



Gestão de custos no legislativo municipal como forma de incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos

Fabiano Maury Raupp

Doutorando pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (EA/UFBA), mestre em administração pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina (CPGA/UFSC), professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC).
fabianoraupp@hotmail.com

José Antonio Gomes de Pinho

Doutor em planejamento regional pela University of London (LSE), professor associado I da UFBA, coordenador do Núcleo de Pós-Graduação da Escola de Administração da UFBA.
jagp@ufba.br

RESUMO

O artigo discute a gestão de custos no Legislativo Municipal como forma de incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos. O estudo de caso na Câmara do município de Paulo Lopes, Estado de Santa Catarina, compreendeu aspectos relacionados à identificação dos gastos, proposta de centros de custos, agrupamento dos gastos em cada centro de custos, alocação dos gastos dos centros de custos aos produtos, bem com a utilização desta estrutura de gestão de custos para incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos.

Palavras-chave: Gestão de Custos; Legislativo Municipal; Accountability.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A partir dos anos 80, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado precisou reorientar a política econômica e, em particular, conter despesas. Em razão da dificuldade política de aumentar a carga tributária, uma das alternativas foi o corte de gastos. A política de corte de gastos atravessou a década de 80, alcançando o limite de suas possibilidades. Esta percepção não se restringiu aos economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional (Alonso, 1999).

Para Remígio (2002), a carência de recursos financeiros e a expectativa da sociedade quanto aos serviços que o Estado prome-

te atender constitui a razão de ser de diversas correntes de estudo, que vão desde a Economia do Setor Público, passando pelo Direito Tributário e Financeiro, bem como pela Ciência das Finanças.

O estudo da atividade fiscal, desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio da rede de serviços públicos, é, conforme Baleeiro (1968), o objeto precípua e clássico da Ciência das Finanças. Ainda segundo o autor, está inserida também no escopo da atividade fiscal a utilização do instrumento financeiro para a provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, como a repressão à inflação, a luta contra o desemprego, a restauração da prosperidade, a proteção à in-

dústria nacional, a promoção do desenvolvimento econômico, a nivelção das fortunas e a correção de iniquidades na distribuição da renda nacional.

Se a Ciência das Finanças se propõe a orientar as políticas públicas (de receita e de despesa) e a suprir a economia com informações oriundas das consolidações de dados originados na atividade financeira pública, não tem ela, em si mesma, instrumentos apropriados para gerar informações que levem em consideração o custeio dos serviços públicos, matéria de que tanto se necessitaria para direcionar a tomada de decisão por parte do Estado (Remígio, 2002).

Com os sistemas de informação existentes, segundo Alonso (1999), o governo não sabe em

que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, bem como não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de Governo. Também ignora qual é a taxa de recursos consumida pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. O modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

Remígio (2002) entende que o custeio dos serviços possibilita à Administração Pública a identificação de desperdícios e a avaliação das relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas públicas que estão à disposição, permitindo que bens públicos sejam produzidos com menor custo e maior eficiência.

Um modelo de gerenciamento de custos auxilia os gestores, responsáveis pelas finanças públicas, na análise de resultados, desempenho e eficiência dos serviços públicos. Os indicadores de custos também são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. O sucesso de parcerias da Administração Pública com instituições públicas ou privadas, nacionais ou internacionais, depende, e muito, de medidas de desempenho. Não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior do que o custo praticado pela Administração Pública ou por instituições não-governamentais, até porque as parcerias quase sempre utilizam recursos públicos, e estes estão sujeitos ao princípio constitucional da eficiência (Alonso, 1999).

A busca da eficiência exige que se mescle a teoria geral das



A transparência dos atos públicos, de acordo com Campos (1990), é uma medida potencializadora da organização social e do exercício da cidadania

Finanças Públicas (na qual se incorporam as regras do Direito Financeiro e Tributário e as de Contabilidade) com os métodos de custeio propostos pela Contabilidade de Custos, a fim de que resulte desta combinação um modelo de informação gerencial capaz de permitir a avaliação das diferentes aplicações dos recursos públicos, além de uma correta avaliação das relações entre o custo e o benefício observado nos serviços oferecidos à sociedade (Remígio, 2002).

Além das vantagens já destacadas na utilização da gestão de custos no setor público, intenta-se também que a mesma poderá incentivar e/ou aperfeiçoar a *accountability* dos gastos públicos. A publicização dos gastos, quando ocorre, em murais internos, jornais ou mesmo em portais eletrônicos, normalmente segue o formato dos relatórios definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cuja linguagem é acessível a uma parcela restrita da sociedade que possui conhecimentos técnicos que possibilitam a interpretação das informações.

É diante deste contexto que o artigo objetiva discutir a utilização da gestão de custos no Legislativo Municipal como forma de incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos. Inicialmente faz-se uma breve incursão teórica acerca do patrimonialismo e *accountability*, considerando que no setor público ainda há características que evidenciam a ausência de distinção entre o patrimônio público e os bens privados do gestor, bem como falta de responsabilização e transparência dos gastos públicos. Na sequência discute-se a necessidade de gerenciamento de gastos públicos e os fundamentos do custeio por absorção e sua aplicabilidade na gestão pública, bem como são apresentados os procedimentos metodológicos adotados. Em seguida são feitas a descrição e a análise dos dados e tecidas as considerações finais.

PATRIMONIALISMO E ACCOUNTABILITY

Para Bresser Pereira (1997), se na década de 80 o que sus-

citou a atenção de políticos e economistas em todo o mundo foi o ajuste estrutural ou, em termos mais analíticos, o ajuste fiscal e as reformas orientadas para o mercado, nos anos 90, ainda que o ajuste estrutural permaneça entre os principais objetivos, a ênfase recai sobre a reforma do Estado, particularmente a reforma administrativa.

O Estado Brasileiro, apesar de no processo de desenvolvimento capitalista ter incorporado traços relacionados ao modelo burocrático e ao modelo gerencial, nunca abandonou os traços do antigo modelo patrimonialista (Amorim, 2000). Partindo-se da concepção de Weber, "patrimonialismo significa a incapacidade ou a relutância do príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados" (Bresser Pereira, 1997, p.10).

O Estado no Brasil no período colonial foi transplantado da metrópole, sob um modelo patrimonialista e centralizador. Sempre foi poderoso, autoritário, autolegitimado, estabelecendo com a sociedade uma relação de tutela e subordinação. Não definiu limites claros entre o público e o privado, estabelecendo, como moeda de troca política, terras e cargos públicos. A administração decorrente deste processo orientou-se muito mais para a prestação de serviços aos governantes do que para a sociedade (Amorim, 2000).

Tal cultura patrimonialista, segundo Akutsu e Pinho (2002, p.730), "está visceralmente ligada a outro traço cultural: a ausência de *accountability* na relação entre os governantes e a sociedade". A *accountability* não emerge por si só, ou seja, é determinada por uma relação entre o Estado e a sociedade, propiciada pelo

desenvolvimento democrático. É resultado de um desenvolvimento político que confere ao cidadão um papel ativo de sujeito, guardião de seus direitos (Campos, 1990).

O conceito de *accountability*, conforme Akutsu e Pinho (2002, p.731), contempla duas partes: "a primeira delega responsabilidade para que a segunda proceda à gestão dos recursos; ao mesmo tempo, gera a obrigação daquele que administra os recursos de prestar contas de sua gestão, demonstrando o bom uso desses recursos".

Mota (2006) entende que a partir do momento em que nasce um tipo de cidadão, que é o que efetivamente pode participar da coisa pública, é que serão estabelecidas demandas por *accountability*. Ao considerar a *accountability* como um instrumento de controle da soberania popular sobre os atos dos representantes eleitos e dos agentes públicos em geral, algumas concepções do conceito de representação não serão compatíveis como o exercício da *accountability*.

Loureiro e Abrucio (2004, p.52) entendem por "*accountability* ou responsabilização um processo institucionalizado de controle político estendido no tempo (eleição e mandato) e no qual devem participar, de um modo ou de outro, os cidadãos organizados politicamente". Destacam ainda a necessidade de regras e arenas nas quais a *accountability* é exercida, bem como práticas de negociação ampliadas entre os atores, a fim de tornar mais públicas e legítimas as decisões tomadas.

O exercício da *accountability* requer condições para que haja a disponibilidade de informações sobre a atuação dos governos

e seus resultados, bem como a existência de instituições que permitam contestar as ações do poder público. O controle é um dos componentes básicos da *accountability*, haja vista que não há efetivação da *accountability* sem a utilização de instrumentos institucionais de controle (Pó e Abrucio, 2006).

Mota (2006) infere que a *accountability* é uma forma de controle do poder com a natureza jurídica, uma relação obrigacional objetiva extracontratual que força os agentes encarregados da administração de interesses públicos a explicar seus atos discricionários. Representa um instrumento que conduz à representação, pois coage os representantes a agirem no melhor interesse público.

Behn (1998, p.39) aduz que "os sistemas tradicionais de *accountability* foram desenhados para estabelecer e reforçar a confiança pública na probidade de seu governo. Agora precisamos de um novo sistema de *accountability* que estabeleça e reforce a confiança pública no desempenho governamental". Os gerentes públicos, conforme Newcomer (1999, p.5), "devem ser responsabilizados (*held accountable*) pelos seus desempenhos, devendo explorar ao máximo o quanto adequadamente estão preparados para os desafios a serem enfrentados no ambiente da administração pública".

Lassen (2001 apud Rezende, 2006) destaca o fator *accountability* como importante causa para a expansão dos gastos públicos em sistemas democráticos. Aspectos como democracia, participação e descentralização são relevantes variáveis para elucidar padrões e intensidades de expansão dos governos, especialmente dos governos locais. Behn (1998,

p.9) explicita que “as relações de *accountability* política são transparentes. O paradigma tradicional da administração pública combina-se bem com nosso paradigma tradicional de *accountability* democrática”.

Como ingrediente básico da *accountability* capaz de proporcionar a criação de maiores condições de confiança entre governantes e governados, a transparência nas ações governamentais tem sido citada como capaz de contribuir para a redução da corrupção no espaço público e de tornar as relações entre o Estado e a sociedade civil mais democráticas (Pinho e Sacramento, 2004).

Quando apoiado por transparência e uma separação da responsabilidade sobre a política e sobre a regulação, um arranjo bem delineado de orientação pode ajudar a enfraquecer as conexões entre o governo e grupos de interesse influentes e permitir aos governos responder de forma mais efetiva aos grupos mais vulneráveis da sociedade (Nassuno, 2000).

A transparência dos atos públicos, de acordo com Campos (1990), é uma medida potencializadora da organização social e do exercício da cidadania. De acordo com Di Pietro (1998), os diferentes tipos de controles sociais representam uma forma de exercer a transparência.

O controle na Administração Pública surge da necessidade de corrigir rumos frente aos interesses da sociedade de maior transparência dos gastos e da obrigação de uma utilização regular dos recursos públicos (Cruz Silva e Macedo, 1998). Diante de uma cultura enraizada por características patrimonialistas, a sociedade brasileira carece de *accountability* em relação aos gastos públicos, o

que por sua vez requer um aprimoramento em sua gestão.

A NECESSIDADE DE GERENCIAMENTO DOS GASTOS PÚBLICOS

Para Alonso (1999), a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de uma reforma do Estado que privilegiasse a qualidade do gasto público. Porém, a melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação ao seu processo decisório.

O próprio arcabouço legal já destaca em seus diversos textos a necessidade de gerenciamento dos gastos públicos. De acordo com a Lei nº 4.320/1964, legislação que regulamenta a Contabilidade Pública no Brasil, há a necessidade de informações de custos já na elaboração da proposta orçamentária:

“Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de:

(...)

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificativa econômica, financeira, social e administrativa.

(...)

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição

patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

Já o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que, ao estabelecer normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, apresenta a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas:

“Art. 4º Será adotado, em cada Programa, modelo de gerenciamento que compreenda:

(...)

II - controle de prazos e custos.”

As necessidades destacadas na Lei nº 4.320/1964 e no Decreto nº 2.829/1998 foram reforçadas pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), quando traz em seu teor que:

“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...)

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

Para Ribeiro Filho (2001, p.59), esse dispositivo da LRF ampliou “de forma significativa o escopo previsto na Lei nº 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais”. De forma análoga, Cruz e Platt (2001, p.4) comentam que “a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, cria uma

nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos”.

Miranda Filho (2003) entende que a utilização de metodologias de custeio no setor público possibilita mensurar os custos sociais de cada uma das diversas ações de governo, revelando para a sociedade os recursos sacrificados para realizar as ações de governo; apurar os custos organizacionais das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos gastos de funcionamento de cada uma das organizações públicas, revelando o sacrifício de recursos para realizar as atividades diversas de uma organização pública.

Apesar da necessidade de gestão dos gastos públicos, Duarte (2002) apresenta algumas causas para esta incipiente gestão: despreocupação dos administradores em relação à matéria; carência de pessoal especializado em custos na esfera pública; deficiências do sistema de controle interno dos executivos municipais; reduzida oferta no meio acadêmico e no mercado de estudos técnicos e cursos de treinamento; escassa disponibilidade de recursos que contribui para o desinteresse dos administradores municipais na contratação de assessoria especializada visando à implantação de um sistema de gestão de custos.

A literatura pertinente à contabilidade de custos apresenta algumas metodologias de custos que auxiliam o gerenciamento dos gastos públicos. O presente estudo enfatiza a utilização do custeio por absorção neste propósito.

FUNDAMENTOS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO E SUA APLICABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA

Na administração pública, como na administração privada,

torna-se importante conhecer o custo daquilo que é produzido. Contudo, na administração pública, esse fator, até o momento, mereceu poucos estudos que viabilizassem sua aplicação. Os métodos de custeio mais utilizados e que podem ser úteis para a melhoria do processo decisório por parte dos gestores são custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades e custeio padrão (Slomski, 2006).

No que concerne ao custeio por absorção, Martins (2003, p. 214) define como um “critério onde se apropriam todos os custos de produção quer fixos quer variáveis quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados”.

Os custos diretos (aqueles que podem ser mensurados em cada produto) são alocados diretamente em cada objeto de custeio (centro de custo, departamento, atividade, produto etc.) Já os custos indiretos (aqueles que não podem ser mensurados diretamente em cada produto) são alocados ao objeto de custeio por meio de critérios de rateio.

Em qualquer método, o que será discutido, trabalhado e analisado são os custos indiretos. Os críticos do custeio por absorção condenam o seu uso por entenderem que o rateio é arbitrário, que não identifica corretamente o custo a ser atribuído ao bem ou serviço produzido (Slomski, 2006).

Em algumas organizações é adotada a estrutura de centros de custos para amenizar as distorções dos critérios de rateio. Megliorini (2007) expõe que os centros de custos podem ser divididos em centros de custos auxiliares e centros de custos produtivos. Os centros de custos auxiliares são aqueles que não atuam sobre

os produtos, servindo de apoio aos centros produtivos. Já os centros produtivos têm atuação direta sobre os produtos. Ou seja, estão diretamente envolvidos na fabricação dos itens ou prestação dos serviços.

Há três maneiras de realizar a alocação dos custos dos centros auxiliares aos centros produtivos: alocação direta, sequencial e recíproca. Falk (2001) explica que na alocação direta todos os gastos de cada centro auxiliar são rateados diretamente aos centros de custos produtivos. Os custos de um centro de apoio não precisam ser rateados para todos os outros centros de custos produtivos, apenas para aqueles que utilizam seus serviços. Não ocorre o rateio dos custos dos centros auxiliares para outros centros auxiliares.

A metodologia de alocação sequencial reconhece que podem ocorrer trocas de serviços de um centro de custos auxiliar com outros. O processo envolve a escolha de um centro inicial que terá seus gastos rateados aos demais centros de custos auxiliares. Normalmente, inicia-se escolhendo um centro que mais presta serviços aos outros. O total de custos do primeiro centro torna-se zero e os demais centros de custos absorvem este montante proporcionalmente ao critério estabelecido anteriormente. O processo se repete em cada centro auxiliar até que todos estes tenham o montante de seus custos zerados e apenas os centros produtivos possuam custos (Falk, 2001).

A terceira metodologia é conhecida como alocação recíproca ou alocação matricial. Surgiu para tentar eliminar os problemas apresentados no método anterior por meio de funções algébricas, a fim de resolver um conjunto

de expressões simultâneas que dispensa a utilização de uma sequência de centros de custos auxiliares para rateio. Esta metodologia reconhece a reciprocidade entre os diversos centros auxiliares e apresenta resultados mais acurados (Falk, 2001).

Apesar de contemplar diferentes possibilidades de alocação dos custos, o custeio por absorção, como todo método, apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Entre as vantagens podem ser destacadas: agrega todos os custos ao objeto de custeio; possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço; permite a apuração do custo dos departamentos e centros e custos; é menos oneroso na implementação, pois utiliza métodos de apropriação mais simples (Padoveze, 2000, Nakagawa, 2001).

No tocante às desvantagens, devem ser considerados os custos que não se relacionam a este ou àquele produto são quase sempre distribuídos por meio de critérios de rateio; o custo fixo por unidade depende do volume de produção; não viabiliza um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos; não considera procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria contínua dos bens e serviços e para a eliminação de desperdícios (Souza, 2001, Martins, 2003).

A implementação do custeio por absorção no serviço público, conforme Mauss e Souza (2008), pode ser feita de forma mais fácil, por considerar uma estrutura e critérios mais simples do que outros métodos mais sofisticados. Em razão de sua utilização por considerável parcela de empresas privadas, representa uma metodologia cujos conceitos e maneios

de utilização são conhecidos no mercado.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS ADOTADOS

A preocupação com o conhecimento da realidade é uma constante na vida do homem. A pesquisa apresenta-se como uma forma de investigação que tem como finalidade buscar respostas às indagações da sociedade, através de procedimentos científicos. Os seus delineamentos possuem importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo.

Os delineamentos desta pesquisa deram-se em função dos objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema. No que diz respeito aos objetivos, esta pesquisa consiste de um estudo do tipo exploratório. Em relação aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa do tipo estudo de caso e documental. Quanto à abordagem do problema, o estudo utilizou a abordagem quali-quantitativa.

Para coletar os dados, foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas e documentos primários. As entrevistas foram realizadas com os funcionários e os agentes políticos. Os documentos primários analisados referem-se aos registros contábeis cujo acesso foi permitido.

As técnicas utilizadas no processo de análise dos dados foram análise descritiva e análise documental. As técnicas de análise dos dados abordadas são amplamente empregadas nas Ciências Sociais, em virtude de diversos trabalhos nesta área demandarem uma abordagem quali-quantitativa.



A publicação das informações nos portais eletrônicos poderá incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos

DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa realizada apresenta algumas limitações que precisam ser evidenciadas. Primeiramente, os dados coletados e analisados referem-se a um estudo de caso, cujos resultados não podem ser generalizados para outros casos semelhantes. Outra limitação refere-se à ausência de estudos que procuraram relacionar os conceitos de *accountability* com a gestão de custos, o que não permitiu comparativos com outros referenciais.

Buscou-se empreender uma pesquisa no âmbito do Legislativo, considerando que os estudos são realizados, normalmente, com o Executivo, como ocorre com os trabalhos de Duarte (2002), Moura (2003), Alves Filho e Martinez (2006), Rêgo, Barbosa e Araújo (2007), Corbari et al. (2007), Gerikg et al. (2007), Souza (2008), Mauss e Souza (2008).

A escolha da Câmara de Paulo Lopes, como objeto de estudo,

deve-se ao fato de que se trata de um município bem típico e representativo de um conjunto de municípios de Santa Catarina que possuem um mesmo quadro de condições estruturais (limitação de recursos, falta de equipes treinadas).

Apresentação da organização objeto de estudo

A Câmara Municipal objeto de estudo representa o Poder Legislativo do Município de Paulo Lopes. Localizado em Santa Catarina, foi criado em 21 de dezembro de 1961 por desmembramento do Município de Palhoça. Segundo IBGE (2007),

de colaboradores é formado por cinco funcionários, sendo um contador, um assessor técnico legislativo, uma assessora parlamentar, uma auxiliar de serviços gerais e uma estagiária.

As instalações físicas são alugadas, haja vista que a organização não possui prédio próprio. A reunião semanal dos vereadores para discussão e votação das matérias ocorre uma vez por semana. O atendimento ao público é realizado de segunda-feira a sexta-feira, das 7 às 13 horas. O Regimento Interno da Câmara contempla os produtos apresentados no Quadro 1 como passíveis de discussão e votação.

Dentre os produtos apresentados no Quadro 1, a Codificação

contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000. As versões trimestral e semestral desses relatórios são publicadas no mural instalado nas dependências da Câmara. Para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é encaminhada, bimestralmente, por meio do Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão – e-Sfinge, toda a movimentação contábil. Ao Ministério da Previdência Social são enviadas, mensalmente, por meio do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – SEFIP, informações relativas ao recolhimento do INSS. Ao Ministério do Trabalho e Emprego é encaminhada, anualmente,

Quadro 1: Produtos da organização objeto de estudo

Produtos	Descrição
Projeto de Lei	É a proposição que tem por finalidade a regulamentação de matéria de âmbito municipal, sujeita à sanção do Poder Executivo.
Decreto Legislativo	É a proposição destinada a regular matéria de exclusiva competência da Câmara Municipal, com efeito normativo em toda a municipalidade.
Projeto de Resolução	É a proposição que se destina a regular matéria de competência exclusiva da Câmara Municipal, de natureza político-administrativa.
Codificação	São projetos de codificação: <i>Código</i> – é a reunião de disposições legais sobre a mesma matéria, visando estabelecer os princípios gerais do sistema e prover corretamente a matéria tratada; <i>Consolidação</i> – é a reunião de diversas leis em vigor sobre o mesmo assunto; <i>Estatuto ou regimento</i> – é o conjunto de normas disciplinares fundamentais que rege a atividade de um órgão ou de uma entidade.
Indicação	É a proposição em que o autor sugere medidas de interesse públicos aos órgãos competentes.
Moção	É a proposição em que a Câmara Municipal manifesta a sua posição, de apoio ou de oposição, a respeito de determinado assunto de interesse público.
Requerimento	É todo pedido verbal ou escrito, dirigido ao presidente da Mesa Diretora, sobre assunto de interesse do autor.
Substitutivo	É o projeto apresentado para substituir outro já em tramitação, sobre a mesma matéria.
Emenda	É a modificação apresentada a determinado dispositivo de matéria em tramitação.
Julgamento de Contas	Julgar as contas da administração municipal, direta e indireta.

Fonte: Paulo Lopes (1994).

possui aproximadamente 6.830 habitantes. De colonização açoriana, suas principais atividades econômicas são a agricultura e a pesca. Paulo Lopes tem bom potencial turístico, mas ainda é preciso desenvolver a infraestrutura. A pequena arrecadação obriga o município a depender dos recursos do FPM (Fundo de Participação dos Municípios).

A Câmara Municipal foi instalada dia 31 de janeiro de 1963, tendo a diplomação de sete vereadores. Atualmente, conta com nove vereadores. O quadro

e o Substitutivo raramente são discutidos e votados. O Julgamento de Contas ocorre, normalmente, uma vez no ano, quando a Câmara recebe do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina as contas da Prefeitura Municipal, referentes ao exercício anterior, para discussão e votação. As demais matérias acontecem regularmente durante o ano, com destaque para os Projetos de Lei e Indicações.

No tocante à prestação de contas, a Câmara encaminha ao Executivo Municipal, mensal e anualmente, os relatórios

por meio da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, informações sobre a atividade trabalhista na organização. Para a Receita Federal é encaminhada semestralmente a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e, anualmente, a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF.

Este tipo de prestação de contas aponta para fragilidades no processo de *accountability* dos gastos públicos, haja vista que tais informações não estão disponíveis a uma parcela

representativa da sociedade. A prestação realizada atende apenas os procedimentos formais da legislação. Como o foco da pesquisa é a proposição de uma gestão de custos para a organização como forma de incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos, faz-se necessária a identificação dos gastos decorrentes de suas atividades.

Identificação dos gastos

As contas mais utilizadas para contabilização dos gastos são salário-família; vencimentos e vantagens fixas; obrigações patronais; indenizações e restituições trabalhistas; diárias; auxílio financeiro a estudantes; material de consumo; outros serviços de terceiros – pessoa física; outros serviços de terceiros – pessoa jurídica; e equipamentos e material permanente. Na sequência, apresenta-se uma breve descrição dos gastos lançados nestas contas:

- *Salário-família*: benefício pago aos trabalhadores com salário mensal de até R\$ 654,67 para auxiliar no sustento dos filhos de até 14 anos incompletos ou inválidos;
- *Vencimentos e vantagens fixas*: compreende gastos relacionados ao vencimento e à remuneração devidos aos funcionários e vereadores;
- *Obrigações patronais*: refere-se ao valor da obrigação patronal incidente sobre a folha de pagamento dos funcionários e vereadores e devida à Previdência Social;
- *Indenizações e restituições trabalhistas*: compreende gastos referentes à exoneração de funcionários e o valor pago ao presidente da Câmara no montante

de 50% sobre a remuneração devida aos vereadores, para exercer as funções de representação;

- *Diárias*: valores concedidos a funcionários e vereadores em razão de deslocamento a serviço do município ou para participarem de eventos;

- *Auxílio financeiro a estudantes*: auxílio concedido para reembolsar parte da mensalidade paga pelo funcionário para realizar curso superior;

- *Material de consumo*: gastos relacionados ao material de expediente, material de limpeza e, eventualmente, gêneros alimentícios;

- *Outros serviços de terceiros – pessoa física*: compreende gastos com locação das instalações, bolsa estágio e valores pagos a terceiros para prestação de serviços relacionados a pequenos reparos nas instalações do prédio;

- *Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica*: gastos com a fatura de telefone móvel, fatura de telefone fixo, fatura de energia elétrica, postagem de documentos e aluguel do sistema de contabilidade pública;

- *Equipamentos e material permanente*: valores relacionados à aquisição de equipamentos e material permanente.

A organização apresentou um gasto total de R\$ 347.635,48 no exercício de 2008, o qual representa o exercício objeto de estudo. Deste total, R\$ 3.265,20 devem ser classificados como investimentos já que, segundo Martins (2006), são gastos ativados em função da vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos.

No conjunto de gastos, R\$ 344.388,28 devem ser classificados como custo do período, pois,

de acordo com Martins (2006), refere-se a gastos utilizados na produção de bens ou serviços.

Além dos custos mencionados, a organização poderia ter custos relacionados à depreciação de equipamentos e material permanente. Por meio de análise dos registros contábeis, percebeu-se que a maioria dos equipamentos e materiais permanentes já estão totalmente depreciados, restando uma parcela ínfima a ser depreciada. Tal situação motivou a não consideração deste tipo gasto.

Proposta de centros de custos

A organização estudada não possui divisão de sua estrutura em centros de custos. Assim, fez-se uma proposição de divisão em que o agrupamento em centros de custos considerou as afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos por eles.

A apuração de custos proposta nesse estudo ocorre por meio dos seguintes centros de custos: centros de custos auxiliares (Contábil, Serviços Gerais); centros de custos produtivos (Jurídico e Parlamentar, Comissões). O contador atua no centro de custos Contábil; a auxiliar de serviços gerais atua no de custos Serviços Gerais; o assessor técnico legislativo, a assessora parlamentar e a estagiária, no centro de custos Jurídico e Parlamentar; os vereadores atuam no centro de custos Comissões.

Agrupamento de gastos em cada centro de custos

Com a identificação dos gastos e a proposição de uma estrutura de centros de custos, fez-se a alocação desses gastos aos centros de custos. Alguns dos gastos

Tabela 1: Gastos da organização no exercício de 2008 por centro de custos

Itens de Gastos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
CUSTOS DIRETOS					
Salário-família	0,00	487,10	0,00	0,00	487,10
Vencimentos e vantagens fixas	21265,33	4550,00	16687,00	183144,50	225646,83
Obrigações patronais	4465,72	955,50	3504,27	41002,05	49927,54
Indenizações e restituições trabalhistas	1121,25	0,00	960,00	9990,00	12071,25
Diárias	900,00	0,00	825,00	4900,00	6625,00
Auxílio financeiro a estudantes	0,00	800,00	1000,00	0,00	1800,00
Outros serviços de terceiros - PF	0,00	0,00	3000,00	0,00	3.000,00
Subtotal	27752,30	6792,60	25976,27	239036,55	299557,72
CUSTOS INDIRETOS					
Material de consumo	497,47	121,95	465,78	4287,06	5372,27
Outros serviços de terceiros - PF	1711,25	419,50	1602,22	14747,04	18480,01
Outros serviços de terceiros - PJ	1942,59	476,20	1818,82	16740,68	20978,29
Subtotal	4151,31	1017,65	3886,82	35774,78	44830,56
Total	31903,61	7810,25	29863,09	274811,33	344388,28

Fonte: Dados da pesquisa.

foram apropriados diretamente, outros necessitaram de rateio. Os gastos por centro de custos são apresentados na Tabela 1.

Os gastos com salário-família foram alocados diretamente ao centro de custos Serviços Gerais por tratar-se de um encargo concedido somente à funcionária que trabalha neste centro. Os gastos com vencimentos e vantagens fixas e obrigações patronais também foram alocados diretamente aos centros de custos por meio de análise da folha de pagamento.

A alocação direta também foi utilizada para os gastos com Indenizações e restituições trabalhistas e Diárias. Tais alocações foram possibilitadas pela análise dos registros contábeis.

Os gastos com auxílio financeiro a estudantes referem-se aos valores concedidos para reembolsar parte da mensalidade paga pela auxiliar de serviços gerais e pelo assessor técnico legislativo para realizar curso superior. No que concerne aos gastos com Outros

serviços de terceiros – pessoa física, apenas o gasto com bolsa estágio foi alocado diretamente.

Na alocação dos custos indiretos, a escolha do critério de rateio levou em consideração a representatividade dos custos indiretos em relação aos custos diretos e as características internas de utilização. Resolveu-se adotar um critério único de rateio para os custos indiretos, utilizando-se o percentual de custos diretos que cada centro de custos recebeu.

Alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos

A alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos foi feita através de alocação sequencial. Neste processo, os gastos do centro de custos Contábil devem ser alocados ao centro de custos Serviços Gerais e aos centros de custos produtivos. Os gastos do centro de custos Serviços Gerais e a parcela recebida do centro de custos

Contábil devem ser alocados aos centros de custos produtivos. Os resultados obtidos a partir das alocações são demonstrados na Tabela 2.

Na alocação dos gastos do centro de custos Contábil foi considerado o volume de serviços que este centro presta aos demais. A partir de uma entrevista com o profissional que atua diretamente neste centro, aliada à análise de registros contábeis, definiu-se os seguintes percentuais de prestação de serviços: 5% para o centro de custos Serviços Gerais; 5% para o centro de custos Jurídico e Parlamentar; e 90% para o centro de custos Comissões. Tais percentuais foram utilizados na alocação dos custos do centro Contábil.

Procedimento semelhante foi utilizado para alocar o total de gastos do centro de custos Serviços Gerais aos centros produtivos. Também foi considerado o volume de serviços prestados por este centro, o qual foi definido em percentuais por meio de uma

Tabela 2: Alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos

Itens de Gastos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
Total de cada centro de custos	29863,09	31903,61	7810,25	274811,33	344388,28
Rateio dos gastos (Contábil)	--	1493,15	1493,15	26876,78	29863,09
Rateio dos gastos (Serviços Gerais)	--	--	1669,84	31726,93	33396,77
Total de cada centro produtivo	--	--	10973,24	333415,04	344388,28

Fonte: Dados da pesquisa.

entrevista aplicada à funcionária que nele atua. Foram definidos os seguintes percentuais de prestação de serviços: 5% para o centro de custos Jurídico e Parlamentar; e 95% para o centro de custos Comissões. Estes percentuais foram utilizados para alocação

discutidos e votados na Câmara Municipal (Decreto Legislativo, Projeto de Resolução, Indicação, Moção, Requerimento, Emenda), enquanto outros são confeccionados na Prefeitura Municipal e discutidos e votados na Câmara Municipal (Projeto

cionados, discutidos e votados quatro Projetos de Resolução, 51 Indicações, seis Moções, 25 Requerimentos e duas Emendas.

Considerando os pesos apresentados na Tabela 3 e o total de produtos votados e discutidos, apresenta-se na Tabela 4 o

Tabela 3: Demonstração dos Pesos dos Produtos

PRODUTOS	PESOS
Projetos de Lei	3
Projetos de Resolução	4
Indicações	1
Moções	1
Requerimentos	1
Emendas	2
Julgamento de Contas	3

Fonte: Dados da pesquisa.

dos custos do centro de Serviços Gerais aos demais centros.

Após a alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, o total de gastos da Câmara Municipal, num montante de R\$ 344.388,29, está dividido entre o centro de custos Jurídico e Parlamentar (R\$ 10.973,24) e o centro de custos Comissões (R\$ 333.415,04).

Alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos

A alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos considerou o tempo utilizado na sua confecção, discussão e votação. Alguns produtos são confeccionados,

de Lei, Substitutivo, Prestação de Contas).

Em uma tentativa de criar parâmetros de mensuração de tempos para a realização dos produtos, foram estabelecidos pesos levando em consideração o tempo utilizado para confeccioná-lo, discuti-lo e votá-lo. O estabelecimento de pesos foi feito em conjunto com alguns profissionais envolvidos no processo (vereadores, assessora parlamentar e assessor técnico legislativo). Os produtos e seus respectivos pesos estão demonstrados na Tabela 3.

Durante o exercício de 2008 foram discutidos e votados 66 Projetos de Lei e feito o Julgamento de Contas do Executivo referente ao exercício anterior. Durante 2008 foram confec-

valor dos gastos dos centros de custos produtivos alocado aos produtos.

O cálculo do custo unitário é obtido a partir da divisão dos custos totais dos produtos, Tabela 4, pelo número de produtos discutidos e votados no ano. Na tabela 5 apresenta-se o custo unitário de cada produto.

O processo de apropriação dos custos seguiu a metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). A partir da análise do processo de alocação dos custos na Câmara Municipal, pode-se inferir sobre as matérias cuja votação e discussão mais consomem recursos do orçamento, além de promover o controle dos gastos e identificar possíveis desperdícios.

Tabela 4: Gastos dos centros de custos produtivos alocados aos produtos

Produtos	Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
Total de cada centro produtivo	10973,24	333415,04	344388,29
Projetos de Lei	7170,63	217875,17	94313,8
Projetos de Resolução	579,45	17606,07	11431,98
Indicações	1846,98	56119,36	145757,7
Moções	217,29	6602,28	17147,98
Requerimentos	905,38	27509,49	71449,84
Emendas	144,86	4401,52	2857,99
Julgamento de Contas	108,65	3301,15	1428,99

Fonte: Dados da pesquisa.

cios. Não menos relevante é a publicação de tais informações, cuja veiculação poderá incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos.

A gestão de custos e o exercício da *accountability* dos gastos públicos

Sabe-se que o conceito de *accountability* é mais amplo do que simplesmente publicização de informações. Tal conceito envolve responsabilização, transparência e prestação de contas dos atos dos governantes, além da participação da sociedade no julgamento de tais atos. Em termos de gastos públicos, a *accountability* deve ser entendida como a responsabilização, transparência e prestação de contas dos recursos públicos con-

possuem fragilidades no exercício da *accountability* dos gastos públicos. Instrumentos como um portal para disponibilizar e publicar informações decorrentes de suas atividades incentivam o exercício da *accountability*. A Câmara Municipal de Paulo Lopes não possui portal eletrônico e as publicações realizadas, basicamente restritas aos relatórios contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000, são feitas no próprio mural.

As informações disponibilizadas, publicadas no mural ou encaminhadas a outros órgãos, não permitem clareza ou mesmo entendimento aos cidadãos que não possuem conhecidos relacionados à Contabilidade Pública. Ademais, as informações

ciamento dos gastos públicos, o desenvolvimento de modelos de gestão de custos dos serviços públicos ainda é algo incipiente. O gerenciamento de custos auxilia os gestores, responsáveis pelas finanças públicas, na análise de resultados, desempenho e eficiência dos recursos públicos.

A apuração dos gastos públicos e sua publicização são importantes instrumentos de controle social, permitindo aos diferentes usuários a avaliação da eficiência dos serviços prestados. Um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos (Alonso, 1999).

Percebe-se que com o sistema

Tabela 5: Custo unitário de cada produto

PRODUTOS	CUSTO UNITÁRIO
Projetos de Lei	3409,79
Projetos de Resolução	4546,38
Indicações	1136,60
Moções	1136,60
Requerimentos	1136,60
Emendas	2273,19
Julgamento de Contas	3409,80

Fonte: Dados da pesquisa.

sumidos, bem como a intervenção da sociedade no julgamento dos resultados apresentados.

A organização objeto de estudo é um caso típico e representativo de um conjunto de câmaras municipais de Santa Catarina que

são muito condensadas, o que não permite, por exemplo, uma análise detalhada dos gastos da Câmara.

Apesar do arcabouço legal já destacar em seus diversos textos a necessidade de geren-

de informação existente atualmente a organização estudada não conhece em que medida cada tipo de gasto contribui para os resultados obtidos, bem como não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final de

suas ações. Desconhece a taxa de recursos consumida pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho do Legislativo, fato que corrobora com o que preconiza Alonso (1999).

Diante dos fundamentos apresentados (Campos, 1990, Newcomer, 1999, Akutsu e Pinho, 2002, Pinho e Sacramento, 2004, Loureiro e Abrucio, 2004, Mota, 2006, Pó e Abrucio, 2006) infere-se pela fragilidade na *accountability* dos gastos públicos na organização pesquisada. Entende-se que a estruturação de uma gestão de custos e a publicação das informações dela decorrentes, desde a identificação dos gastos até a verificação do custo unitário de cada produto, em veículos de alcance representativo, como é o caso dos portais eletrônicos, poderá incentivar o exercício da *accountability* dos gastos públicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo analisar a gestão de custos na Câmara Municipal de Paulo

Lopes como forma de incentivar o exercício da *accountability*. A gestão de custos oferece um conjunto de informações acerca dos custos unitários das matérias discutidas e votadas no âmbito da Câmara, bem como um controle dos mesmos.

Os dados coletados junto à Câmara Municipal objeto de estudo compreenderam aspectos relacionados à identificação dos gastos, proposta de centros de custos, agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custos, alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos, e análise da gestão de custos como forma de incentivar o exercício da *accountability*.

Os produtos analisados compreendem a discussão e a votação de Projetos de Lei, Decretos Legislativos, Projetos de Resolução, Codificações, Indicações, Moções, Requerimentos, Substitutivos, Emenda e Julgamentos de Contas.

Com a adoção do custeio por absorção (departamentalização), fez-se uma proposição de divisão

da estrutura física em centros de custos. Tal agrupamento deu-se por meio de afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos, sendo eles centros de custos auxiliares (Contábil, Serviços Gerais); e centro de custos produtivos (Jurídico e Parlamentar, Comissões).

Após a alocação dos gastos aos diferentes centros de custos e sua concentração nos centros de custos produtivos, fez-se a alocação dos custos aos produtos. Foram estabelecidos pesos para cada produto, levando em consideração o tempo utilizado para confeccioná-lo, discuti-lo e votá-lo. O estabelecimento de pesos foi feito em conjunto com alguns profissionais envolvidos no processo.

A gestão de custos na Câmara Municipal possibilitará ao prefeito uma análise das matérias cuja votação e discussão mais consomem recursos do orçamento, além de promover o controle dos gastos e identificar possíveis desperdícios. A publicização de tais informações poderá incentivar o exercício de *accountability*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antônio Gomes de. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, ano 36, n.5, p.723-745, set./out. 2002.
- ALONSO, Marcos. Custos nos serviços públicos. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 50, n.1, p.37-63, jan./mar. 1999.
- ALVES FILHO, Emílio Maltez; MARTÍNEZ, Antônio Lopo. Gestão de custos numa secretaria municipal de educação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIII, 2006. Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: ABC, 2006.
- AMORIM, Sônia Neves David. Ética na esfera pública: a busca de novas relações Estado/Sociedade. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 51, n.2, p.94-104, abr./jun. 2000.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 49, n.4, p.5-45, out./dez. 1998.
- BRASIL. **Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998**. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 03 de outubro de 1998.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000**. Brasília, DF: Senado, 2000.
- BRASIL. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado, 1964.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Estratégia e estrutura para um novo Estado. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 48, n.1, p.5-25, jan./abr. 1997.
- CAMPOS, Ana Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Serviço Pública*. Rio de Janeiro, ano 24, n.2, p.30-50, fev./abr. 1990.
- CORBARI, Ely Célia et al. Contabilidade pública gerencial: custo por atividades e resultado econômico em Centro Municipal de Educação Infantil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. *Anais...* João Pessoa: ABC, 2007.

- CRUZ SILVA, Francisco C. da, MACEDO, Cláudio F. Controle e reforma administrativa no Brasil. In: ENCONTRO DA ANPAD, XXII, 1998, Foz do Iguaçu. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 1998.
- CRUZ, F., PLATT O. As Exigências de Implantação de Sistema de Custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a Oportunidade para o Surgimento da CEMP – Contabilidade Estatal Municipal Participativa. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP, I, 2001, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2001.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. A defesa do cidadão e da res publica. *Serviço Público*. Brasília, ano 49, n.2, p.125-131, abr./jun. 1998.
- DUARTE, Reinaldo B. **Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal**. 2002. 177f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.
- GERIKG, Willson et al. Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. *Anais...* João Pessoa: ABC, 2007.
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Contagem 2007**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/contagem2007>>. Acesso em 07 jul. 2008.
- LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. Política e reformas fiscais no Brasil recente. *Revista de Economia Política*. São Paulo, ano 24, n. 1, p.50-72, jan./mar. 2004.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MIRANDA FILHO, C. R. **Sistema de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais a luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.
- MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano de Andrade. **Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controles dos representantes**. 2006. 243f. Tese (Doutorado em Ciência Política), Programa de Pós-Graduação em Ciências Políticas da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2002.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.
- NASSUNO, Marianne. A administração com foco no usuário-cidadão: realizações no governo federal brasileiro nos últimos 5 anos. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 51, n.4, p.61-98, out./dez. 2000.
- NEVCOMER, Kathryn E. A preparação dos gerentes públicos para o século XXI. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 50, n.2, p.5-18, abr./jun. 1999.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. O paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável versus custeio por absorção. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo*, São Paulo, v. 12, p.4258, jun.2000.
- PAULO LOPES. Câmara Municipal de Paulo Lopes. **Resolução n.º 02/94, Dispõe sobre o regimento interno da Câmara Municipal de Paulo Lopes/SC**. Paulo Lopes: CMLP, 1994.
- PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, I, 2004, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.
- PO, Marcos Vinicius; ABRUCIO, Fernando Luiz Abrucio. Desenho e Funcionamento dos mecanismos de controle e accountability das agências reguladoras brasileiras: semelhanças e diferenças. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, ano 40, n.4, p.679-98, jul./ago. 2006.
- RÉGO, Thaiseany de Freitas, BARBOSA, Elédna de Sousa, ARAÚJO, Aneide Oliveira. A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. *Anais...* João Pessoa: ABC, 2007.
- REMÍGIO, Hipólito Gadelha. **Custos no serviço público: um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais**. 2002. 167f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2002.
- REZENDE, Flávio da Cunha. Fatores políticos e institucionais nas teorias contemporâneas sobre a expansão dos gastos públicos. *Revista de Economia Política*. São Paulo, ano 26, n. 2, p.274-289, abr./jun. 2004.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da teoria da gestão econômica. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, n. 132, p. 57-71, nov./dez. 2001.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2006.
- SOUZA, Marcos Antônio. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- SOUZA, Marcos Antônio de et al. A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, XIV, 2008. São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2008.

ABSTRACT

Municipal legislative cost management as a way of encouraging the exercise of accountability in public spending

This article discusses the Municipal Legislative cost management as a way of encouraging the exercise of accountability in public spending. The case study at Paulo Lopes town council, in the state of Santa Catarina, included aspects related to expenses identification, proposal of a cost center, grouping the expenses of each cost center, allocation of the expenses of the cost centers to the products, and using this management structure of costs to encourage the pursuit of accountability in public spending.

Key words: Cost Management; Municipal Legislative; Accountability.

RESUMEN

La gestión de costes en la legislatura municipal como un medio para alentar la búsqueda de la rendición de cuentas del gasto público

El artículo analiza la gestión de los costes en la Legislatura Municipal como una forma de fomentar el ejercicio de la rendición de cuentas del gasto público. El estudio de caso en la Cámara del municipio Paulo Lopes, en el estado de Santa Catarina, incluyó aspectos relacionados con la identificación del gasto, propuesta de centros de costes, la agrupación de los gastos en cada centro de costes, la asignación de los gastos de los centros de costes a los productos, bien como el uso de la estructura de costes de gestión para fomentar la responsabilidad financiera del gasto público.

Palabras clave: Gestión de los Costes; Legislatura Municipal; Rendición de Cuentas.