

A demonstração do resultado econômico no contexto da avaliação das ações governamentais: estudo sobre as vantagens e dificuldades no processo de implementação desta ferramenta contábil

Beatriz Veras Aguiar

Bacharelada em Direito. Estagiária do
Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

João Paulo Vasconcelos Rocha

Bacharel em Ciências Contábeis. Especialista em
Contabilidade Pública. Mestrando em Economia.
Contador da Universidade Federal do Ceará.

Resumo: O presente artigo visa a comprovar a importância da Demonstração do Resultado Econômico (DRE) enquanto ferramenta de mensuração do desempenho das ações governamentais, considerando os dificultadores relacionados à aferição correta das receitas econômicas e dos respectivos custos e despesas correlacionadas. Foi realizada pesquisa bibliográfica de natureza exploratória junto a amplo material bibliográfico e a normas relacionadas ao tema, a fim de reforçar a essencialidade dessa peça contábil. Considerou-se que o resultado econômico evidenciado na DRE é parâmetro suficiente para medir o grau de desempenho alcançado pelos gestores na consecução das ações públicas, haja vista a metodologia científica utilizada na obtenção de tal resultado. Além disso, decidiu-se por averiguar os potenciais obstáculos inerentes ao cálculo do resultado econômico, como forma de contribuir para a otimização e efetiva implementação desse demonstrativo contábil.

Palavras-chave: demonstração do resultado econômico; desempenho; ações governamentais; resultado econômico; receita econômica; custos.

Introdução

A emenda constitucional nº 19/98 elevou a eficiência administrativa ao

patamar de princípio constitucional explícito a ser observado pela Administração Pública na consecução dos seus atos, de modo que as ações desencadeadas por gestores públicos sem a devida observância à respectiva relação custo-benefício importam em desrespeito evidente à norma constitucional em questão.

Avaliar o desempenho de determinada ação governamental vai além de verificar se o fim pretendido pela Administração Pública foi almejado ou se o orçamento de fato foi executado integralmente para aquela atividade ou projeto inicialmente planejados.

Nesse raciocínio, o desempenho da Administração pode e deve ser mensurado objetivamente, visando a concretizar o mandamento constitucional da eficiência. Cada ação tida como de relevante impacto sobre os programas governamentais deve ser avaliada quanto aos benefícios gerados à população e quanto ao custo dos insumos consumidos para sua realização.

Vale frisar que a aferição do grau de desempenho das ações públicas precisa estar baseada em dados fidedignos e tempestivos, a serem coletados por um sistema de informações devidamente implementado e localizado em plataforma tecnológica segura.

Quanto à importância do parâmetro desempenho para determinada ação pública, é digno de nota realçar que tal indicador dará aos gestores responsáveis informação eminentemente gerencial acerca da necessidade de ajustes ou correções, otimizando, dessa forma, a integração entre o planejamento e a execução daquele programa.

Da necessidade de se obter um índice de desempenho seguro e objetivo, o qual fosse calculado mediante metodologia clara e científica, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Resolução nº 1.133/08, criando, para a esfera pública, a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), concebida como ferramenta contábil-gerencial suficiente para delimitar o resultado econômico resultante de cada ação de governo, fornecendo, dessa forma, meio suficiente para a avaliação do desempenho no âmbito público.

De acordo com essa norma contábil, a DRE visa a evidenciar o resultado econômico das ações desempenhadas pelo setor público a partir de duas variáveis: a) receita econômica dos serviços prestados ou dos bens e produtos oferecidos à população; b) custos e despesas identificados com a respectiva ação governamental.

Vê-se, portanto, que a referida demonstração contábil se configura em ferramenta essencial à mensuração do desempenho (resultado econômico) da máquina pública no cumprimento dos programas governamentais, sendo

responsabilidade do Estado providenciar os meios precisos à implementação e utilização dessa ferramenta contábil.

Entretanto, a metodologia do cálculo do resultado econômico precisa ainda ser melhorada em alguns aspectos, sobretudo no que se refere à precificação das receitas econômicas e dos custos e despesas incorridos. Para aquelas, o problema reside em sua correlação direta com o custo de oportunidade percebido pelo cidadão-cliente ao usufruir do bem ou serviço público; já no que concerne aos custos e despesas, a dificuldade reside no fato de não haver no momento sistema informatizado efetivamente implementado, que permita o processo de coleta dos dados junto às unidades gestoras.

Assim, para que a DRE desenvolva todo o seu potencial informativo é necessário que as autoridades competentes providenciem a eliminação dos empecilhos acima relacionados, sob pena de impor-se a tal demonstrativo a natureza de peça contábil subutilizada.

Dessa forma, este artigo pretende, sem a intenção de esgotar o assunto, responder à seguinte pergunta: considerando os dificultadores existentes no processo de implementação da Demonstração do Resultado Econômico, pode-se afirmar que tal peça contábil contribui para com a mensuração objetiva do desempenho operacional no setor público?

Com o objetivo de responder essa questão, abordar-se-á a importância da DRE para a aferição do desempenho governamental e os correspondentes óbices à sua efetiva implementação, mediante cumprimento dos seguintes objetivos específicos: a) demonstrar a importância da avaliação de desempenho para a otimização das ações públicas; b) apresentar os conceitos e características inerentes à Demonstração do Resultado Econômico, visando a demonstrar a maneira pela qual se obtém o resultado econômico da ação pública; c) elencar as vantagens da Demonstração do Resultado Econômico enquanto ferramenta gerencial de avaliação do desempenho das ações governamentais (programas, atividades e projetos); d) abordar as dificuldades existentes no processo de implementação efetiva da Demonstração do Resultado Econômico.

Quanto à metodologia utilizada neste artigo, realizar-se-á pesquisa exploratória junto a materiais bibliográficos atinentes ao tema, assim como a normas correlacionadas.

Em termos práticos, propor-se-á que este estudo contribua para disseminar as vantagens da Demonstração do Resultado Econômico no papel de ferramenta informadora do desempenho público, focando-se a atenção também nos obstáculos afetos à mensuração adequada da receita econômica e dos custos

envolvidos.

A temática ora estudada será desenvolvida em três tópicos interdependentes, relacionados à exposição de motivos pelos quais a DRE é importante para a quantificação do desempenho governamental, considerados os dificultadores existentes no alcance de tal objetivo. A segmentação se dará da seguinte forma: a) avaliação do desempenho público; b) a Demonstração do Resultado Econômico; c) dificultadores existentes na efetivação da DRE.

2. Avaliação do desempenho público

O postulado constitucional da eficiência está associado à idéia de administração gerencial, podendo ser desmembrado em duas facetas básicas, segundo os professores Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2008): a) quanto à qualidade da atuação do agente público; b) quanto ao modo de organizar e estruturar órgãos e entidades integrantes da Administração Pública, que deve – utilizando a maior racionalidade possível na administração dos recursos – alcançar excelentes resultados na prestação dos serviços públicos.

Observa-se que o segundo aspecto atende ao estudo em questão, pois se relaciona diretamente à otimização do desempenho das ações do Estado, ou seja, à economicidade dos atos de gestão.

Sobre o conceito de economicidade aplicada ao campo público, conceitua o Manual de Auditoria de Desempenho do Tribunal de Contas da União: “é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade” (TCU, 2008, p. 11).

“Assim, também o exame da economicidade implica uma avaliação qualitativa, que será feita sopesando-se os custos e os resultados, para o conjunto da sociedade, tendo em vista as alternativas disponíveis no momento da decisão quanto à alocação dos recursos” (LIMA, 2008, p. 33).

A título de exemplo, o Acórdão nº 183/1996, emitido pelo Plenário do TCU, considerou como ato antieconômico a contratação de equipamentos reprográfiros com superdimensionamento de capacidade, o que ocasionou a subutilização dos mesmos.

Demonstrando a interligação dos conceitos abordados, leciona Lima (2008) que, na auditoria de desempenho, examina-se a economicidade, eficiência e eficácia da ação governamental, a partir da análise da gestão e dos procedimentos operacionais.

Validando a importância da mensuração do desempenho para a Auditoria

Governamental e, defendendo a criação de indicadores para tal atribuição, preconiza Carvalho (2008, p. 257):

“Os dados sobre desempenho são fundamentais para a avaliação dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto da auditoria. Embora ocupem uma posição central no levantamento de auditoria, informações sobre desempenho nem sempre estão disponíveis e o seu desenvolvimento pela gerência enfrenta vários problemas”.

Ilustra o autor ainda que, entre os principais dificultadores encontrados na quantificação do desempenho governamental, estão: a) a dificuldade de desenvolver indicadores de desempenho; b) a subjetividade quase sempre presente nos indicadores qualitativos; c) a necessidade frequente de múltiplos indicadores para se obter um quadro da eficiência e da efetividade de um programa.

Acerca desses dificultadores, sugere Slomski (2008) que as entidades públicas governamentais poderão melhorar seus desempenhos implementando ações de melhorias nos dois ambientes, o ambiente interno e o ambiente externo. Interessa, ao fim desta pesquisa, a solução apontada para a área interna ao órgão ou entidade pública:

“O ambiente interno poderá melhorar seu desempenho implementando ações saneadoras, desenvolvendo as potencialidades dos recursos públicos, por ações capitaneadas pela controladoria” (SLOMSKI, 2008, p. 131).

Anote-se que, antes mesmo da promulgação da Emenda nº 19/98, a Lei nº 4.320/64, em seu art. 85, já preceituava sobre a importância de a contabilidade (controladoria) aferir a eficiência (desempenho) da Administração Pública:

“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”.

Veja-se, portanto, que a função da Controladoria está consubstanciada em desenvolver ferramentas que materializem indicador capaz de traduzir aos

usuários da informação contábil (cidadãos, gestores etc.) um real quadro acerca do desempenho das ações governamentais desencadeadas pelo Poder Público.

3. A demonstração do resultado econômico

A Lei nº 4.320/64 – que regula a Contabilidade Pública no Brasil – já preceituava em seu art. 85 que os serviços de contabilidade seriam organizados de forma a permitir a análise e interpretação dos resultados econômicos da Administração Pública.

Visando a suprir a falta de regulamentação do citado artigo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou em 2008 a Resolução nº 1.133/08, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.6), criando a Demonstração do Resultado Econômico.

No tocante à estrutura da DRE, a citada norma contábil a estabelece como sendo da seguinte forma: a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e c) o resultado econômico apurado.

De forma mais específica, dispõe o Manual de Demonstrações Contábeis do Setor Público – MDCSP (atualizado pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional – STN nº 664/2010) sobre a estrutura da Demonstração do Resultado Econômico:

< ENTE DA FEDERAÇÃO >
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

EXERCÍCIO: PERÍODO(MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4. (-) Custos indiretos identificados com execução da ação pública		
5. (=) Resultado Econômico Apurado		

Quadro 1 – Estrutura da Demonstração do Resultado Econômico
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Deve-se entender por receita econômica o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços Prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade (STN, 2010).

“Por sua vez, custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública” (SILVA, 2009, p. 348).

Segundo o mestre Eliseu Martins (2003, p. 51), em sua clássica obra Contabilidade de Custos:

“[...] os custos diretos e indiretos dizem respeito ao relacionamento entre custo e o produto feito: os primeiros são de fácil, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os indiretos precisam de esquemas especiais de alocação, tais como bases de rateio, estimativas etc.”

Conceituada por Mota (2009, p. 627), a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) “trata-se de um demonstrativo que emprega conceitos econômicos e que tem o objetivo final de mensurar e evidenciar o resultado econômico das operações (ações e serviços) realizadas pelos entes públicos”.

Com relação ao resultado econômico evidenciado, salienta Slomski (2001) que, puma correta mensuração daquele indicador em entidades públicas, é necessário considerar que o cidadão representa o gerador das fontes de recursos para manutenção da entidade, e esta, por sua vez, tem a missão de prestar serviços voltados para o bem-estar social da coletividade.

Sobre a funcionalidade da DRE e seu nexu com a quantificação do desempenho governamental, destacam-se as palavras de Glauber Mota (2009, p. 627):

“Essa demonstração deve apontar quão eficiente ou ineficiente é uma atividade ou um projeto em execução, aponto de oferecer suporte de dados econômicos necessários para o processo de identificação da melhor alocação dos recursos públicos. A alocação dos recursos de modo eficiente, eficaz e, principalmente com economicidade requer o complicado processo de escolha da melhor opção, entre diversas alternativas viáveis de execução de uma ação”.

Para Slomski (2009), resultado econômico é a diferença entre receita econômica e a soma dos custos diretos/variáveis e indiretos identificáveis à

entidade pública que a produziu. Logo, o resultado econômico evidencia a eficiência da Administração Pública no uso dos recursos públicos, sendo válido lembrar a relação estreita existente entre aquele princípio constitucional e o desempenho das ações de governo.

Diante do exposto, constata-se que o resultado econômico evidenciado pela DRE se reveste de papel singular no que tange a indicar o grau de desempenho alcançado pela gestão pública, quanto às ações praticadas.

Dessa forma, confirma-se ser a Demonstração do Resultado Econômico verdadeira ferramenta de apoio à tomada de decisão dos gestores públicos, o que incorpora à tradicional Contabilidade Pública um viés gerencial, sendo preciso advertir: para que a informação contábil seja desejável e útil às pessoas responsáveis pela administração da entidade, esta deve ser obtida a custos menores que os benefícios correspondentes (PADOVEZE, 2004).

4. Dificultadores existentes na efetivação da dre

Apesar do grande potencial informativo da Demonstração do Resultado Econômico para a tomada de decisão no âmbito governamental, como visto alhures, é necessário que se faça menção a alguns obstáculos existentes no processo de implementação efetiva dessa peça contábil, relacionados à mensuração da receita econômica e dos custos dos serviços e bens públicos.

De acordo com a Resolução nº 1.133/98, a DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos, haja vista ser a variável custo imprescindível ao cálculo do resultado econômico.

Vale dizer, devem ser coletadas com a devida precisão as informações detalhadas acerca dos custos e despesas envolvidas no desenvolvimento dos projetos e atividades de que se incumbe o Poder Público (MOTA, 2009).

Priorizando a fase de coleta de dados junto às unidades operacionais, ensina Eliseu Martins (2003, p. 357) que “o sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar”. Continua o autor afirmando que, normalmente, o problema maior reside na qualificação dos agentes envolvidos nas fases iniciais do processamento (fase de coleta de dados).

Nesse sentido, pode-se concluir que os gestores públicos devem ser treinados para informar ao sistema de custos dados fidedignos às operações realizadas nas respectivas (e distintas) unidades gestoras, sob pena de se gerarem informações deturpadas, na origem, acerca das ações públicas sob custeio.

Com efeito, até o momento, tal sistema de custos (leia-se sistema

informatizado) não foi efetivamente implementado e posto em funcionamento oficialmente, de maneira que tal entrave merece ser estudado com afinco pelas autoridades competentes, para fins de concretização do papel informativo da DRE.

Nesse sentido, acredita o professor Lino Martins (2009) que, em termos práticos, levará ainda algum tempo para a inclusão da referida demonstração nas prestações de contas dos gestores, a serem apresentadas aos órgãos institucionais de controle (Poderes Legislativos e respectivos Tribunais de Contas).

No entanto, é preciso enfatizar o esforço envidado pela Secretaria do Tesouro Nacional para a efetivação oficial do sistema de custos. A título de exemplo, cite-se a Portaria STN de nº 157, datada de 09 de março de 2011, que criou o Sistema de Custos no Governo Federal, no que diz respeito ao aspecto orgânico (unidades componentes do sistema).

Todavia, o Sistema de Informações de Custos (SIC) – sob o aspecto de plataforma informatizada – ainda está em fase de ajustes e correções, como bem destacado por Lino Martins em março de 2011:

“O FMI no seu blog com texto intitulado “Brasil: Desafios na Implantação do Sistema de Custos no Governo Federal” descreve, em seu atual estágio de desenvolvimento, os avanços do sistema de custos do Governo Federal.

O texto aponta o SIC como parte da reforma da gestão pública no Brasil com ênfase na mudança do papel do setor público como agente de uma gestão pública mais eficiente. O SIC permitirá que todos os gestores públicos tenham as informações financeiras necessárias a produção de informações de custo nas dimensões institucional (unidades administrativas) e programática (por programa de governo), porém com a flexibilidade para definir centros de custos e atividades em um nível mais detalhado de acordo com as especificidades e necessidades de cada entidade”.

Com relação à receita econômica, vale, num primeiro momento, transcrever sua conceituação, de acordo com a Resolução CFC nº 1.133/98: “é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade”.

Segundo ainda a citada Resolução, o custo de oportunidade “é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública”.

Diante da visualizada correlação – entre receita econômica do Estado e custo de oportunidade do cidadão –, fica fácil perceber que a quantificação da receita econômica tenderá a ser realizada de forma intempestiva, posto que o custo alternativo percebido pelo cliente do serviço exige constante atualização (por parte do Estado) a respeito dos preços dos respectivos serviços substitutos oferecidos no mercado de ampla concorrência.

“A Tempestividade diz respeito, em essência, ao fato de que as informações e demonstrações contábeis, para serem úteis aos usuários, devem ser editadas em tempo hábil para que o tomador de decisões possa extrair o Máximo de utilidade da informação para os propósitos a que se destina. De pouco adianta dispor de uma Demonstração de Resultados d uma Entidade, absolutamente perfeita e extremamente detalhada, somente um ano aos a data do termino do exercício social que contempla” (IUDICIBUS, 2006, p. 85).

Logo, para que a informação afeta à receita econômica estatal seja fidedigna aos fatos contábeis ocorridos, será necessário que o Estado, provedor do serviço ou do bem público, mantenha um poderoso banco de dados, cuja manutenção provavelmente será extremamente dispendiosa, capaz de fornecer o preço (menor) dos respectivos bens ou serviços substitutos oferecidos pela iniciativa privada.

Tal dificuldade se acentua ao se levar em conta a dimensão continental do Brasil, que certamente possui variações de preços significativas nos diversos municípios. Integrar tais informações em nível nacional será indubitavelmente um grande desafio a ser enfrentado pelo governo federal.

Diante de toda a argumentação apresentada, infere-se que a DRE possui importância ímpar no processo de avaliação do desempenho governamental, mediante medição do resultado econômico, o qual necessita, entretanto, ter suas variáveis integrativas (custo e receita econômica) ajustadas em alguns pontos específicos, sobretudo no que concerne à correta mensuração das variáveis custo e receita econômica.

Considerações finais

A Ciência Contábil possui como função apurar, levantar, evidenciar e interpretar, entre outros indicadores, o resultado econômico das entidades, com

o intuito de auxiliar o controle e a tomada de decisão por parte dos gestores, conferindo, dessa forma, continuidade normal às atividades e objetivos de quaisquer organizações, sejam elas públicas ou privadas.

Nesse contexto, o art. 85 da Lei 4.320/64 preceitua que a Contabilidade Pública providenciará o registro e a evidenciação do resultado econômico das entidades e órgãos governamentais.

Visando a dar cumprimento a esse dispositivo legal, foi concebida pelo CFC a Demonstração do Resultado Econômico, ferramenta contábil cujo objetivo é quantificar o resultado econômico governamental, a partir do confronto entre a receita econômica e os custos relacionados à execução das ações do Poder Público.

Essa demonstração veio auxiliar, mediante cálculo do resultado econômico, a tomada de decisão e o planejamento dos gestores públicos, visto que mede o grau de desempenho das ações praticadas, contribuindo para o atendimento dos princípios da economicidade e da eficiência administrativa.

Além das considerações relatadas, deve-se atentar para a existência de dificultadores no processo de implementação efetiva da Demonstração do Resultado Econômico, obstáculos relacionados à maneira pela qual se quantificará as duas variáveis diretamente relacionadas ao cálculo do resultado econômico: a receita econômica e os correspondentes custos.

É preciso que as autoridades competentes providenciem a elaboração de um sistema de custos integrado, mediante metodologia bem delineada junto às unidades gestoras, de coleta de dados dos insumos, com o objetivo de conferir maior fidedignidade ao indicador do desempenho governamental, vale dizer, ao resultado econômico.

Dessa forma, a receita econômica deve estar respaldada por preços atuais e fidedignos àqueles praticados no mercado de serviços e bens privados, o que evitará deturpação na mensuração da eficiência administrativa.

Isso posto, propôs-se que este estudo contribua para disseminar as vantagens da Demonstração do Resultado Econômico no papel de ferramenta informadora do desempenho público, focando-se a atenção também para os obstáculos afetos à mensuração adequada da receita econômica e dos custos relacionados.

Quanto às limitações encontradas na elaboração deste trabalho, é válido destacar a pouca bibliografia atinente ao tema, sobretudo quando se procura abordar especificamente as funcionalidades gerenciais da DRE.

Apesar disso, considerou-se elucidado o questionamento levantado à relevância da Demonstração do Resultado Econômico enquanto ferramenta de

medição do grau de desempenho das ações públicas, chegando-se à conclusão de que realmente essa peça contábil auxilia na avaliação dos atos administrativos quanto à eficiência dos mesmos. Contudo, houve-se por bem apontar e discriminar as dificuldades existentes no processo de efetivação da DRE, obstáculos relacionados à mensuração da receita econômica e dos custos correspondentes à execução dos programas e ações governamentais.

Referências bibliográficas

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Constitucional Descomplicado**. 3ª Ed. São Paulo: Método, 2008.

BEUREN, I.M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Acórdão nº 183 de 1996. **Brasília**: Tribunal de Contas da União, 1996.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. **Brasília**, 5 de outubro de 1988.

_____. Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964. **Brasília**, 17 de março de 1964; 143º da Independência e 76º da República.

_____. Manual de Auditoria de Desempenho. **Brasília**: Tribunal de Contas da União, 2008.

_____. Portaria STN nº 157 de 09 de março de 2011. **Brasília**, 09 de março de 2011.

_____. Portaria STN nº 664 de 30 de novembro de 2010. **Brasília**, 30 de novembro de 2010.

_____. Resolução CFC nº 1.133 de 21 de novembro de 2008. **Brasília**, 25 de novembro de 2008.

CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Auditoria Geral e Pública**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1ª ed. Brasília, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Lino Martins. **O Sistema de Custos do Governo Federal do Brasil é notícia no Blog do FMI**. Acesso em 21/04/2011: < <http://linomartins.wordpress.com/2011/03/02/o-sistema-de-custos-do-governo-federal-do-brasil-e-noticia-no-blog-do-fmi/>>

SLOMSKY, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

