levando-se sempre em conta a **convergência** da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.
- A partir de então, o governo brasileiro começou a expedir uma série de normativos com vistas a adequar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público às práticas adotadas internacionalmente.

O novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tem como objetivo convergir às práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, visando promover a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, vem trazendo entre seus propósitos:

- Manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;
- Disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- Elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a compor a prestação de contas anual do Presidente da República.

O novo modelo, objetiva resgatar a essência da contabilidade aplicada ao setor público, dando o enfoque ao seu objeto, o patrimônio público, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social.

Até a implantação da “nova Contabilidade Pública”, a contabilidade governamental teve o seu foco no orçamento público, realizando todos os registros necessários ao acompanhamento e gestão dos recursos públicos, deixando em segundo plano o objeto da contabilidade, que é o patrimônio público e os registros pertinentes a todos os fenômenos que o afetam.

Fornecer informações de cunho orçamentário, econômico, financeiro e físico do patrimônio das entidades do setor público, é o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público resgata a sua essência, registrando os atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, sem descuidar, no entanto, dos registros orçamentários. Para isso, trabalha na geração de informações, com quatro subsistemas: patrimonial, orçamentário, custos e compensação.

Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como: custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; bom uso dos recursos públicos; e custos das unidades contábeis.

Portanto o subsistema de custos registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

A carência de pesquisas voltadas para o setor público, leva à necessidade de que a contabilidade governamental progrida em direção à harmonização das regras de registros das transações que movimentam o patrimônio público, possibilitando que os gestores públicos evidenciem de modo

claro as ações, projetos e programas e que, paralelamente, os administrados possam compreender essas evidenciações tendo condições de julgar os atos dos gestores. (GALDINO at.al., 2014).

A contabilidade como ferramenta de gestão, e que no Brasil, vem passando pela convergência internacional, tem grande impacto na área pública. No caso do Brasil, está em andamento a implantação da chamada “Nova Contabilidade Pública”, iniciada em atendimento à Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184/2008 e ao Decreto nº 6.976/2009.

2.3. Custos no setor público

Para se analisar os custos no viés do setor público, é imprescindível entender a estrutura patrimonial das instituições públicas, em todos os aspectos da aquisição e manutenção de seus bens e direitos. Por isso, iremos, de início, distinguir os tipos de bens públicos, conforme o Art. 99 da Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Os bens públicos são assim classificados:

- bens de uso comum, como rios, riachos, mares, estradas, viadutos, ruas e praças, destinados ao uso da coletividade e de utilização gratuita;
- bens de uso especial, como os edifícios ou terrenos aplicados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias, sendo destinados a atividades especiais relacionadas a um serviço ou a estabelecimentos públicos tais como teatros, universidades, escolas, museus, quartéis, prédios de academia de polícia, túneis, aeroportos, cemitérios, universidades e etc.; e.
- bens dominicais ou domaniais: aqueles que constituem o patrimônio dos entes públicos, como objeto de direito pessoal, ou real de cada uma desses entes, não possuindo destinação específica como, por exemplo, as terras devolutas.

Não há diferenciação entre a conceituação de custos na área privada ou pública. Custos são todos gastos relativos a bens ou serviços necessários para a prestação de um serviço que se enquadre na qualidade de objetivo final da entidade. A mensuração do custo tem por objetivo promoção e mensuração de eficiência por meio dos processos de controle e redução de custos.

Existem diversas formas de se classificar um custo, uma vez que em função da entidade e do fim a que são destinadas sofrem variações a fim de se adequar a realidade destas entidades. Os principais tipos de custos são o custo direto e o custo indireto.

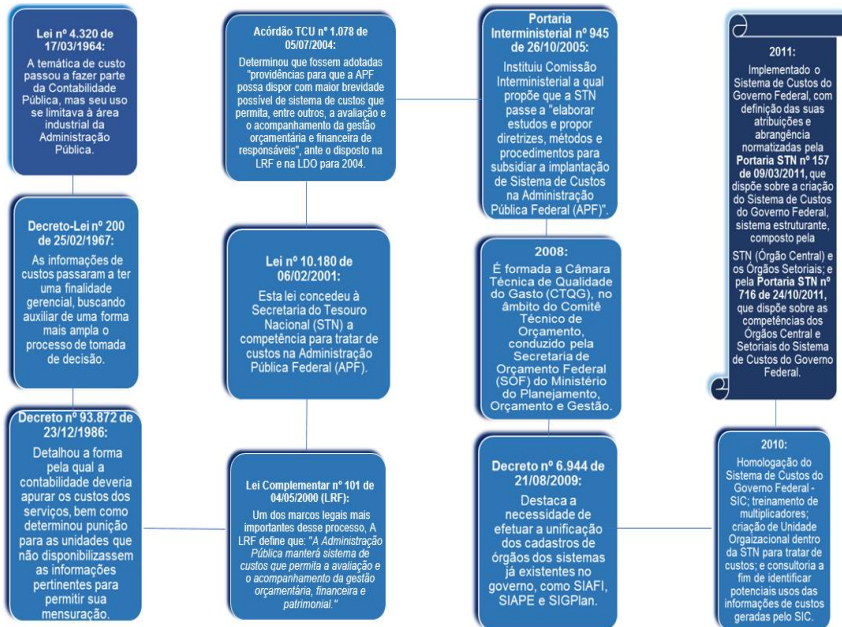
Conceitualmente os custos diretos serão reconhecidos como aqueles gastos que estão diretamente relacionados à prestação do serviço, havendo uma valoração medida diretamente ao serviço prestado. Enquanto os custos indiretos são aqueles que apesar de necessários à prestação deste serviço, não podem ser mensurados sem a utilização de um método de rateio.

Outra classificação de custos importante se dá sobre os custos fixos e variáveis, podendo se classificar como custo fixo aqueles gastos que não se

modificam independentemente do volume da prestação do serviço, ao passo que o custo variável irá aumentar à medida que a quantidade de serviços prestado aumente.

Quanto aos métodos o custeio, os principais métodos utilizados para cálculo são o método de absorção, método ABC e método direto/variável.

Panorama histórico da implantação de custos no setor público:



2.4. Controle e transparência no setor público

O controle da administração pública é a possibilidade de controle, direção e reparo que um PODER, ÓRGÃO OU AUTORIDADE desempenha sobre o procedimento prático e viável a cada caso concreto. Seu objetivo é a apuração da real competência de adequação, do proveito e do fruto esperado do ato controlado. A base do controle e suas demais atribuições constam da lei federal nº 4.320/1964.

O Decreto-Lei nº200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu artigo 25, trata sobre a supervisão ministerial, que tem entre seus principais objetivos, na área de competência do Ministro de Estado, fiscalizar a aplicação e utilização de dinheiros, valores e bens públicos e acompanhar os custos globais dos programas setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.

A fiscalização sobre o uso do dinheiro na administração pública, funciona com base no tripé formado pelo **controle interno**, **controle externo** e **controle social**.

O **controle interno** pode ser avaliado como controle executado pela própria administração pública, tendo, como base o princípio da autotutela, ou seja, a administração pública exerce controle sobre seus próprios atos, sendo possível: anular os ilegais e revogar os inadequados.

O **controle externo** pode ser examinado como aquele exercido por órgão ou pessoa que se encontra fora da administração pública. Com relação ao órgão controlador, o controle externo pode ser: parlamentar e judicial.

Quanto ao controle externo parlamentar, no art 49, inciso X da Constituição da República Federativa Brasileira/1988 (CF/88), diz ser competência exclusiva do Congresso nacional, fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas casas, os atos do poder executivo, incluídos os da administração indireta.

Nesse âmbito, o controle é exercido com o amparo dos tribunais de contas, que são órgãos autônomos e que, atuam como auxiliares do Poder Legislativo dentro do controle parlamentar.

Os Tribunais de Contas exercem papel essencial nessa seara, fiscalizando toda a administração direta e indireta, assim como qualquer pessoa física ou jurídica, que tenha recebido recurso de essência estatal.

O controle externo judicial, dos atos da administração pública, funciona através de toda categoria de demanda judicial. Existem tipos de ações especiais contra atos do Poder Público, tais quais: mandando de segurança, o habeas data, a ação popular e a ação civil pública.

Nesse sentido, não existe ato administrativo isento do controle judicial, pois até o ato discricionário está submetido ao controle jurisdicional, contanto que o controle obedeça aos principais aspectos: legalidade, razoabilidade e moralidade.

O **controle social** é fundamental para uma democracia, pois as instituições formais de controle não dão conta de todas as ações de: auditoria e verificações necessárias.

No âmbito da esfera de governo federal a Controladoria-Geral da União (CGU), exerce o controle da correta aplicação dos recursos federais repassados a estados, municípios e Distrito Federal.

Devido à dimensão do Estado Brasileiro e do número de municípios que possui (5.560), a CGU busca contar com a atuação dos cidadãos para que o controle dos recursos seja feito de modo efetivo, através do denominado “controle social”.

Assim, para se efetivar o controle social, uma premissa fundamental é a informação pública, informação acessível, informação elementar a respeito das

atividades da gestão pública. Não apenas das despesas, mas também dos critérios e das formas de tomadas de decisão.

Dessa maneira, o acesso à informação pública é fundamental para exercer essa forma de controle, que exige um tipo de esforço e energia, por parte da sociedade e grupos sociais organizados.

Quanto mais clareza e transparência, menor custo para se efetivar o controle social, por isso é necessário trabalhar na abordagem da transparência, que é o empenho importante para o controle social.

“O controle social é o cidadão, é o cidadão que sabe se na sua rua o asfalto e a calçada foram bem feitos, se o posto de saúde foi construído no lugar certo e tem médicos, enfermeiros e remédios. Ou, se o investimento da escola do bairro tornou a merenda nutritiva para o seu filho. Portanto, o cidadão é o melhor fiscal do gasto público, ele pode exercer esse papel fundamental, de maneira individualizada ou coletiva”. FERNANDO GUIMARÃES, PRESIDENTE DO TCE-PR.

A transparência no serviço público nasce a partir do Estado Democrático de Direito que a institui a partir da Constituição Federal, no artigo 37, como um dos princípios da administração pública, o qual seja o da publicidade.

A participação constante da sociedade na gestão pública é um direito constitucional elencado no artigo 5º, Inciso XIV, onde o cidadão é autorizado, não só a participar na produção das políticas públicas, mas também, a averiguar de modo perene a aplicação de recursos. Ou seja, garante o direito de qualquer cidadão às informações de interesse público.

Neste mesmo viés, temos na esfera infraconstitucional, a lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e, em seu artigo 9º, abre a possibilidade de os portadores de interesses indiretos e aos titulares de interesses difusos e coletivos, de intervirem no processo administrativo.

Quando tratamos de transparência na área pública, merecem destaque a Lei Complementar nº. 101 de 10/05/2000, Lei de Responsabilidade fiscal e a Lei Complementar nº 131/2009, que trazem como um de seus objetivos a garantia da transparência nas contas públicas.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, é complementada, através da Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, que vem determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001 (art. 2º, II e XIII, 4º, III, f, e V, s, 40, § 4º, 43 e 44), detalha como meios de gestão democrática das cidades, o referendo popular e o plebiscito, os órgãos colegiados, a iniciativa popular de projeto de lei de desenvolvimento urbano, a audiência e a consulta públicas, a publicidade e o acesso de qualquer interessado aos documentos e informações no processo de elaboração do plano diretor e sua fiscalização e na gestão orçamentária participativa.

A Lei 12.527, de 16 de maio de 2012, conhecida pela sigla LAI, regula o direito constitucional de acesso às informações públicas e, cria mecanismos que possibilita a qualquer pessoa física ou jurídica, sem necessidade de apresentar motivo, o recebimento de informações públicas dos órgãos e entidades.

A LAI é aplicada aos três Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive aos Tribunais de Conta e Ministério Público. As entidades privadas sem fins lucrativos também estão obrigadas a dar publicidade às informações referentes ao recebimento e à destinação dos recursos públicos por elas recebidos.

A chamada lei anticorrupção, Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, vem corroborar para o cumprimento dos ditames constitucionais e legais, tratando da responsabilização dos gestores e agentes públicos, o que impulsiona a exigência da transparência por parte dos gestores públicos.

Atualmente, a sociedade brasileira, pode se valer de instrumentos de preparação para atuar no campo do controle, além do portal da transparência, como cursos virtuais sobre o controle social.

Como exemplo, podemos citar que a Controladoria-Geral da União (CGU), em parceria com a Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), lança novo curso virtual “Controle Social”. O intuito é contribuir para que os integrantes do curso tenham conhecimento sobre: conceito, componentes e objetivos de controle interno; papéis e responsabilidades da administração e da auditoria interna; participação; instrumentos que a sociedade civil pode utilizar no controle social; entre outros.

Ademais, existem outros programas com igual objetivo tais como: Fortalecimento da gestão pública- o programa capacita gestores municipais para a correta aplicação dos recursos públicos e a escola virtual- cursos gratuitos pela internet que abordam temas como integridade pública e prevenção da corrupção.

3. METODOLOGIA

As características das pesquisas na área das ciências sociais, entre elas as das ciências contábeis, e suas tipologias de delimitação, nos levam a crer na adequação para essa área de conhecimento, de uma das três categorias: pesquisa quanto os objetivos, pesquisa quanto aos procedimentos e pesquisa quanto à abordagem do problema. (BEUREN, 2003).

Segundo Lakatos & Marconi (2010), no método indutivo parte-se de dados particulares, suficientemente constatados e infere-se uma verdade geral ou universal, não contida na parte examinada. No argumento indutivo, o que se assinala é que as premissas conduzem apenas a conclusões prováveis.

Neste estudo se partiu da análise da legislação e informações sobre sistemas de informação de custos, constantes de portais do governo, para inferir considerações sobre o impacto da divulgação dos custos, consumo de recursos pelos produtos ofertados pelo setor público, e seu possível benefício para a efetividade da transparência dos gastos e do controle social.

Ainda, de acordo com Lakatos & Marconi (2010) existem, basicamente, três tipos de pesquisa cujos objetivos são diferentes: pesquisa exploratória, descritiva e experimental.

Quanto ao objetivo esta pesquisa pode ser caracterizada como descritiva, uma vez que expõe as características de determinado fato, ou seja, descreve o estado atual da implantação, no Brasil, da chamada “nova contabilidade Pública”, especificamente no que se relaciona ao subsistema de custos e a possível divulgação de seu produto, como item de transparência pública, contribuindo para o controle social.

Richardson (1999, p. 80) explica os estudos da metodologia qualitativa como:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar procedimentos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Com base em tal premissa, quanto à forma de abordagem do problema, este estudo caracteriza-se como qualitativo.

Segundo Silva (2003) a pesquisa bibliográfica discute um tema com base em referências bibliográficas publicadas em diversos tipos de literatura. A pesquisa documental se utiliza quase que do mesmo processo, só que em relação a um material mais diversificado, que pode ser coletado em órgãos públicos ou instituições privadas. Já na bibliográfica as fontes são de materiais encontrados em bibliotecas.

Considerando as bases bibliográficas e documentais consultadas, relativamente aos procedimentos, classificamos a presente investigação como uma pesquisa bibliográfica e documental.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Atuando através de várias atividades, despesas e diferentes tarefas de arrecadação a administração pública, exerce função complexa e devido a isso, enfrenta grandes desafios quanto à gestão e fiscalização dos recursos a seu dispor.

Nesse contexto, o papel da sociedade acompanhando e exercendo o denominado controle social, apontando falhas e até acionando as instituições formais de controle, é de fundamental importância.

Quanto ao controle do patrimônio estatal, adotar ou estabelecer uma metodologia uniforme e de âmbito mais geral, requisito que contribui para evidenciá-lo de forma objetiva, impedindo malversações ou desperdícios.

Considerando ser o orçamento público uma lei, deve ser foco, através da contabilidade no subsistema orçamentário, para o acompanhamento e controle das despesas desde o seu nascedouro, perpassando pela aquisição dos insumos, dos bens e da contratação de pessoal. Entretanto, não se pode deixar de lado o tratamento dos custos, para um controle realmente eficaz dos recursos públicos.

Assim, há que se cuidar não somente do controle legal orçamentário, mas da relação gastos/esforço versus benefício, através do conhecimento dos custos, sendo premente a implantação efetiva da Contabilidade de Custos na Administração Pública no Brasil.

Instrumento de suma importância, quando tratamos da melhoria dos processos contábeis no setor público, a evidenciação de custos é uma medida que promoverá avanços na gestão pública, pois cria a capacidade de medição de desempenho, apoio às tomadas de decisão, apresentando o consumo de recursos para a produção dos serviços prestados à comunidade.

Portanto a contabilidade de custos é ferramenta essencial para uma maior eficiência na gestão pública e contribuirá para a efetiva transparência dos custos públicos.

Essa implantação seria indicador de transformação da visão de gestão no setor público, pois a falta de medida de custos impede a mensuração da eficiência na administração pública, nesse sentido, encobre a ineficiência.

Quando se consulta o portal eletrônico do Ministério da Fazenda, podemos verificar que todos os Estados apresentam um aumento real com gastos de pessoal (ativo e inativo). Entre esses pelo menos seis estados ultrapassaram o limite de 60% da receita corrente líquida, descumprindo a LRF.

Por dados do Ministério do Planejamento e Orçamento e Gestão, sabemos que o governo é o maior cliente de todo o setor privado, comprando bens e serviços, sendo que em 2013, o montante foi de um valor aproximado de R\$ 68 bilhões.

Apesar desta realidade, em vários segmentos do serviço público, não se identifica o uso de métodos adequados e padronizados para se medir os custos.

Por sites de organizações públicas, podemos perceber que não tem sido objeto de aplicação técnica e sistemática na Administração Pública, a medição dos custos e sua divulgação.

5. CONCLUSÃO

A partir do objetivo proposto, o qual foi o de apresentar uma reflexão sobre a apuração de custos na área governamental e sua possível contribuição para a transparência e o controle social dos gastos públicos, realizou-se uma pesquisa de caráter indutivo, descritiva, de cunho qualitativo, através de pesquisa bibliográfica e documental.

A partir da investigação, verificamos a carência de estudos que tratem de aspectos e procedimentos relativos ao tema, o que entendemos requer uma valorização e conseqüente ampliação de pesquisas que contribuam para a oxigenação da contabilidade pública levando-a e ao profissional que atua na área, a um comprometimento e postura gerencial.

O estudo mostra sua relevância considerando que o tema em questão, trata sobre procedimento técnico relativo à implantação da Contabilidade de Custos na área pública, ferramenta que permitirá o controle social, por meio da divulgação (transparência) dos custos na área pública.

Grande parte de órgãos do governo, por não se utilizam, de forma técnica e sistêmica, de ferramentas adequadas de mensuração e controle dos custos, desconhecem os custos dos produtos ofertados à sociedade.

Sendo a Contabilidade de custos, medida de garantia de informações contábeis de qualidade, instrumento indispensável para mensurar a eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais, podemos entender que a divulgação de seu produto deve ser objeto de transparência e controle social.

Sem um sistema de mensuração de resultados e de custos, assim como sua divulgação para a sociedade, o Princípio da Eficiência determinado à Administração Pública, deixa de ser observado.

Entendemos que a melhoria na gestão, através do controle de custos, não se deve restringir à administração dos meios de produção existentes, mas também daqueles que ainda serão adquiridos, em todas as áreas de atuação.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. Teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Congresso Nacional, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro.

BRASIL, Lei nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000.

BRASIL, Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações.

BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL, Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. Determina que a Secretaria do Tesouro Nacional edite normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional.

BRASIL, Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

BRASIL, Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências.

CARVALHO FILHO, JOSÉ DOS SANTOS. Manual de Direito Administrativo. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GALDINO, J.A. et al. Efeitos do Enfoque Patrimonial na Dívida Pública Flutuante: Um Estudo de Caso em uma Fundação Pública do Norte do Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 31-52 mai./ago. 2014.

KOHAMA, HEILIO. Contabilidade Pública: teoria e prática. 5.ed. Atlas, 1996.

LAKATOS, E.M; MARCONI, M. A. *Fundamentos de metodologia científica: Técnicas de pesquisa*. 7 ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M.A. *Fundamentos de metodologia científica: Técnicas de pesquisa*. 5 ed. – São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2006

MEGLIORINI, EVANDIR. Custos: análise e gestão. 3.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade/> Acesso em: 15 jun. 2016.

PISCITELLI, ROBERTO BOCACCIO. Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: Métodos e técnicas*, 3 ed. São Paulo: Atlas 1999.

SANCHES, OSVALDO MALDONADO. *Novo dicionário de orçamento e áreas afins*. 1.ed. Brasília: Oms, 2013.

SILVA, LINO MARTINS DA. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WANDER GARCIA, 2014. *Manual Completo de Direito Administrativo*. Ed. Foco. São Paulo: São Paulo, 2014.

CGU – Controladoria-Geral da União. Presidência da República. Portal da Transparência. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acesso em: 20.jul.2016

TCU – Tribunal de Contas da União. Homepage Contas Públicas. Disponível em: <<http://www.contaspublicas.gov.br>>. Acesso em: 20.jul.2016