

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

TERENCE HUNTER BERTOL

**INSTRUMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO
SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO EMPÍRICO DA APLICABILIDADE
EM ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.^a M.s.^a Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

**Porto Alegre
2012**

INSTRUMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO EMPÍRICO DA APLICABILIDADE EM ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Terence Hunter Bertol*

Resumo: O objetivo da Contabilidade é fornecer informações para que o usuário possa tomar suas decisões. Na contabilidade gerencial, o destinatário da informação é o usuário interno, o administrador, que utiliza instrumentos, como métodos de custeio, indicadores ou outros dados qualitativos, para embasar sua decisão gerencial. O controle de custos e eficiência está presente na contabilidade aplicada ao setor público, apesar do foco histórico na execução orçamentária. O gestor público poderia se utilizar de modelos existentes e aplicá-los na gestão da entidade pública. O objetivo geral deste trabalho é identificar os instrumentos de contabilidade gerencial e estabelecer se há relação com a prática contábil adotada pelo setor público. Este trabalho foi realizado sob a forma de um estudo empírico de natureza exploratória através de pesquisa bibliográfica, de caráter qualitativo. Como base teórica foi utilizado um referencial bibliográfico de Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos e da Legislação que regulamentam as atividades públicas. Na área destinada à contextualização é feita a exposição de trabalhos desenvolvidos na área temática abordada pelo presente estudo. Em relação ao objetivo do trabalho o resultado obtido foi de que os instrumentos de contabilidade gerencial são pouco utilizados pelo setor público, sendo recomendada uma mudança na visão gerencial pública brasileira.

Palavras-chaves: Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial nasceu da necessidade dos administradores de utilizarem controles visando a eficiência da tomada de decisão. A eficiência é um dos princípios que norteiam a Administração Pública brasileira, portanto, as decisões tomadas pelos gestores públicos devem estar apoiadas em dados objetivos ou estimativas, provenientes de controles existentes.

O propósito da contabilidade está em “planejar e colocar em prática um sistema de informação para uma organização com ou sem fins lucrativos.” (CREPALDI, 2008). A grande diferença entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial é a destinação de suas

* Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Bacharel em Administração. E-mail: thunterbertol@gmail.com

informações: a primeira serve aos usuários externos, enquanto a segunda fornece elementos para os administradores dentro da organização.

Há o entendimento pela sociedade da necessidade de eficiência na gestão da coisa pública, traduzida, em parte, pelo recente fenômeno de apelo da transparência pública. A contabilidade é uma das ferramentas que podem e devem ser utilizadas nesse processo de conscientização cultural, pois segundo Slomski (2003, p.367), o dever de prestar contas dos seus atos (*accountability*) é uma obrigação da Administração pública, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público para justificar a cobrança de impostos.

Conhecer os instrumentos da contabilidade gerencial que auxiliam nas decisões da administração e verificar através de referencial teórico as aplicações no setor público seria uma maneira que a Administração (pública) poderia utilizar para acompanhar os resultados de seus esforços na utilização de recursos visando o princípio constitucional da eficiência.

Portanto, como referencial acadêmico, a interação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade no setor público é um elemento que merece ser objeto de estudo.

No presente estudo foram pesquisados artigos publicados e trabalhos acadêmicos como monografias e dissertações que tratassem sobre Gestão Contábil no Setor Público Brasileiro, através de um estudo empírico de natureza exploratória, com abordagem qualitativa do material examinado na pesquisa bibliográfica.

Tendo em vista que a contabilidade gerencial vem evoluindo e sendo aplicada no setor privado desde o final do século XIX. A questão problema deste artigo é indagar se o mesmo tratamento de informações utilizado pelo setor privado poderia ser utilizado pelo setor público.

Para atingir o objetivo foi realizado um estudo empírico visando avaliar os principais instrumentos empregados pela contabilidade gerencial com as práticas adotadas na contabilidade da esfera pública. Para tanto, se buscou identificar os instrumentos de contabilidade gerencial e estabelecer se há relação com a prática contábil adotada pelo setor público, bem como descrever os conceitos e aspectos da contabilidade gerencial e por fim, relacionar os conceitos vistos no referencial teórico e as informações obtidas com a pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção será apresentado o conceito de contabilidade gerencial e sua evolução, os instrumentos (ferramentas ou artefatos) utilizados para execução da contabilidade gerencial e também o conceito de contabilidade aplicada ao setor público e seu histórico no Brasil.

2.1 CONCEITO DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Padoveze (1997) cita para conceituar a contabilidade gerencial, o entendimento da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*):

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Iudícibus (1998, p.21) caracteriza a contabilidade gerencial:

...superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Em 1998, a IFAC divulgou o pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)* ratificando o seu entendimento e um estudo sobre a evolução da contabilidade gerencial, onde concluiu que a mesma se divide em quatro momentos, denominados de estágios, (BEUREN; GRANDE, 2009).

Ainda segundo Beuren et al. (2009), os quatro estágios citados no IMAP 1, são:

- Estágio 1 - Anterior a 1950 - Determinação dos custos e controle financeiro;
- Estágio 2 - Entre 1950 a 1965 - Informação para planejamento e controle gerencial;

- Estágio 3 - Entre 1965 a 1985 - Redução de perdas de recursos em processos organizacionais;
- Estágio 4 – De 1985 em diante - Criação de valor através do uso efetivo dos recursos.

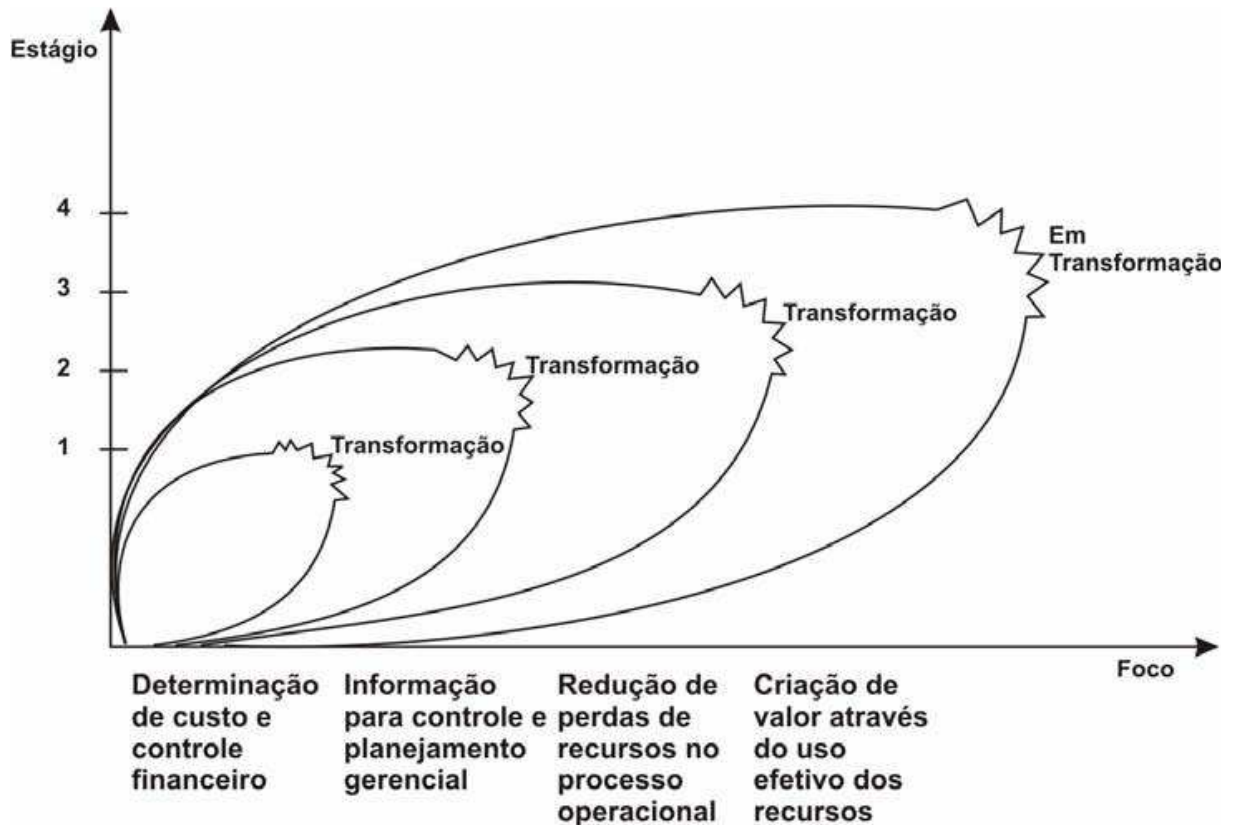


Figura 1 - Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Fonte: BEUREN; GRANDE, 2009 (adaptada do IMAP 1 (IFAC, 1998)).

Conforme a figura acima ilustra:

No primeiro estágio, focado em custos e controle financeiro, se fazia uso de orçamentos e contabilidade de custos para atingir o objetivo da contabilidade gerencial.

No segundo estágio, quando houve mudança de foco para o planejamento e controle gerencial, o interesse se voltou para ferramentas de análise de decisão.

No terceiro estágio, ocorre a ênfase na redução de desperdício dos recursos através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.

O quarto e último estágio prestigia o conceito de geração de valor, através de direcionadores de valor para o cliente e para o acionista e da inovação organizacional.

Cada estágio de evolução da Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada pelos instrumentos gerenciais (artefatos) utilizados para consecução de seu objetivo, conforme visualizado no quadro 1, abaixo.

Estágios Evolutivos	Artefatos Correspondentes	Foco Principal
1º Estágio: até 1950	Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio padrão; Controle financeiro e operacional, e Orçamento.	Determinação dos custos e controle financeiro.
2º Estágio: de 1950 a 1965	Custo Padrão; Custo Baseado em Atividades (ABC); Método de Custeamento RKW; Orçamento de capital; e Descentralização.	Informação para planejamento e controle gerencial.
3º Estágio: de 1965 a 1985	Gestão Baseada em Atividades (ABM); Centros de responsabilidade; Preço de transferência; Custo Meta (<i>Target Costing</i>); Método de Custeio <i>Kaizen</i> ; <i>Benchmarking</i> ; <i>Just in time</i> ; GECON; Simulações; Teoria das Restrições; Custeio do ciclo de vida.	Redução de perdas de recursos em processos organizacionais.
4º Estágio: de 1985 em diante	Planejamento estratégico; <i>Balanced Scorecard</i> ; Método de avaliação de desempenho: <i>Economic Value Added</i> (EVA), <i>Market Value Added</i> (MVA).	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos

Quadro 1: Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial

Fonte: Nascimento et.al. (2012)

Segundo Nascimento et.al. (2012), com base no Institute of Management Accountants (IMA), o enfoque aplicado torna-se evidente através da separação dos artefatos gerenciais utilizados em estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, quando aplicados

ao contexto organizacional, desde a determinação dos custos e controle financeiro preconizados pelos instrumentos do primeiro estágio evolutivo, até a criação de valor para a empresa, enfoque característico dos artefatos do quarto estágio evolutivo.(IFAC,1998).

Assim, se faz necessário conhecer a definição das ferramentas ou artefatos empregados conforme o quadro 1, para o correto entendimento da mudança de foco ocorrido nas diferentes fases da Contabilidade Gerencial.

2.1.1 Ferramentas ou Artefatos da Contabilidade Gerencial

Soutes (2006) define “artefatos” como termo genérico que pode ser utilizado como sinônimo de artefatos, atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação, sistemas de custeio que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

Nascimento *et.al.* (2012) em um artigo sobre o ensino dos artefatos da contabilidade gerencial nos cursos de ciências contábeis das Universidades Federais brasileiras identificou os seguintes instrumentos:

- Custeio Baseado em Atividades;
- Orçamento;
- Custeio Variável;
- Custeio Padrão;
- Custeio por Absorção;
- Teoria das Restrições;
- Balanced Scorecard (BSC);
- GECON;
- Preço de Transferência;
- Simulações;
- Custeio Meta (Target Costing);
- Kaizen;
- Gestão Baseada em Atividades;
- Valor Presente;
- Just in Time (JIT)
- Economic Value Added (EVA);

A seguir, apresentamos uma síntese das definições dos instrumentos indicados.

2.1.1.1 Custeio Baseado em Atividades:

É uma ferramenta que recebe também o nome de ABC (Activity Based Costing) e segundo Martins (2010) permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos;

2.1.1.2 Orçamento:

Instrumento gerencial, que expressa de forma monetária e qualitativa de um planejamento visando diminuir custos e maximizar os resultados, de acordo com Padoveze (1997);

2.1.1.3 Custeio Variável:

Para Martins (2010, p.198) só são alocados aos produtos (estoques) os custos variáveis, custos fixos se comparam a despesas do período, e compõem o Resultado;

2.1.1.4 Custeio Padrão:

Martins (2010) comenta que este método tem por objetivo comparar o custo que efetivamente ocorreu e a previsão desse custo;

2.1.1.5 Custeio por Absorção:

“Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção.” (Martins, 2010);

2.1.1.6 *Teoria das Restrições:*

Nas palavras de Martins (2010, p.193) se trata da “identificação de restrições, ou gargalos, dos sistemas produtivos com o objetivo de otimizar a produção nesses pontos e, assim maximizar o lucro da empresa;”

2.1.1.7 *Balanced Scorecard (BSC):*

É ferramenta de gestão desenvolvida por Kaplan e Norton (1997) que consiste na relação de indicadores de desempenho que atinja todos os níveis organizacionais relacionando-os com a estratégia da corporação;

2.1.1.8 *GECON:*

Conforme Catelli (2001) o GECON ou sistema de gestão econômica, faz uso dos conceitos de resultado econômico, custo de reposição, custo de oportunidade, preço de transferência e margem de contribuição;

2.1.1.9 *Preço de Transferência:*

Segundo Horngren et al. (2004) “preços de transferência são os montantes cobrados por um segmento de uma organização pelos produtos ou serviços que fornece aos outros segmentos da mesma organização” .;

2.1.1.10 *Simulações:*

Simulação é uma imitação da operação de um processo ou sistema real, num dado período de tempo, que envolve a geração de uma história artificial desse sistema e a observação desta para fazer inferências relativas às características do processo real (BANKS et al., 1996 apud SARAIVA JR et al., 2009);

2.1.1.11 Custeio Meta (Target Costing):

Martins (2010) define-o como “um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro.”;

2.1.1.12 Kaizen:

Filosofia japonesa que significa melhoria contínua com foco na redução de custos através da eliminação de desperdícios, no entendimento de Bórnica (2010).

2.1.1.13 Gestão Baseada em Atividades:

Segundo Martins (2010, p.288) “a Gestão Baseada em Atividades apóia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas”, utilizando o ABC;

2.1.1.14 Valor Presente:

Valor presente (present value) - é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade. (CPC 12, 2008, p. 12).;

2.1.1.15 Just in Time (JIT):

Ferramenta caracterizada por Warren *et al.* (2008) pela busca ao nível de defeito zero, pela redução do prazo de entrega dos produtos, e pela parceria na cadeia de suprimentos;

2.1.1.16 *Economic Value Added (EVA)*:

Crepaldi (2008) expõe que o EVA foi elaborado visando avaliar anualmente se a empresa está ganhando dinheiro suficiente para pagar o custo do capital aos acionistas..;

2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Em consonância com o objetivo do trabalho, é mister abordar o conceito de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e sua evolução no Brasil.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2011) apresenta como conceito:

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Ainda segundo o MCASP (BRASIL, 2011), a legislação que regula a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, compreende “a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16)”.

Sendo a Contabilidade Pública uma especialização da ciência contábil os autores Araújo e Arruda (2006, p.31) ampliam o entendimento de Contabilidade sendo aplicada ao setor Público como “um sistema de informações voltado a selecionar, registrar, resumir, interpretar e divulgar os fatos mensuráveis em moeda, que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de órgãos e entidades públicas”.

Silva (2009, p.44) reforça a visão da contabilidade aplicada ao setor público como uma especialização da ciência contábil que tem por objetivos:

- organização e execução dos orçamentos;

- normas para o registro de entradas de receita;
- normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- normas para a prestação de contas do Governo;
- controle de custos e eficiência do setor público;

Segundo Castro (2010), a Contabilidade pública no Brasil sofreu no decorrer dos anos, várias alterações que fizeram com que os mecanismos de controle do patrimônio, orçamento e finanças fossem se aprimorando desde a criação do Código de Contabilidade Pública de 1922 até a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

O quadro 2, abaixo, representa o histórico da contabilidade pública no Brasil, quando inicialmente, surgiu a necessidade de normatizar esse ramo da ciência contábil.

Contabilidade Pública com:	Ano	Foco
Código de Contabilidade Pública	1922	Orçamento / Finanças / Patrimônio
Lei 4.320/64	1964	Orçamento / Finanças / Patrimônio / Atos Potenciais
SIAFI	1987	Orçamento / Finanças
LRF (Lei Complementar 101/2000)	2000	Finanças
NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)	2008	Patrimônio

Quadro 2: Mudanças de foco da Contabilidade Pública no Brasil

Fonte: Adaptado de Castro (2010)

A contabilidade pública no Regime monárquico seguia a lógica colonialista em que os bens públicos eram propriedade do Imperador, e este, portanto, não precisava prestar conta a ninguém dos atos que praticava. Com a proclamação da República surgiu a necessidade de responsabilização individual dos administradores do patrimônio do Estado (SILVA, 2009).

Após o advento da Contadoria Geral da República, foram criados, em 1922, o Código de Contabilidade Pública e o Regulamento Geral de Contabilidade Pública visando normatizar

a contabilidade pública. Essas normas dividiam a Contabilidade Pública em: Contabilidade Orçamentária, Financeira e Patrimonial (CASTRO, 2010).

Segundo o autor, a Lei 4.320, de 31 de março de 1964, enfatizou a questão orçamentária na apresentação dos conceitos de receita e despesa. Para tanto, foram estruturados quatro Sistemas, onde as partidas dobradas eram realizadas em cada sistema sem comunicação com as contas dos outros sistemas. São eles:

- Sistema Financeiro: para transações que envolvem entradas ou desembolsos financeiros;
- Sistema Patrimonial – para transações que geravam variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Sistema Orçamentário – para transações relacionadas ao planejamento e execução orçamentária;
- Sistema de Compensação – para as transações que potencialmente poderiam produzir modificações no patrimônio da entidade pública ou que serviam para o controle.

A implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), em 1987, foi outro acontecimento importante para a contabilidade pública brasileira, que é definido por Castro (2010, p.105) como

...um sistema contábil que também permite a prática de atos administrativos, especificamente: emissão de empenhos e de pagamentos. Ou seja, as técnicas contábeis foram implantadas em sistema eletrônico para maior rapidez e segurança dentro da lógica da Contabilidade Pública. Com isso, os conceitos, as operações e os exemplos utilizaram expressões e técnicas contábeis a ponto de confundir Contabilidade Pública com SIAFI e vice-versa.

Apesar de não tratar do aspecto contábil da administração pública, a Lei Complementar nº 101 de 05 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) mudou o foco da contabilidade pública do Brasil. Para Castro (2010), a LRF aumenta as exigências em relação ao controle e a apresentação das informações contábeis, de modo a evidenciar possíveis descontroles dos gastos e desrespeito aos limites estabelecidos para gasto com pessoal e endividamento, por ter um foco financeiro.

Segundo Silva (2009, p.345) a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP) representa uma nova etapa da Contabilidade Pública, que passa a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial, uma vez que o patrimônio constitui o objeto de estudo da Ciência Contábil.

Além disso, consoante o autor, nas organizações (tanto públicas como privadas) é preciso “absorver os conceitos de custos, de restrições e de oportunidade, pois não pode existir um sistema eficiente de controle interno que não seja sustentado por uma contabilidade patrimonial que atue na medição integral e real do patrimônio.”

O Brasil vem orientando sua convergência com as normas internacionais editadas pelo IFAC, conhecidas pela sigla IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), a seguir relacionadas:

Norma	Conteúdo
IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	Políticas contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros
IPSAS 4	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5	Custos dos Empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações Separadas e Consolidadas
IPSAS 7	Investimento em Coligadas
IPSAS 8	Empreendimento Controlado em Conjunto
IPSAS 9	Receita de Transações com Contraprestação
IPSAS 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS 11	Contratos de Construção
IPSAS 12	Estoques
IPSAS 13	Opções de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14	Eventos Subseqüentes
IPSAS 15	Instrumentos Financeiros: divulgação e apresentação (revogada)

IPSAS 16	Propriedade para Investimentos
IPSAS 17	Ativo Imobilizado
IPSAS 18	Apresentação das Demonstrações Contábeis por segmentos
IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20	Evidenciação sobre Partes relacionadas
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo não gerador de Caixa
IPSAS 22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25	Benefícios a Empregados
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativos gerador de Caixa
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Divulgação
IPSAS 31	Ativo Intangível

Quadro 3: Lista de IPSAS publicadas

Fonte: Adaptado de Silva (2011).

Há expectativa de convergência das normas brasileiras à todas as IPSAS, ao final do processo de convergência, segundo Silva (2009). Porém, até o momento foram publicadas apenas 10 (dez) NBCT SP, emitidas pelo CFC através das Resoluções 1.128 a 1.137), no ano de 2008, conforme enumeradas no quadro 4:

Norma NBCT SP	Resolução CFC	Conteúdo
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Quadro 4: Lista de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Fonte: Adaptado de Silva (2009).

Segundo Castro (2010 apud SILVA 2011), as principais inovações trazidas pelas NBCT SP, são:

- NBC T 16.1: definição de quem está abrangido no campo de aplicação do setor público e; inclusão do conceito de Unidade Contábil, ou seja, aquela entidade que descentralizar a gestão dos recursos públicos deve também descentralizar a contabilidade.
- NBC T 16.2: reformula os conceitos de Ativo e Passivo, incluindo no Ativo os bens controlados por entidade pública que não são de sua propriedade, cuja expectativa é que gerem benefícios econômicos futuros; apresenta a divisão entre Circulante e Não Circulante em vez de Financeiro e Permanente; elimina o sistema financeiro que é absorvido pelo patrimonial; inclui as etapas de planejamento no subsistema de controle orçamentário; e exige a implementação do subsistema de custos.
- NBC T 16.3: apresenta as bases para que o planejamento seja controlado contabilmente no sistema de controle orçamentário, e que seja realizado em planos hierarquicamente interligados, constantes do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual).
- NBC T 16.4: reforça a necessidade de registrar e controlar os atos e fatos que possam trazer alterações no patrimônio da entidade, o que atualmente já é feito por meio do sistema compensado; alerta também para a necessidade de demonstrar de

forma separada os valores cuja entidade pública figure somente como fiel depositária para não se confundir com recursos disponíveis, como o caso das cauções.

- NBC T 16.5: define que a tabela de codificação de registros também faz parte do plano de contas, para que seja mais fácil para o contabilista entender e explicar a movimentação contábil; alerta que os atos e fatos devem ser registrados no momento em que ocorrem e devem figurar nas demonstrações contábeis, independentemente do momento da execução orçamentária.
- NBC T 16.6: destaca as informações que devem ser produzidas e apresentadas pela contabilidade; enfatiza a essência no controle patrimonial, preservando as informações orçamentárias conforme exigência legal; acrescenta duas demonstrações financeiras: a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico; destaca a necessidade de demonstrar os valores dos atos passados e presentes que podem afetar o patrimônio; e apresenta o caminho para a utilização do sistema de custos.
- NBC T 16.7: apresenta a forma que deverá ser realizada a consolidação das contas de forma que as contas do Poder Executivo integrem também o Legislativo, Judiciário e Ministério Público.
- NBC T 16.8: enfatiza a importância do Controle Interno, principalmente num contexto onde as informações contábeis não serão mais geradas pelos contadores mas extraídas direto dos sistemas contábeis, como já ocorre com o SIAFI. O controle interno deverá se preocupar em garantir a consistência das informações geradas por esses sistemas.
- NBC T 16.9: substitui a tabela fixa de depreciação por parâmetros e índices apurados por meio de laudos técnicos para cada bem, conforme sua vida útil estimada; orienta que o valor residual e a vida útil de cada bem devem ser revisados, pelo menos, a cada ano e a depreciação seja registrada mensalmente.
- NBC T 16.10: apresenta como principal inovação a mudança do foco da contabilidade do Orçamentário para o Patrimonial; orienta sobre a reavaliação dos bens e o ajuste ao valor recuperável, que será de difícil operacionalização para o setor público porque emprega no cálculo o retorno econômico.

Na percepção de Silva (2009, p.355) o sistema de contabilidade no Brasil atualmente possui “um grau de harmonização das práticas contábeis dos entes públicos, como a adoção do princípio de competência para mensuração do patrimônio e a manutenção do regime misto no que se refere ao confronto entre receitas e despesas orçamentárias.”

3 MÉTODO

A proposta de um estudo empírico encontra guarida na conceituação de Gil (2010), o qual entende que as ciências podem ser classificadas em duas grandes categorias: formais e empíricas.

As ciências formais teriam como principais representantes a lógica formal e a matemática. As ciências empíricas se dividiriam em dois grandes grupos: as ciências naturais e as ciências sociais. Como exemplos da primeira poderíamos citar a Biologia, a Física e da segunda, a Sociologia e a Contabilidade.

Tal enfoque é partilhado pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC n° 774/94 (revogada pela Resolução CFC n°. 1.282/10):

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Esse entendimento da Contabilidade como Ciência, deriva da Escola Patrimonialista, fundada na Itália e adotada pelos pensadores contábeis brasileiros. Segundo seus seguidores, a Contabilidade, como ciência, seria dotada de leis e princípios próprios, tendo por objeto o estudo e a interpretação dos fenômenos patrimoniais. (SCHMIDT, 2008).

Sendo a Contabilidade um ramo das ciências sociais, portanto, enquadra-se no conceito de ciência empírica. Para Popper (1975), o cientista empírico, formula hipóteses ou sistemas de teorias e submete-os a testes, confrontando com a experiência, através da observação e da experimentação.

Beuren (2008) agrupa os tipos de pesquisa em três categorias, no que tange a pesquisa em Contabilidade:

1. quanto aos objetivos
2. quanto aos procedimentos
3. quanto à abordagem do problema.

Os tipos de pesquisa estão descritas a seguir.

3.1 QUANTO AOS OBJETIVOS

Em relação aos objetivos, podemos ter três níveis de pesquisa - exploratória, descritiva ou explicativa. No tocante aos procedimentos há uma série de modelos de pesquisa, entre

elas: o Estudo de caso, a Pesquisa de Levantamento ou *survey*, a Pesquisa Bibliográfica, a Pesquisa Documental, a Pesquisa Participante e a Pesquisa Experimental. Referente a abordagem do problema a pesquisa pode ser Qualitativa ou Quantitativa.

Há ainda, autores que distinguem a pesquisa em pesquisa pura e pesquisa aplicada. Na pesquisa pura ou básica, o pesquisador tem como meta o saber, buscando satisfazer uma necessidade intelectual pelo conhecimento. Já na pesquisa aplicada, o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos, buscando soluções para problemas concretos (CERVO & BERVIAN, 1996, p. 47). Na visão de Gil (2010, p.26-27) a pesquisa pura busca o progresso da ciência, sem preocupação com a aplicabilidade, por outro lado, a pesquisa aplicada se volta menos para o desenvolvimento de teorias universais e mais para sua aplicação numa realidade imediata.

Conceitualmente, o trabalho se enquadra quanto à sua finalidade, como pesquisa aplicada, pois visa além da atualização de conhecimento a possibilidade de contribuir com a aplicação do objeto na realidade.

Oportunamente, a pesquisa exploratória, enquadra-se quanto aos objetivos do artigo. Para Cervo e Bervian (1996) esse tipo de pesquisa tem como propósito, a familiarização com o fenômeno ou a obtenção de novas percepções ou ideias. De maneira complementar, as pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato (GIL, 2010, p.27).

3.2 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

O processo de pesquisa a ser empregado será a Pesquisa Bibliográfica, que, segundo Cervo e Bervian (1996, p. 48), explica um problema a partir de referenciais teóricos. De acordo com Gil (2010, p.50), sua característica básica é o desenvolvimento através de material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Consoante o mesmo autor, parte dos estudos exploratórios podem ser definidos como pesquisas bibliográficas, também considera que a vantagem desse procedimento está na amplitude de fenômenos a serem pesquisados em relação ao que seria feito pela pesquisa direta. Contextualiza Beuren (2008, p.87):

No que diz respeito a estudos contábeis, percebe-se que a pesquisa bibliográfica está sempre presente, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa ou exclusivamente enquanto delineamento. As publicações dos autores sobre a teoria e a prática contábil podem ajudar o estudante a conhecer o que foi produzido de importante sobre o objeto de pesquisa. Também podem implicar o desenvolvimento do próprio trabalho, reunindo os fragmentos encontrados, e inseri-los em um texto construído pelo estudante, ou fazendo uma interpretação dos escritos ainda não realizada.

3.3 QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

A abordagem no tratamento dos dados será qualitativa, pois não fará uso de instrumentos estatísticos na análise do problema (RICHARDSON, 1999 apud BEUREN, 2008, p. 92). A abordagem qualitativa defende Beuren (2008), “é primordial no aprofundamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da Contabilidade, seja no âmbito prático ou teórico.”.

4 ESTUDO EMPÍRICO DA APLICABILIDADE DOS INSTRUMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Nesta seção serão apresentados os artigos publicados e trabalhos acadêmicos que versam sobre Gestão Contábil no Setor Público Brasileiro e embasaram o presente estudo.

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Em consonância com o referencial teórico e o método, descritos no desenvolvimento do trabalho formaram a base da pesquisa os trabalhos desenvolvidos por Ribeiro Filho (1997), Silva (2011) e Xavier (2007) .

O primeiro aborda o tema do controle gerencial para as entidades da administração pública através da implementação dos sistemas de informação SIAFI/SIAFEM.

O segundo trata do tema de custos no setor público através de análises de artigos publicados em quatro edições do Congresso Brasileiro de Custos.

O terceiro trabalho teve como objeto de estudo de caso o Município de Maringá/PR, e uso dos instrumentos de contabilidade gerencial no poder executivo da esfera municipal.

4.1.1 Controle Gerencial para Entidades da Administração Pública

Em monografia premiada no 2º Prêmio STN de Monografia em 1997, o autor Ribeiro Filho (2007) discorre sobre o ambiente de Controle Gerencial pertinente à administração pública brasileira, nos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), e suas esferas (União, Estados e Distrito Federal e Municípios), com a utilização dos sistemas de informação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e sua versão para Estados e Municípios (SIAFEM).

O autor entende que os sistemas existentes não satisfazem completamente a necessidade de controle gerencial na administração pública pois

Avaliar a gestão, a partir da atual demonstração das variações patrimoniais e o conseqüente resultado patrimonial do exercício, verificando apenas variações resultantes ou independentes da execução orçamentária não permite nenhuma visualização da melhor alternativa gerencial para os gestores, no sentido de identificarem a melhor combinação de aplicação diante da necessidade de atender a prestação de um serviço demandado e avaliado pelos usuários, seja de receitas correntes para despesas de capital ou de receitas de capital para despesas correntes.

Regra geral e como foi possível expor na revisão da literatura, os resultados apurados através das demonstrações contábeis previstas para as entidades da administração pública na Lei 4.320/64 e elaboradas pelo SIAFI/SIAFEM, não são compatíveis com necessidades de informações gerenciais que envolvam medidas de: resultado econômico da entidade, de setores ou de programas e projetos; retorno do investimento; e análise de liquidez, rentabilidade e estrutura de capital.

A adoção e utilização do SIAFI/SIAFEM atende a outros aspectos, também fundamentais, para a cristalização de um efetivo ambiente de controle gerencial nas entidades da administração pública brasileira, quais sejam:

a) o controle da execução orçamentária, a produção de relatórios e a padronização de procedimentos em um ambiente seguro de processamento eletrônico de dados com a possibilidade de estruturação de tabelas de dados físicos (fontes não-formais) específicos para cada entidade;

b) a viabilização do pleno atendimento à legalidade da execução orçamentária; e em conseqüência,

c) a confiabilidade e disponibilidade tempestiva dos dados básicos para a construção do caderno de desempenho específico para cada entidade.

Assim, apesar de os sistemas existentes disponibilizarem informações úteis aos gestores públicos, essas ainda não são suficientes para serem considerados relatórios gerenciais de controle. O autor ainda propõe a utilização do GECON na mensuração do resultado econômico, confrontando receita e despesa devidamente atribuídas aos respectivos programas de trabalho e/ou entidades para que seja possível a utilização de ferramentas gerenciais como retorno de investimento, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

4.1.2 Custos no Setor Público

O estudo realizado por Silva (2011) como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria intitulado “Custos no setor público: análise dos artigos sobre o tema custos no setor público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos” verificou que o processo de implantação de controle de custos nos órgãos públicos vem sendo abordado pelos pesquisadores da área de Custos.

O Custeio Baseado em Atividades é o principal instrumento ou ferramenta de contabilidade gerencial nas entidades governamentais verificada nos artigos analisados pela autora. Esse método de custeio seria o mais indicado para utilização pelo setor público em decorrência da natureza dos serviços prestados à população.

A autora ainda conclui que a cultura do setor público é ser reativo, ao contrário da iniciativa privada, o que dificultaria a implantação do controle gerencial aliada à necessidade de “informações úteis, confiáveis, tempestivas e claras, pois só assim elas servirão de suporte para a tomada de decisão e para a melhoria do bem-estar social.”

4.1.3 A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Apoio à Gestão Pública

Na dissertação de mestrado defendida por Xavier (2007) foi analisada através de pesquisa exploratória a profundidade do conhecimento e da utilização pelos administradores públicos do município de Maringá/PR, dos instrumentos de contabilidade gerencial, na gestão das secretarias municipais.

Após o levantamento dos dados o autor chegou à conclusão de que os Instrumentos de Contabilidade Gerencial não eram prioritariamente debatidos pelos gestores públicos e sugeriu como recomendações:

- a) que a Secretaria de Controle Interno inclua, no orçamento municipal, programa de treinamento sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial como ferramenta gerencial de aplicabilidade prática nas atividades das secretarias do Município;
- b) que o conteúdo dos treinamentos seja fundamentado e ou adaptado dos conceitos das Ciências Sociais Aplicadas (Contabilidade, Administração e Economia) aplicadas à iniciativa privada;
- c) que a metodologia aplicada à formação dos grupos de treinamento seja composta por membros de todas as secretarias envolvidas, a fim de que haja homogeneidade nas discussões e entendimentos dos conteúdos aplicados, evitando, assim, a formação de grupos com características individuais;
- d) conscientização e sensibilização dos gestores públicos com intuito de flexibilizar as mudanças numa forma sistêmica, cuja missão passa a ser o foco de todos os servidores, independente da hierarquia a que estão submetidos, tendo em vista que são usuários internos, na qualidade de servidor (gestor), usuários externos, enquanto cidadãos financiadores dos recursos financeiros, que exigem seus direitos do Estado e prezam pela satisfação dos bens e serviços disponibilizados.

O autor também entende que a utilização dos procedimentos, métodos e técnicas de Gerenciamento Contábil no setor Público atende às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo a qual os municípios têm que implementar ações de Planejamento, de Execução, de Cumprimento de Metas e informar suas ações à sociedade, sob o risco de incorrer em penalidade imposta pela Lei de Crimes Fiscais ao não atender aos limites legais. “Porém, para que tal ocorra, requerem aplicação dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, por serem voltados a resultados econômicos e sujeitos à prestação de contas à sociedade.” (XAVIER , 2007, p.31).

5 CONCLUSÕES

Todos os estudos utilizados na pesquisa bibliográfica apontam para a necessidade de mudança na visão gerencial pública. O que não exclui a utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial no setor Público, ainda que sejam incipientes. Assim, o presente trabalho responde ao problema de pesquisa positivamente.

A evolução da contabilidade governamental vem convergindo na direção do controle gerencial, principalmente após a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade

Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16) , em especial da NBC T 16.8 que trata do Controle Interno, cujas informações devem ser providas pelos sistemas contábeis como o SIAFI.

A aplicação da Contabilidade Gerencial ao setor público deveria ser mais difundida entre os administradores públicos, pois serve para o controle social do desempenho das atividades executadas e dos serviços prestados em prol do bem-estar da sociedade que é a função precípua do Estado Brasileiro.

Essa pesquisa não se esgota em si mesma, pois fez uso de uma amostra pequena de estudos relacionados ao tema, entretanto, a conclusão é válida pois todos os trabalhos pesquisados fazem as mesmas recomendações externadas pelo presente pesquisador.

MANAGERIAL ACCOUNTING INSTRUMENTS IN PUBLIC SECTOR: AN EMPIRICAL STUDY OF THE APPLICABILITY IN BRAZILIAN PUBLIC ADMINISTRATION ENTITIES

Abstract: The purpose of accounting is to provide information for the user to take its own decisions. In managerial accounting, the receiver of the information is the internal user, the manager, using instruments such as costing methods, indicators or other qualitative data to base their managerial decision. Cost control and efficiency is present in accounting applied to the public sector, despite the historical focus on budget execution. The public manager could use existing models and apply them in the management of the public. The general objective of this paper is identifying the managerial accounting instruments and establish whether there is a relation with the accounting practice adopted by the public sector. This study was performed in the form of an exploratory empirical study through bibliographical research, of qualitative nature. Managerial Accounting, Public Accounting, Cost Accounting and Law which regulate public activities are used as a referential theoretical. In the contextualization are exposed works developed in the subject area covered by this study. Regarding the objective of this study, resulted that managerial accounting instruments are rarely used by the public sector, and was recommended a change on brazilian management public vision.

Keywords: Managerial Accounting, Public Accounting, Cost Accounting.

BIBLIOGRAFIA

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3.ed. 2. reimpr. São Paulo:Atlas, 2008.

BEUREN, Ilse Maria.; GRANDE, Jefferson Fernando. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial identificadas com aplicação da análise de discurso crítica no RA de empresa. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 3, 2009. São Paulo. **Anais...** São Paulo. ANPCONT, 2009. CD-ROM.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos : aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo : Atlas, 2010

BRASIL. Ministério da Fazenda. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: válido para o exercício de 2012: portaria conjunta STN/SOF nº1, de 20 de junho de 2011 e portaria STN n. 406, de 20 de junho de 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp> Acesso em: 29 out. 2012

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 12: Ajuste a Valor Presente. Brasília: 5 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_12.pdf>. Acesso em : 23 out. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994. – Aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 18 jan. 1995. Seção 1, p. 29. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774>. Acesso em: 22 abr. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G L.; STRATON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo : Atlas, 2010.

NASCIMENTO, Cicero Philip Soares do; PETER, Maria da Glória Arrais; OLIVEIRA, Talyta Eduardo. O ensino dos artefatos de contabilidade gerencial nos cursos de ciências contábeis das universidades federais brasileiras. In: **VI Congresso de Custos Del MERCOSUR**. Montevideo/Uruguai, 06 e 07 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://website.acep.org.br/o-ensino-dos-artefatos-de-contabilidade-gerencial-nos-cursos-de-ciencias-contabeis-das-universidades-federais-brasileiras//>>. Acesso em: 19 out. 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

Popper, Karl Raimund, Sir. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1972.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Controle gerencial para entidades da administração pública. Brasília: ESAF, 1997. 74 p. Monografia vencedora em 1º lugar no **II Prêmio STN de Monografia**, Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública: contabilidade pública gerencial, set, 1997. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/IIpremio/sistemas/1siafpIIPTN/RIBEIRO_FILHO.pdf> Acesso em: 24 out. 2012.

SARAIVA JR, Abraão Freires.; RODRIGUES, Maxweel Veras; COSTA, Reinaldo Pacheco da. Método de determinação da margem de contribuição de produtos com variabilidade de preços e custos diretos unitários: uma aplicação em uma indústria de produtos plásticos. **Revista ABCustos**, v. 4, n. 3, p. 1-29, set./dez. 2009 Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/169.pdf>/. Acesso em: 24 out. 2012.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Cristina de Jesus Martins da. **Custos no setor público: análise dos artigos sobre o tema custos no setor público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos**. Monografia (especialização) - Universidade Federal do Paraná, Especialização em Controladoria, Paraná, 2011. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/28139/CRISTINA%20DE%20JESUS%20MARTINS%20SILVA.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 30 out. 2012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/>>. Acesso em: 16 out. 2012.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2008.

XAVIER, Manoel Quaresma. **A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública**: Um estudo de caso na prefeitura municipal de Maringá-Pr. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D009.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2012.