



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE  
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO ECONÔMICA DE  
FINANÇAS PÚBLICAS

SEVERINO WAGNER CARDOZO DA SILVA

**GESTÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DE GOVERNANÇA  
DOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL:  
UMA FERRAMENTA PARA A TOMADA DE DECISÃO NO  
SISTEMA COFEN/COREN'S**

BRASÍLIA - DF  
2022

SEVERINO WAGNER CARDOZO DA SILVA

**GESTÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DE GOVERNANÇA  
DOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL:  
UMA FERRAMENTA PARA A TOMADA DE DECISÃO NO  
SISTEMA COFEN/COREN'S**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Economia, da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito para obtenção do título de Mestre em Economia.

Área de Concentração: Gestão Econômica de Finanças Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Andrea Felipe Cabello

BRASÍLIA - DF  
2022

SEVERINO WAGNER CARDOZO DA SILVA

**GESTÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DE GOVERNANÇA  
DOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL:  
UMA FERRAMENTA PARA A TOMADA DE DECISÃO NO  
SISTEMA COFEN/COREN´S**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Economia, da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito para obtenção do título de Mestre em Economia.

Orientador: Profa. Dra. Andrea Felipe Cabello

Aprovação em: 14 de junho de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Andrea Felipe Cabello – Orientadora ECO /FACE/UnB

---

Profa. Dra. Daniela Freddo – Membro Interno ECO/FACE/UnB

---

Profa. Dra. Natalia Aurélio Vieira – Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações - MCTI

A Deus que nos permite recomeçar todos os dias, dando-nos a verdadeira força e o sentido da nossa existência.

Minha querida esposa Aliny Queiroz que me apoia desde que nos conhecemos, me acolhe, me faz sorrir e me incentiva com sua parceria, paciência e amor.

Obrigado aos meus queridos filhos, Wagner Gabriel e Antônio Raphael, pelo amor e carinho. Que a importância do aprendizado e meu amor por vocês seja sempre meu maior legado.

Sem vocês, esta importante etapa na minha carreira acadêmica e profissional não teria sido possível.

Obrigado aos meus queridos pais, Ana Lúcia e Arlindo, meus leais apoiadores e maiores modelos de vida, a quem devo o meu crescimento pessoal e o dom da minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Renovo meus agradecimentos a Deus e a minha Mãe Santíssima Nossa Senhora, pela minha fé e força de cada dia.

A minha família, minha amada esposa Aliny, meus filhos amados, Wagner Gabriel e Antônio Raphael, na compreensão destes dias distantes e depreendidos, muitas vezes de momentos juntos.

Ao demais familiares, pais, irmãos, sogros e cunhados que mesmo de forma indiretas são admiradores do nosso empenho e dedicação para alcançar este objetivo.

Aos mais de 2.649.065 (dois milhões seiscentos e quarenta e nove mil e sessenta e cinco) profissionais de enfermagem, verdadeiros heróis brasileiros, que através de suas anuidades nos proporcionaram esse crescimento pessoal e acadêmico, e através desses heróis agradeço a gestões do Cofen e do Conselho Regional de Enfermagem da Paraíba neste período de curso.

E a todos que de forma direta ou indireta me ajudou para conclusão desta etapa de minha vida.

“A família é a base da sociedade e o lugar onde as pessoas aprendem, pela primeira vez, os valores que os guiarão durante toda a vida.”

**São João Paulo II**

## RESUMO

Este ensaio tem como objetivo analisar os desafios e dilemas enfrentados por todos aqueles que lidam com recursos públicos e o processo de melhoria da *accountability*. Nesses tempos incertos e transformadores que estamos passando, é importante refletir sobre a importância do papel dos Conselhos de Fiscalização Profissionais na Administração Pública. O setor público desempenha um papel relevante nesse contexto, demonstrando sua importância na construção da estabilidade econômica. Assim, aprofundar o debate sobre os mecanismos de governança destas autarquias especiais, entidades de direito público, determinando a avaliação da transparência das despesas com atividades de fiscalização nos relatórios de gestão, bem como realçar os custos dos serviços produzidos e oferecidos ao público por uma entidade pública. Dessa forma, será analisada a contribuição dos Conselhos de Fiscalização Profissionais em seu processo de governança com base em dados bibliográficos e documentais coletados no período de 2019 a 2020. O procedimento utilizado para a realização da coleta de dados foi a coleta documental dos dados de fontes primárias encontrados nos relatórios de gestão dos Conselhos Regionais de Enfermagem dos estados da região Nordeste no período acima destacado. A pesquisa é, portanto, classificada como estudo de caso exploratório de análise qualitativa-quantitativa de dados. A partir da análise de dados foi possível perceber a importância de avaliar a transparência dos gastos com a atividade de fiscalização. Dos resultados obtidos foi verificado que nos relatórios de gestão dos CPF's há uma lacuna grande quanto a informações elencadas no Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais. Entretanto, podemos destacar os Regionais da Bahia, e Pernambuco como os que mesmo de forma insípida têm dados a serem analisados, sendo essa carência o maior desafio encontrado na análise dos dados. Por fim, por todas as pesquisas realizadas e recomendações feitas, não foi possível afirmar que nos Conselhos Regionais de Enfermagem do Nordeste o custo das atividades de fiscalização seja transparente ao gerar informações de custos comparáveis pelas próprias organizações e entre organizações, proporcionando aumento na capacidade de aplicar com eficiência os recursos públicos propostos em seus orçamentos.

**Palavras-chaves:** Custos, transparências, fiscalização e *accountability*.

## **ABSTRACT**

*This essay aims to analyze the challenges and dilemmas faced by all those dealing with public resources and the process of improving accountability. In these uncertain and trans formative times that we are going through, it is important to reflect on the importance of the role of Professional Fiscalization Councils in public administration. The public sector plays an important role in this context, demonstrating its importance in building economic stability. Thus, deepen the debate on the governance mechanisms of these special autarchies, public law entities, determining the assessment of the transparency of expenses with surveillance activities in the management reports, as well as highlighting the costs of services produced and offered to the public by an entity public. In this way, the contribution of the Professional Fiscalization Councils in their governance process will be analyzed based on bibliographic and documentary data collected from 2019 to 2020. The procedure used to carry out the data collection was the documentary collection of data from sources of primary variables found in the management reports of the Regional Nursing Councils of the states of the northeast region in the period highlighted above. The research is, therefore, classified as an exploratory case study of qualitative-quantitative data analysis. From the data analysis, it was possible to perceive the importance of evaluating the transparency of expenses with the surveillance activity. From the results obtained, it was verified that in the CFP's management reports there is a large gap regarding the information listed in the Cofen System / Regional Councils Surveillance Manual. However, we can highlight the Regional of Bahia and Pernambuco as the ones that, even in an insipid way, have data to be analyzed, and this lack is the biggest challenge found in the analysis of the data. Finally, due to all the research carried out and recommendations made, it was not possible to state that in the Northeast Regional Nursing Councils, the cost of surveillance activities is transparent by generating information on comparable costs by the organizations themselves and between organizations, providing an increase in the capacity to efficiently apply the public resources proposed in their budgets.*

**Keywords:** *Costs, transparency, surveillance and accountability.*

## LISTA DE SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada No Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFP	Conselho de Fiscalização Profissional
COFEN	Conselho Federal de Enfermagem
COREN	Conselho Regional de Enfermagem
Coren-AL	Conselhos Regional de Enfermagem de Alagoas
Coren-BA	Conselhos Regional de Enfermagem da Bahia
Coren-CE	Conselhos Regional de Enfermagem do Ceará
Coren-MA	Conselhos Regional de Enfermagem do maranhão
Coren-PB	Conselhos Regional de Enfermagem da Paraíba
Coren-PE	Conselhos Regional de Enfermagem de Pernambuco
Coren-PI	Conselhos Regional de Enfermagem do Piauí
Coren-RN	Conselhos Regional de Enfermagem do Rio Grande do Norte
Coren-SE	Conselhos Regional de Enfermagem de Sergipe
<i>IPSASB</i>	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LAI	Lei de Acesso  Informao
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicável ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
PPA	Plano Plurianual
SIC	Sistema de Informao de Custos
SICSP	Sistema de Informao de Custos Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

TCU Tribunal de Contas da União

TIC Tecnologia de Informação e Comunicação

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Receitas Orçamentárias destinadas a atividade de fiscalização (20%) .....	49
Gráfico 2 - Variação % das receitas destinadas a atividade de fiscalização ..	50
Gráfico 3 - Gastos efetivos com a atividade de fiscalização .....	51
Gráfico 4 – Variação % dos gastos efetivos com a atividade de fiscalização .	51
Gráfico 5 - Ações de Fiscalização.....	52
Gráfico 6 – Variação % das ações de fiscalização.....	53
Gráfico 7 - Custos anuais unitário das ações de fiscalização.....	53
Gráfico 8 – Variação % dos custos anuais unitário .....	54

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Receitas Orçamentárias .....	48
--	----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Receitas Orçamentárias .....	47
Tabela 2 – Visão geral de dados coletados nos relatórios de gestão.....	48

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2 JUSTIFICATIVA</b> .....	<b>11</b>
<b>3 OBJETIVO GERAL</b> .....	<b>12</b>
<b>4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b> .....	<b>13</b>
<b>5 CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS</b> .....	<b>14</b>
<b>6 GOVERNABILIDADE E GOVERNANÇA</b> .....	<b>17</b>
<b>7 VISÃO SOBRE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO</b> .....	<b>19</b>
7.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NA ATUALIDADE.....	22
7.2 CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL E A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO .....	25
<b>8 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO</b>	<b>28</b>
8.1 ABORDAGEM ECONÔMICA DOS CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO .....	33
<b>9 TRANSPARÊNCIA NOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAIS</b> ....	<b>35</b>
<b>10 EFICIÊNCIA NOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL</b> .....	<b>39</b>
<b>11 METODOLOGIA</b> .....	<b>41</b>
<b>12 ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>44</b>
<b>13 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>46</b>

**14 CONCLUSÃO ..... 55**

**REFERÊNCIAS ..... 57**

## 1 INTRODUÇÃO

Os Conselhos de Fiscalização Profissionais têm a natureza jurídica *sui generis*, destinada a controlar e fiscalizar as diversas categorias de atividades profissionais, geridas por profissionais escolhidos pelos seus pares.

Como entidades autárquicas especiais atípicas participantes da Administração Pública, estão submetidas aos princípios constitucionais básicos da legalidade, moralidade, impessoalidade, finalidade, publicidade, eficiência. Ainda, de forma implícita aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público.

Na sua origem, Conselhos de Fiscalização Profissionais tem personalidade jurídica de direito público, são de natureza autárquica especiais atípicas, têm autonomia administrativa e financeira, exercem atividades profissionais de fiscalização, mas não participam no orçamento público e não recebem apoio do Poder Central.

De forma geral, tanto os governos municipais, estaduais quanto o governo federal estão submetidos as restrições orçamentárias. Assim sendo, a gestão de custos nas políticas de governança são demandas crescentes da sociedade enquanto não há mais ambiente para elevação da carga tributária.

O controle dos gastos é essencial para o gerenciamento orçamentário-financeiro dos órgãos, que para atingir um maior nível de controle social é necessário racionalizar despesas, investir em tecnologia e aprimorar a transparência dos atos governamentais.

Diante de um cenário onde a racionalização dos gastos públicos é por demais essencial para a Administração Pública. A partir deste contexto, surgiu a questão de pesquisa adotada no decorrer do trabalho: como está a gestão de custos no processo de governança dos Conselhos de Fiscalização Profissional?

O objetivo central desse é analisar as informações de custos com a atividade de fiscalização nos nove conselhos de enfermagem da região Nordeste para auxiliar

no processo de tomada de decisão dos gestores públicos. Comparar custos da atividade de fiscalização, procurando inferir a transparência dos gastos e interpretar meios para uma verdadeira *accountability*.

Para tanto, foi realizado um levantamento de dados nos relatórios de gestão dos 09 (nove) Conselhos Regionais de Enfermagem da Região Nordeste, no período de 2019 a 2020.

O setor público, onde também estão inseridos os Conselhos de Fiscalização Profissional, com natureza jurídica de autarquias especiais atípicas e elas estão sujeitas, conforme determina a Constituição Federal no seu artigo 37, ao princípio da legalidade. No entanto, a necessidade desta pesquisa se justifica pela busca de informações sobre as vantagens da gestão de custos no processo de governança pública, como fator fundamental para a economicidade dos gastos públicos.

No desenvolvimento do presente trabalho foram utilizadas pesquisas bibliográficas de livros, artigos científicos, dissertações e teses nos diversos canais disponíveis e na rede global de computadores (“*internet*”).

Em razão do problema de pesquisa ser relacionado com os custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional, buscamos um levantamento dos relatórios de gestão dos nove regionais de enfermagem da região nordeste no período de 2019 e 2020.

O presente estudo está estruturado em capítulos conceituais onde serão abordados em seu primeiro capítulo apresenta os Conselhos de Fiscalização Profissional, delimitação histórica e sua evolução, já no segundo capítulo a governança e governabilidade, o terceiro capítulo fala de contabilidade pública, no quarto sobre os custos na administração com foco nos conselhos, no quinto capítulo sobre a transparência nos CFP's e no sexto uma análise conceitual sobre eficiência. Com a indagação de verificar as informações de custos disponibilizada nos portais da transparência dos 09 regionais de enfermagem da região nordeste, atinente as exigências dos órgãos de controle interno e externo.

## **2 JUSTIFICATIVA**

O setor público, onde também estão inseridos os Conselhos de Fiscalização Profissionais, com natureza jurídica de autarquias especiais atípicas e estão sujeitas, conforme determina a Constituição Federal no seu artigo 37, ao princípio da legalidade e da transparência.

A gestão de custos aplicada aos Conselhos de Fiscalização Profissionais compreende uma série de benefícios que extrapolam os aspectos contábeis, orçamentários, financeiros e tributários, proporcionando aos gestores envolvidos a segurança na gestão dos recursos utilizados na consecução das atividades operacionais e a análise de resultados, tornando-se ferramenta indispensável para fazer frente à tomada de decisão sobre os custos de bens e serviços, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

No entanto, a necessidade desta pesquisa se justifica pela busca de informações sobre a gestão de custos no processo de governança pública, como fator fundamental para a busca da economicidade dos gastos públicos.

### **3 OBJETIVO GERAL**

Verificar como estão dispostas as informações de custos com a atividade de fiscalização nos nove conselhos de enfermagem da região Nordeste, com a coleta de dados disponíveis nos relatórios de gestão do período de 2019 a 2020.

#### **4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Analisar as informações e dados de custos disponíveis com a atividade de fiscalização nos relatórios de gestão;

Constatar a existência ou não de dados verificáveis e auditáveis;

Evidenciar os custos de bens e/ou serviços, produzidos e oferecidos à sociedade pelos CFP;

Debater possíveis soluções de melhorias das informações.

## **5 CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS**

Os Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP), são autarquias especiais atípicas, cujo em sua origem, foram criados com personalidade jurídica de direito público. Ainda, são responsáveis por organizar o registro de profissionais e de pessoas jurídicas e atuam com funções administrativas, como tribunal de ética regional (LIMA, 2018). Com isso, fazem parte de um sistema de regulamentação de atividades típicas de Estado, desempenhando, assim, um importante papel de interesse público.

Do ponto de vista de Fernandes (2012) as atividades dos Conselhos de Fiscalização Profissionais implicam o desempenho do poder de polícia, sendo esta, uma atividade típica de Estado. Neste contexto, fica claro que os CFP possuem tal poder inclusive nos aspectos de sanção e fiscalização. Isso porque, o poder é outorgado aos órgãos de fiscalização das profissões, bem como o de recolher contribuições de interesse das categorias profissionais, assim denominadas anuidades, com características próprias de tributo. Não é exagero afirmar que essas atividades inerentes ao poder concedidos aos conselhos de fiscalização são a razão de sua criação e existência.

Conforme explicado acima, os poderes conferidos aos CFPs são típicos de Estado. No entanto, parece não haver razão para não atender a esses requisitos. Isso mostra que, afinal, estamos em uma conjuntura de órgãos com naturezas autárquicas especiais, no que se refere a atividades típicas de Estado e no que concerne a missão de atender um nicho de profissionais denominados inscritos.

São autarquias especiais, os chamados Conselhos de Fiscalização Profissionais e são também instituições participantes da Administração Pública, com a sua grande importância na atuação em colaboração com o Estado brasileiro. O autor deixa claro que atuam como um "braço" do Estado; portanto, estão sujeitos a todas as ordens constitucionais dirigidas ao Estado (RIOS, SILVA, *et al.*, 2017).

Conforme mencionado pelo autor Fernandes, os Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP), tem sua atuação no desempenho do poder de polícia, adicionado inclusive nos aspectos de sanção e fiscalização. Já "As autarquias, [...] mais do que atuar em colaboração com o Estado, agem como um "braço" estatal; portanto, estão sujeitas a todos os preceitos constitucionais dirigidos ao Estado" (RIOS, SILVA, *et al.*, 2017, p. 165).

Conforme explicado acima, os Conselhos de Fiscalização Profissional são de suma importância para as atividades do Estado, visto que, têm na sua atuação o desempenho do poder de polícia, por exemplo, quando atua como tribunal de ética. Como braços do serviço público estatal, estão sujeitos aos preceitos da constituição da República Federativa do Brasil também dirigidos ao estado.

De acordo com Santos (2014, p. 14):

Talvez a percepção de governantes mais atentos tenha permitido a compreensão de que o Estado não era eficiente para desempenhar o papel de órgão regulador e fiscalizador do exercício de profissões com conhecimentos técnicos e científicos específicos, e que manter uma estrutura com fiscais-técnicos seria por demais oneroso. Ao longo do século XX, o governo federal delegou às próprias categorias profissionais a prerrogativa de organizarem-se com a finalidade de fiscalizar seus pares e definir critérios para regulamentar as respectivas profissões.

O autor deixa claro que o Estado não possuía um aparato eficiente para o desempenho de órgão fiscalizador e regulador de profissões regulamentadas. E que a manutenção dessa estrutura era por demais onerosa. Posto isso, o Estado, ciente de sua ineficiência, delegou os Conselhos de Fiscalização Profissional a prerrogativa da autorregulação com finalidade de fiscalizar e definir critérios regulatórios das profissões.

É preciso ressaltar que, faz-se necessário verificar quais atividades tipicamente estatais são exercidas por estas entidades, que exercem poder de polícia, e que possuem a prerrogativa de arrecadar contribuições dos profissionais, incumbidas de serviços públicos ou atividades de interesse público. Os Conselhos de Fiscalização Profissional se organizaram porque a sociedade necessita de uma instituição que a proteja e previna as más práticas profissionais, não só dos leigos inabilitados, como dos habilitados sem atitudes éticas. Tanto uns como os outros prejudicam a

sociedade. Mesmo assim, não parece haver razão para que a delegação de tais finalidades sejam imputadas a entes que não sejam de direito público, descaracterizando assim natureza de sua criação.

## 6 GOVERNABILIDADE E GOVERNANÇA

Os Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP) cumprem a função constitucional de administrar recursos públicos. Desta forma, é importante uma gestão, que seja, em simultâneo, responsável e racional, para contribuir eficazmente para a promoção social a que se destina, para tanto é por demais importante o fortalecimento da sua governança e não menos relevante a sua governabilidade.

Na Administração Pública, o termo “governança” é habitualmente usado para debater vários assuntos, entre eles a *accountability*, e a governabilidade . O Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017, (doravante, decreto) trata a governança pública como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2017).

Podemos conceituar a governança na Administração Pública como uma abordagem multidimensional que se relaciona à condução de ações coletivas a partir de uma posição de autoridade. Portanto, é necessário assumir que o poder público necessita de mecanismos de governança que permitam responsabilização, transparência e equidade na gestão dos recursos públicos. Mesmo assim, parece não haver razão para que o processo de governança não seja entendido como uma construção ideológica. É um sinal de que há finalmente um foco analítico na aplicação deliberada e contínua de práticas evolutivas que mediam a relação entre o Estado, a sociedade civil e os atores econômicos (EMPINOTTI, JACOBI e FRACALANZA, 2016; BEVIR, 2011; MARQUES, PETER, *et al.*, 2020).

Governabilidade é uma série de condições necessárias para o exercício do direito de governança. Inclui a forma de governo, as relações de poder, o sistema partidário e o equilíbrio entre oposição política e situação. Essas condições podem ser resumidas como o apoio estatal às suas políticas e a capacidade de forjar alianças e tratados/acordos entre diversos grupos sociais e políticos para viabilizar a implementação de projetos sociais e estatais. Os autores deixam claro que quando os

líderes do poder executivo e legislativo pertencem ao mesmo partido político ou coligação, a governabilidade será garantida diretamente por uma relação de confiança ou instrumento de equilíbrio constitucional na coexistência de forças políticas desfavoráveis. (LOBATO, 2001; ARAÚJO, 2002).

Essa terminologia vem se modernizando ao logo dos tempos, com a profissionalização da Administração Pública, apresentando-se como nova gestão pública focada na racionalidade e na teoria de escolhas públicas. A Nova Gestão Pública é uma gestão desagregada, intraorganizacional e com atenção aos insumos e produtos nos serviços públicos, com foco na governança inter-organizacional e na busca de resultados e processos de serviços voltados à comunidade com foco no interesse público. A necessidade de um equilíbrio e controle das contas públicas, como uma gestão planejada e transparente por parte do ente público com total interação com o cidadão são pressupostos da governabilidade e da governança (CAMILO, YAMAGUCHI e MANENTI, 2018; CANÇADO, TAVARES e DALLABRIDA, 2013).

Governabilidade e governança estão diretamente relacionadas, enquanto a governabilidade é a capacidade política de governar e equilibrar as necessidades sociais e transformá-las em políticas públicas alinhadas aos objetivos institucionais, a governança é a habilidade técnica para implementá-los com eficácia. Conforme mencionado pelo autor, as capacidades de governabilidade estão na vanguarda dos debates nacionais e estão no centro do diagnóstico de crises e da formulação de estratégias para responder às crises. "Dessa forma, governabilidade e governança são consideradas do ponto de vista analítico como aspectos distintos e complementares que configuram a ação estatal" (SZWAKO, MOURA e FILHO, 2016, p. 86).

## 7 VISÃO SOBRE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Pode-se dizer que contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica princípios e normas de contabilidade no controle patrimonial das entidades da Administração Pública. Fica claro que o objeto da contabilidade aplicada ao setor público, é o patrimônio público, e seu objetivo principal é fornecer informações sobre os resultados alcançados (FILHO, 2015).

Podemos conceituar ainda que contabilidade aplicada ao setor público é responsável por gerenciar as informações relacionadas aos órgãos e entidades da Administração Pública e relatar os resultados obtidos, incluindo os custos das atividades e os impactos da gestão no patrimônio público.

É o ramo da ciência contábil que tem como objetivo aplicar os conceitos, os princípios e as normas contábeis nos atos e fatos de gestões orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação, nos órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta e ainda fornecer informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos (CARVALHO, 2010, p. 192).

Assim, conforme citado acima, é necessário assumir que a contabilidade aplicada ao setor público desempenha um papel fundamental no processo de gestão governamental, permitindo aos gestores públicos a tomada de decisões que auxiliem no aumento das receitas e na melhoria dos planos de gastos. O autor deixa claro que isso aconteceu durante a formulação de planos e ações, com particular atenção à contabilidade aplicada ao setor público, visto que a sociedade brasileira desejava aumentar a transparência da gestão pública.

Paralelamente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou diversas normas por meio de suas resoluções, assim sendo:

Ressalta-se que a relevância do tema está na inovação trazida para a Contabilidade Pública Brasileira pelas NBC TSPs, pois estas seguem as orientações expostas nas Normas Internacionais destinadas ao Setor Público. A partir desse processo de convergência entre normas internas e internacionais, nota-se o esforço de organismos contábeis para atingir o objetivo da Ciência Contábil sempre de modo satisfatório, divulgando informações úteis e confiáveis para os cidadãos (SANTOS e ALMEIDA, 2012, p. 22).

Conforme citado acima, o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é fornecer informações aos usuários. É inegável que se trata de um sistema de informação, subdividido em múltiplos subsistemas, incluindo um subsistema de orçamento, um subsistema financeiro, um subsistema de patrimônio e um subsistema de custos, mas seria um erro atribuí-la a um sistema de registro puro. Portanto, a responsabilização adequada (*accountability*), é particularmente importante na tomada de decisões, e fornece o suporte necessário para a instrumentalização do controle social. Sob essa ótica, o processo de convergência constante entre as normas internas e internacionais torna-se particularmente importante (SANTOS e ALMEIDA, 2012).

Mais especificamente, como não se pode diferir, a contabilidade pública é um ramo da contabilidade que visa aplicar conceitos, princípios e normas contábeis ao orçamento, finanças e gestão de ativos de órgãos e entidades da Administração Pública por meio de suas normas. O cerne das discussões e debates nos últimos anos, por exemplo, é a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública com as normas internacionais aplicáveis ao setor público. Conforme assegura Marassi, Fasolin e Klann (2018, p. 21) "a normatização contábil tem por objetivo garantir que esses relatórios divulgados sejam compreensíveis, comparáveis, confiáveis e relevantes".

Dessa forma, no contexto da contabilidade pública, devido ao crescimento e maturidade de uma sociedade democrática, e o aumento da demanda pelo comércio global, as mudanças nos mercados financeiros e de crédito, e as pressões sociais sobre a transparência e a *accountability* das ações por parte das instituições e entidades públicas, impõem um maior esmero no trato da divulgação de resultados. É importante considerar que o processo de convergência constitui o elemento conceitual básico que apoiará a elaboração das diferentes normas que serão utilizadas para solucionar os diversos problemas que permeiam a contabilidade pública.

O novo padrão contábil exige transparência, e transparência estende-se além da disponibilidade de informações para abarcar a simplicidade e a compreensão. Ou seja, para que a informação contábil atinja o patamar de transparência, é preciso que seja coerente e permita aos seus usuários compreendê-la, processá-la e torná-la útil. (SUZART, ROCHA e ZUCCOLOTTO, 2019, p. 19).

Conforme explicado acima, a contabilidade aplicada ao setor público é um ramo da ciência contábil responsável pela gestão das informações relacionadas aos órgãos e entidades da Administração Pública. Podemos perceber que esse quadro se refere ao processo de gestão governamental, permitindo que os gestores públicos tomem decisões que auxiliem no aumento da receita e na melhoria dos planos de gastos. O autor deixa claro que nos últimos anos, devido ao crescimento e amadurecimento de uma sociedade democrática, a contabilidade pública passou por um processo de constante convergência entre as normas internas e as internacionais em termos de transparência e prestação de contas, nivelando a informação contábil. Isso permite que seus usuários entendam, processem e tornem-na útil.

## 7.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NA ATUALIDADE

Conforme Filho (2015), o processo de mudança iniciou com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade. Trata-se inegavelmente que a Contabilidade Pública brasileira vive um momento de efetiva renovação estrutural e indispensável atualização. Assim, reveste-se de particular importância tendo com foco no patrimônio público e na transparência das informações como indutor de controle. Sob essa ótica, ganha particular relevância a necessidade de alinhamento com os padrões internacionais visando controlar o patrimônio dos entes do setor público e tornar a gestão mais transparente.

As normas visam a convergência dos padrões contábeis brasileiros à normas internacionais e a maior transparência das ações dos governos, sendo uma das premissas básicas da nova contabilidade pública brasileira a harmonização e uniformização pelos entes federados da aplicação integral dos princípios fundamentais de contabilidade e das boas práticas governamentais em demonstrativos que reflitam adequadamente a despesa, a receita, o crédito orçamentário e o patrimônio público (AUGUSTINHO e LIMA, 2012, p. 77).

Nesse contexto, o autor deixa claro que as normas brasileiras de contabilidade estão convergindo as normas internacionais para observar um comportamento governamental mais transparente. Não é exagero, conforme citado acima, dizer que todo o processo de harmonização e uniformização ocorre para a plena aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e das boas práticas governamentais. Isso ocorre porque a convergência das normas contábeis brasileiras as normas internacionais devem refletir integralmente as despesas, receitas, crédito orçamentário e patrimônio público.

Nesse cenário, o processo essencial de padronização, harmonização e uniformização de normas e regras, vem para tornar a linguagem contábil acessível, nos fala Chan (2010, p. 07):

A reforma implica mudanças políticas e procedimentos da contabilidade governamental. A maioria dos países apresenta algum tipo de regra e de regulamento para os seus sistemas de contabilidade governamental, apesar de seus arranjos institucionais, para o estabelecimento de regras e

regulamentos, poderem ser diferentes. O Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSASB) exorta todas as nações a adotar as NICSPs.

Portanto, a reforma das regras e regulamentações contábeis anteriores exige mudanças de política e procedimentos nos novos padrões de contabilidade governamental. Conforme citado acima, essas normas têm como objetivo alinhar as normas contábeis brasileiras às normas internacionais e aumentar a transparência das ações de governo. A harmonização e padronização pelas entidades conjuntas é uma das premissas básicas da nova contabilidade pública brasileira. A convergência das normas contábeis é um processo entendido como todos os esforços que visam reduzir as discrepâncias contábeis e facilitar a troca de relatórios financeiros, permitindo a comparabilidade das informações (MENESES e MAPURUNGA, 2016).

Porém, tão importante quanto essa consideração é que no processo de convergência às normas internacionais, a contabilidade do setor público, assim como a privada, passou por mudanças drásticas. Portanto, vale considerar que, no setor público, o processo de convergência contábil tem vivenciado questões mais complexas do que no setor privado. Conseqüentemente, ao cumprir as normas contábeis (NBC TSP), espera-se, por exemplo, que a sua aplicação contribua de fato para a padronização internacional para avaliar o impacto das políticas públicas, nos níveis social, econômico e fiscal, adotar métodos que permitam a identificação, mensuração, avaliação e divulgação dos elementos que constituem o patrimônio público, forneçam informações mais gerenciáveis, busquem a essência na forma de informações contábeis e implementem cálculos sistemáticos e análise de custos, visa observar a eficácia das políticas públicas e melhorar a divulgação e apresentação das demonstrações financeiras. Como bem nos assegura Cabello, Bilancieri e Azevedo (2019, p. 06) "[...] obrigatoriedade de adoção plena das normas será concretizada em 2024".

Por conseguinte, a contabilidade pública brasileira passou por uma renovação estrutural efetiva e indispensável, e está em um lento processo de transformação e adaptação.

Ao tratar da cidadania percebe-se que a contabilidade aplicada ao setor público é um dos instrumentos de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas, na sua correta aplicação, na condução ética da gestão e

na obrigação dos gestores públicos de prestar contas, pois as demonstrações contábeis devem representar uma visão justa e adequada da movimentação e aplicação de recursos públicos, bem como dos resultados alcançados, aliando as boas práticas da governança pública (MORAES, GELATTI, *et al.*, 2018, p. 21)

Conforme explicado acima, portanto, é importante que a contabilidade aplicada ao setor público seja um dos instrumentos de controle e monitoramento do comportamento e das políticas públicas. No entanto, o autor deixa claro que se trata de uma tarefa que tem passado por um lento processo de adaptação. Ressalte-se que o processo de convergência contábil também passou por questões mais complexas do que o setor privado. Por fim, ao cumprir as normas contábeis (NBC TSP), sua aplicação deverá efetivamente promover a padronização internacional para avaliar o impacto social, econômico e fiscal das políticas públicas, e adotar métodos que permitam a identificação, mensuração, avaliação e divulgação dos elementos que constituem direitos públicos. Tais direitos podem se materializar em fornecer informações mais fáceis de gerenciar, buscar o essencial na forma de informações contábeis, realizar cálculos sistemáticos e análises de custos, e observar a eficácia das políticas públicas e melhorar a divulgação e a apresentação financeira.

## 7.2 CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL E A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Os conselhos de fiscalização profissional são entidades destinadas a controlar e fiscalizar os diversos tipos de atividades profissionais, ou seja, representam o interesse público a fim de evitar práticas lesivas. "A premissa de que se parte, portanto, é que essa atividade representa um interesse da própria sociedade, no momento em que coloca parâmetros que a salvagam de práticas danosas" (REOLON, 2020, p. 38). Já no tocante a prática da contabilidade pública, especificamente no Conselho Federal de Enfermagem e em seus regionais, está regulamentada pela Resolução COFEN nº 340/2008, que instituiu no âmbito do Sistema COFEN/Conselhos regionais o regulamento da administração financeira e contábil. Sendo a contabilidade pública a área responsável pelo registro, controle e geração de demonstrativos orçamentários, patrimoniais, financeiros e de custos, dando o apoio às atividades da Administração Pública (CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM - COFEN, 2008).

A Contabilidade do Setor Público (CASP) no Brasil encontra-se em um período intimamente relacionado ao seu arcabouço conceitual, com implicações nos procedimentos de escrituração e nas técnicas de divulgação do patrimônio. Representantes de várias entidades administrativas públicas e privadas, se uniram, liderados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para que no setor público, a contabilidade voltasse a atingir seus objetivos: controle do patrimônio e apuração de resultado para subsidiar a tomada de decisão (SAUERBRONN e SILVA, 2017).

Os Conselhos de fiscalização profissional, conforme explicado acima, são entidades destinadas a controlar e fiscalizar as atividades profissionais de qualquer natureza, desde que representem os próprios interesses público na proteção de práticas lesivas. Uma das ferramentas utilizadas é a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), que lideradas pela Secretaria da Fazenda do Estado (STN), e com várias entidades administrativas públicas e privadas, realizam pesquisas para melhor compreender e resgatar conceitos relacionados à contabilidade pública.

Como bem nos assegura Farias, Silva, *et al.*, (2017), a contabilidade pública no Brasil, cuja função é mostrar como os recursos arrecadados são investidos e aplicados, na qual a lei nº 4.320/1964, é um marco histórico sobre procedimentos específicos de contabilidade para entidades do setor público. A CASP também é afetada pela Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que propõe regras que visam equilibrar as finanças públicas e estabelecer instrumentos de transparência na gestão fiscal, a LRF aciona o processo de mudança da contabilidade pública no Brasil.

Nesse contexto, percebe-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil se encontra em um período intimamente relacionado ao seu arcabouço conceitual, o que tem implicações nos procedimentos de escrituração e nas técnicas de divulgação de ativos. Conforme mencionado pelo autor, a Lei nº 4.320/1964, é um importante marco histórico sobre procedimentos específicos de contabilidade para entidades do setor público. Ainda, a CASP também é afetada pela Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que propõe regras que visam equilibrar as finanças públicas e estabelecer instrumentos de transparência na gestão fiscal, a LRF desencadeou o processo de mudança contabilidade no Brasil. "As normas estabelecidas [...] são obrigatórias para todos os órgãos da administração direta e indireta dos entes da federação" (FILHO, 2015, p. 64).

Conforme explicado acima, a CASP incorporou mudanças significativas em seu processo de evolução e convergência para preparar e publicar demonstrações financeiras padronizadas e aprimorar as práticas de pesquisa, orientação e controle. O maior desafio foi implementar a NBCASP para que as demonstrações financeiras fossem elaboradas de forma transparente e consistente, por exemplo, os impactos da NBCASP vai além da escrituração a ponto de afetar a prática dos profissionais contábeis.

No Brasil, o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais no âmbito do Setor Público tem sido conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e operacionalizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Um dos aspectos que vem merecendo maior discussão encontra-se justamente relacionado à adoção integral do regime contábil de competência, em razão de, até recentemente, à prática de a contabilidade pública brasileira

ser adepta ao regime de execução orçamentária e financeira, no qual as receitas são reconhecidas apenas no momento da arrecadação e as despesas no momento do empenho. (BOTELHO e LIMA, 2015, p. 70).

O autor deixa claro que, o processo de harmonização com as normas internacionais de contabilidade no setor público é realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instrumentalizado pela Secretaria do Tesouro do Estado (STN). Não menos importante que essa consideração, entretanto, é relacionado à adoção integral do regime contábil de competência ante prática mais recente. O sistema de execução orçamentária e financeira, em que as receitas são reconhecidas somente quando o pagamento é recebido e as despesas são reconhecidas somente quando comprometidas.

Ainda assim, como entidade destinada a controlar e fiscalizar diversas atividades profissionais, os conselhos profissionais de fiscalização parecem não ter motivos para não representar o interesse público, evitar as práticas lesivas e implementar as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e operacionalizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Nesse ritmo, é apenas uma questão de tempo até que o processo obrigatório de convergência às normas internacionais de contabilidade seja concluído no setor público, permitindo que as práticas contábeis públicas brasileiras se adaptem a um sistema de execução financeira orçamentária, em que as receitas não são reconhecidas apenas quando dos recebimentos e as despesas não só pelo seu comprometimento no momento do empenho.

## **8 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO**

Um sistema de informações de custos é um conjunto de informações gerenciais utilizadas para atender de forma eficiente e efetiva as políticas públicas em conformidade com os requisitos legais para auxiliar na avaliação de resultados e desempenho. Segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), num primeiro momento as informações de custos apresentam eventuais disparidades e distorções. O mais tranquilizador, sobretudo, é constatar que a comparação dos elementos essenciais que constituem a eficiência com base em suas informações de custos é crucial para a implantação de sistemas de informações de custos na Administração Pública. Neste contexto, fica claro que é primordial tornar as informações de custos mais precisas e fidedigna.

O movimento por uma nova Administração Pública propõe e modifica a participação do Estado, obrigando-o a administrar suas finanças com responsabilidade. Mudanças no paradigma das funções e papéis do Estado exigem diferentes modelos de informação financeira. Requer mudar a cultura da instituição, entendendo e aceitando como usar as informações adicionais e comprometendo-se com os benefícios potenciais que a mudança pode gerar. A proposta visa criar um sistema que permita a todos os órgãos da Administração Pública Federal fornecer aos seus gestores e à sociedade informações sobre os custos de seus programas, serviços e políticas públicas (BORGES, MARIO e CARNEIRO, 2013; TORRE, 2016).

Conforme explicado anteriormente, um sistema de informação de custos mais abrangente poderia apresentar números intergeracionais de longo prazo que poderiam auxiliar nas decisões de política fiscal e operacional. Mudanças no paradigma das funções e dos papéis do Estado exigem diferentes modelos de informação financeira. Esses recursos utilizam a contabilidade de custos como ferramenta de apuração de resultados e mensuração da competitividade das atividades desenvolvidas pelo governo, sendo a premissa básica para a implantação da contabilidade de custos.

Conforme Fontes, Oliveira e Gurgel (2020), o controle de custos é uma tendência mundial. É inegável que diante da atual conjuntura econômica, o governo sofrerá alguma forma de austeridade fiscal, porém, se o sistema de informação de custos for atribuído às pesquisas em andamento realizadas nos últimos anos, e que seus achados possam simular aplicabilidade. Portanto, o autor deixa indubitavelmente que os desafios e as complexidades da Administração Pública são particularmente desafiadores, como o excesso de burocracia, a falta de métodos padronizados e de custo comprovado, a necessidade de implementar um processo de treinamento contínuo dos usuários e a grande quantidade de informações financeiras que precisam ser processadas. Sob essa ótica, não é fácil implementar um sistema de custos no setor público, o que é particularmente importante.

Pode-se dizer que os gestores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para implementar as políticas públicas de forma eficiente, eficaz e efetiva. Nesse contexto, um sistema de informações de custos é claramente um conjunto de informações gerenciais utilizadas para atender de forma eficiente, eficaz e efetiva as políticas públicas em conformidade com os requisitos legais e para auxiliar na avaliação de resultados e desempenho. Nos últimos anos, no entanto, os sistemas de informação de custos têm sido continuamente estudados e acredita-se que seus achados sejam capazes de modelar a aplicabilidade entre organizações pertencentes a outros setores da atividade econômica. Isso porque, conforme mencionado pelo autor, a contabilidade governamental e de custos são ferramentas para calcular resultados e medir a competitividade das ações tomadas pelos governos. "Os sistemas de custos são instrumentos gerenciais que não possuem configuração universal" (FONTES, OLIVEIRA e GURGEL, 2020, p. 42).

Ora, em tese, a implantação e manutenção de um sistema de informação de custos permite avaliar resultados, desempenho e monitorar orçamento, finanças e gestão de ativos. É uma estratégia que busca eficiência e eficácia organizacional. Conforme explicitado, é importante considerar que a contabilidade governamental e de custos são partes fundamentais do processo de gestão, por meio de orientações durante a coleta de dados, elaboração de relatórios e fornecimento de informações úteis para a tomada de decisões. Nesse cenário por exemplo, a gestão de custos é

necessária para a sustentabilidade da organização, e fica claro que com o desenvolvimento da tecnologia, há um maior controle sobre os recursos, com a devida prestação de contas à sociedade e o aumento da transparência. Julgo pertinente trazer à baila que as organizações públicas devem implementar cada vez mais mecanismos estratégicos de gestão de custos.

De acordo com Machado (2002, p. 146):

Nesse sentido, o objetivo do sistema de custo do setor público, [...], é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados. Conseqüentemente, esse sistema limita-se a coligir, mensurar, resumir e relatar apenas dados internos às entidades governamentais.

O autor deixa claro, o objetivo do sistema de custo do setor público é a busca por eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação dos recursos públicos, imprescindível a um sistema de custos para que forneça informações úteis e fidedignas buscando subsidiar o processo de tomada de decisão governamental. Sua implantação permitirá a efetiva mensuração de custos sob a óptica administrativa a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças e de atender uniformemente a todos os órgãos e entidades das várias esferas de governo.

Todavia, é importante salientar que a qualidade das informações do sistema integrado de custos depende, fundamentalmente, [...], do esmero do lançamento contábil utilizando-se as classificações corretas para cada transação. Além disso, a melhor garantia do aperfeiçoamento do sistema de custos são o cálculo e a divulgação dos custos unitários dos bens e serviços entregues à população, pois eles forçarão os gestores envolvidos a analisarem as informações buscando, de um lado, corrigir as distorções de classificação e, de outro, tornar mais eficiente o uso dos recursos (MACHADO, 2002, p. 152).

Ressalta-se que o sistema de informações de custos absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil. Segundo o autor, a qualidade da informação do sistema integrado de custos depende do esmero do lançamento contábil utilizando-se as classificações corretas para cada transação. Ora, já mencionado, os cálculos e a divulgação do custo unitário dos bens e serviços prestados à população que, nesse sentido, obrigará os gestores competentes a

analisar as informações para corrigir distorções e melhorar a eficiência do uso dos recursos públicos.

Em se tratando do setor público, onde o objetivo principal não é a geração de resultado, mas sim o bom desempenho e gerenciamento dos recursos públicos visando prestação de serviços ao cidadão, a aplicação de um sistema de custos teria a finalidade principal de aferição de eficiência e instrumento de gestão dos serviços prestados. Atualmente, [...], por enfatizar "os controles formais e o estrito cumprimento das Leis", surgindo correntes [...], preocupado com a melhoria do desempenho público e qualidade dos serviços (REIS, RIBEIRO e SLOMSKI, 2005, p. 03).

No entanto, um movimento de reforma mais amplo tornou-se evidente, envolvendo iniciativas em todas as esferas de governo visando o bom desempenho e gestão dos recursos públicos, direcionando o atendimento ao cidadão, e aumentando o interesse em sistemas de custeio para os entes públicos. Mede a eficiência e serve como ferramenta de gestão dos serviços prestados. Ao mesmo tempo, conforme citado acima, os sistemas de informação de custos absorvem dados dos sistemas orçamentário e contábil, essenciais para fornecer informações úteis e confiáveis para apoiar os processos decisórios dos entes governamentais. "Eles necessitam das informações dos custos dos programas para avaliar se os recursos são alocados de forma racional e se os programas são operacionalizados de forma eficaz e eficiente" (SANTANA e CORRÊA, 2014, p. 38).

É importante ressaltar que o uso da informação de custos no setor público é relevante tanto para a prestação de contas quanto como ferramenta de gestão. Além disso, a informação de custos também pode medir o desempenho das atividades e serviços públicos. Agora, quando as medidas de custo e eficiência são combinadas, elas podem demonstrar uma relação custo-eficiência, por exemplo, no sentido de que as realizações e esforços de uma entidade podem ser medidos por serviços prestados, produtos (serviços prestados) e resultados (os efeitos daqueles serviços). Esta versão não é a única a dizer que a utilidade das informações de custos do setor público requer um conjunto de informações gerenciais para implementar políticas públicas de forma eficiente e eficaz. Conforme Machado e Holanda (2010, p. 796) "[...] (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle".

Ao perceber que sistemas de informação de custos mais abrangentes podem fornecer dados intergeracionais de longo prazo que podem auxiliar nas decisões de política fiscal e operacional. No entanto, o sistema é uma grande ferramenta de mediação que pode efetivamente cumprir a missão do órgão público de aprimorar os procedimentos da Administração Pública com base em informações tempestivas e auditáveis, consoante com Lúcio e Dantas (2019, p. 98):

As informações de custos realizados depreendidas da contabilidade aplicada ao setor público, expressas de maneira inequívoca por meio do Sistema, transforma-se num fértil espaço para as instituições, depreendidas da seguinte maneira: o controle externo que expressa os interesses da sociedade e o gestor que encarna o espírito democrático para a realização de um projeto pactuado nas urnas. Ambos passam a utilizar informações de boa qualidade, claras e auditáveis, portanto, de confiança.

Fica evidente que um sistema de informação de custos é um conjunto de informações gerenciais utilizadas para satisfazer de forma efetiva e eficiente as políticas públicas. Ainda nesse contexto, a informação organizada e mediada pelo (SIC) busca mediar e orientar a gestão e governança dos gestores públicos. Além disso, pode-se destacar o potencial prospectivo do sistema como mediador entre o planejamento e a execução do orçamento público. Assim, o apoio à gestão é assegurado por meio de informações gerenciais para o cumprimento eficiente, efetivo e eficaz das políticas públicas (DANTAS, 2013; REZENDE, CUNHA e BEVILACQUA, 2010).

## 8.1 ABORDAGEM ECONÔMICA DOS CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

A teoria econômica defende que para a alocação eficiente de recursos é imperativo que os bens/serviços sejam devidamente precificados. Os problemas da precificação surgem quando há externalidades ou quando a questão não leva em consideração certos custos econômicos, como custos de oportunidade não monetários, custos de transação e custos de agência. No custo econômico, além do custo explícito, são considerados todos os custos essenciais à atividade, o custo econômico utiliza o custo implícito, incorrido quando não há gastos financeiro efetivo (PINTO, 2021 *apud* PINDYCK e RUBINFELD, 2013).

Os economistas tratam os custos de maneira diferente dos contadores que lidam com a apresentação do desempenho passado de uma organização; entretanto, os custos contábeis podem incluir na formulação diferentes linhas que não seriam contempladas na formulação dos custos econômicos, visto que os economistas têm interesse em alocar recursos escassos, ou seja, uma visão voltada para o futuro. Para *Pindyck e Rubinfeld* (2006), custos contábeis são desembolso correntes adicionadas os dispêndios de capital, como a depreciação de máquinas, já custos econômicos são despesas que um órgão ou instituição tem para utilizar os recursos econômicos, incluindo os custos de oportunidade.

Conforme explicado acima, parece que os custos contábeis diferem dos custos econômicos. Nesse sentido, em primeiro lugar, vale ressaltar que na contabilidade de custos a ênfase está nos custos que possuem liquidação efetiva, os custos históricos, além da mensuração da depreciação. Por outro lado, os custos econômicos enfatizam um custo de oportunidade onde não há gastos efetivo, pois representa o valor que seria utilizado em um insumo em sua melhor alternativa de uso.

De acordo com Rodrigues (2008, p. 68):

A diferença na apuração dos custos proporciona, conseqüentemente, a diferenças na apuração dos lucros entre a *managerial economics* e a *managerial accounting*. Sobre a mesma lógica, para o cálculo do lucro “econômico”, além dos custos explícitos utilizados para o cálculo do lucro “contábil”, devem ser incluídos os custos implícitos.

Por todas essas razões, verificou-se que há mais discrepâncias do que semelhanças entre teorias. Na contabilidade de custos, os gastos denominados custos explícitos, despesas correntes mais despesas por depreciação de capital, já na teoria dos custos econômicos, além dos custos explícitos, eles também agregam custos implícitos, custos relacionados ao uso de recursos econômicos. Por fim, eles não devem ser vistos como conhecimentos substitutos, mas como complementares e deve-se estimular a interação entre os dois.

## **9 TRANSPARÊNCIA NOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAIS**

Os conselhos de fiscalização profissionais como autarquias especiais atípicas, que auxiliam a Administração Pública, e que estão submetidos aos princípios constitucionais básicos e dentre eles, já mencionados no presente trabalho, o princípio da publicidade consubstanciado na Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. Para Souza, Oliveira e Colares (2013, p. 128) "com base nas formas de controle da Administração Pública, um elemento importante é a garantia na transparência dos atos praticados pelos governantes e a sua divulgação para a sociedade".

O principal objetivo da (LAI) é garantir o direito fundamental de acesso à informação, tendo como princípio geral a divulgação das informações de interesse público, a cultura da transparência e o controle social. Tendo isto posto, o Cofen editou Resolução nº 0576/2018 que aprovar o Manual de Acesso à Informação dos Conselhos Federal e Regionais de Enfermagem, em conformidade com a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e com o Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, regulamentando o acesso a informações nos termos do anexo da Resolução.

O acesso público à informação permite um acompanhamento mais próximo de motivos privados e políticos que interferem às vezes na tomada de decisões, fica claro que argumentos que se referem a direitos e obrigações constitucionais e apelam à eficiência distributiva não são suficientes para motivar os órgãos governamentais a aumentar a transparência.

O acesso à informação pública pode ser garantido através da prestação de serviços de informação aos cidadãos nos órgãos e entidades públicas, onde existam condições adequadas para servir e orientar o cidadão.

Segundo Santin e Frizon (2020), o princípio da transparência deve ser implementado de forma que as informações prestadas pela Administração Pública sejam claras e confiáveis. Devem informar sobre a realidade da ação executiva para que cada ente federado atinja as metas para as quais foi criado e utilize os recursos públicos de forma econômica e eficiente.

Por isso, é importante estimular a informação pública, devendo o relatório anual ser divulgado e publicado na Internet. É uma forma de melhorar o controle e a participação nas políticas públicas, e de legitimar o próprio governo, mas a verdade é que não parece fazer nenhum sentido, afinal, é claro que argumentos envolvendo direitos e deveres constitucionais, são insuficientes para incentivar as agências governamentais a realmente aumentar a transparência. Conforme já explicitado, essa interpretação é totalmente contraditória quando se quer garantir o direito fundamental do acesso à informação, tendo como princípio geral o interesse público na divulgação da informação, da cultura transparente e do controle social.

Como bem nos assegura Luciano, Wiedenhöft e Santos (2018), pode-se dizer que existem novas oportunidades, possibilitadas e facilitadas pelas tecnologias de informação e comunicação (TICs). O autor deixa claro que objetivo é criar valor público para os cidadãos através da disponibilização de informação e serviços, da eficiência e eficácia da prestação dessas informações e serviços, e da transparência e responsabilização das operações da Administração Pública.

Em todo esse processo, as organizações governamentais estão usando ferramentas sociais para comunicar assuntos públicos. Portanto, o objetivo de aumentar a transparência é usar esses meios para compartilhar conteúdos voltados para a conscientização cívica e/ou divulgação de informações que normalmente não são acessíveis em sites governamentais. Isso ocorre porque o engajamento cívico impulsiona a maior transparência por meio de ferramentas tecnológicas *on-line* desenvolvidas em conjunto com a sociedade.

A vigilância da sociedade por meio do acesso à informação pode desempenhar um papel poderoso para o Estado na identificação de desvios e na punição dos responsáveis. O advento das tecnologias de informação e comunicação (TIC) e o uso da *World Wide Web* proporciona uma ferramenta de baixo custo para atingir todos os públicos importantes para as atividades de monitoramento. Segundo o autor "a transparência exige a divulgação de todas as informações relevantes de maneira sistemática" (LUCIANO, WIEDENHÖFT e SANTOS, 2018, p. 284).

Essa questão está direta e essencialmente relacionada com a eficiência da distribuição dos recursos públicos destinados às atividades típicas de estado. Conforme explicado acima, recursos estes distribuídos por meio de processos de tomada de decisão, que no que lhe concerne dependem da disponibilidade de informações transparentes e fidedignas. Quanto menos completas forem as informações disponíveis, menos seguras serão as decisões tomadas e, portanto, maior será a probabilidade de comprometer a eficiência da alocação de recursos. A ineficiência pode surgir, por exemplo, quando os governantes tomam decisões com base na falta de informação, e as perdas econômicas podem afetar a sociedade como um todo.

Contudo, dado as tecnologias já implementadas para o acesso à informação, visto que, os conselhos de fiscalização profissionais, igualmente se submetem a LAI, como é dito por Reolon (2020, p. 64):

Veja-se que a LAI é a consubstanciação do princípio da publicidade, também de estirpe constitucional e, portanto, como salientado alhures, plenamente aplicado aos conselhos. Nada obstante, há que se reconhecer que a transparência requerida pela citada norma é bem mais abrangente ainda que normalmente se requer dos órgãos públicos quanto à necessária publicidade de seus atos.

O autor deixa claro, que os conselhos são financiados basicamente por tributos, um recurso público, tipificados com autarquias especiais devido às suas atividades de interesse público, então não se pode descartar que os conselhos se submetam a Lei de Acesso à Informação (LAI). Com base nesse entendimento, o Tribunal de Contas da União (TCU), em sua auditoria realizada e concluída em 2016, decidiu que os conselhos deveriam desenvolver procedimentos para verificar o conteúdo mínimo sobre sua atuação por meio do uso de TIC e informações através de seu *site* eletrônico.

Dessa forma, espera-se que os órgãos públicos facilitem o acesso público à informação, que criam valor público para os cidadãos por meio de tecnologia da informação e comunicação (TIC), ao cumprir a Lei de Acesso à Informação (LAI), que tem forte papel na salvaguarda do direito fundamental de publicidade, tendo esta os princípios gerais do interesse público na divulgação da informação, da cultura da transparência e do controle social. Nesse sentido, ao utilizar essas ferramentas de

baixo custo e aderir às normas existentes, as tomadas de decisões tem potencial para alcançar maior eficiência na alocação de recursos.

## 10 EFICIÊNCIA NOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL

A eficiência pode ser conceituada como medidas flexíveis para reduzir os processos produtivos e estatais e os custos sociais privados e públicos. Implica a busca extrema de resultados, a legitimidade do poder executivo (público e privado) em detrimento dos meios e procedimentos para a obtenção dos resultados desejados (econômicos e de produtividade). Estes devem ser mantidos o mais baixo possível, de modo a fazê-lo com o menor custo possível (ROCHA, 2019).

Os Conselhos de Fiscalização Profissional na qualidade autarquias especiais atípicas, que cooperam com a Administração Pública têm na eficiência o suporte para se atingir os rendimentos esperados, pois como setor público têm de apresentar resultados reais nas suas ações. Curiosamente, a eficiência não depende apenas dos resultados apresentados, mas também do comprometimento do corpo funcional. No entanto, a eficiência exige que os gestores públicos tenham uma relação clara de custo-benefício em termos de uso e produtividade dos recursos econômicos (REOLON, 2020).

Curiosamente, conforme explicado acima, a eficiência está, na verdade, relacionada a meios e métodos, uma medida da proporção de recursos usados para atingir um objetivo, e pode se referir à capacidade de seguir rotinas e manuais (fazer as coisas da maneira certa). Mas indo além, na análise econômica, a preocupação se volta para uma medida de desempenho que compara o que foi produzido com o que poderia ter sido produzido com os mesmos recursos. Assim, a eficiência de uma unidade de produção é uma comparação dos parâmetros reais observados com os parâmetros ideais da relação entre insumos (*input*) e produtos (*output*).

Um processo produtivo é caracterizado por atividades que utilizam uma determinada quantidade de recursos para produzir certa quantidade de produtos. Na teoria econômica os processos produtivos, que podem ser expressos por uma função de produção, representam relações de recursos e produtos de uma organização. As funções de produção são as bases da análise de eficiência. Considerações em torno dessas funções visam a definir relações entre insumos e produtos; essas relações são denominadas “retornos de escalas” (NOGUEIRA, OLIVEIRA, *et al.*, 2012, p. 1326).

Por fim, pode-se concluir que eficiência são medidas que visam reduzir os custos dos processos produtivos em função de medidas e procedimentos para obter os resultados econômicos e de produtividade desejados. Assim, é indiscutível que os Conselhos de Fiscalização Profissionais, enquanto autarquias especiais atípicas, que assistem a Administração Pública, têm na eficiência o suporte para se atingir os rendimentos esperados.

No sentido de uma mentalidade econômica, eficiência é a comparação dos parâmetros reais observados com os parâmetros ideais da relação entre insumos (*inputs*) e produtos (*outputs*), ou seja, determinar o que foi produzido com o que poderia ser produzido usando os mesmos recursos da unidade de produção, em um processo produtivo que se caracteriza por atividades que utilizam certa quantidade de recursos para produzir determinada quantidade de produtos.

## 11 METODOLOGIA

Podemos conceituar pesquisa como uma série de ações voltadas para a descoberta de novos conhecimentos em um determinado campo. Portanto, deve-se assumir que uma parte importante qualquer estudo é a coleta de dados, todavia, os pesquisadores devem buscar informações diligentemente. Segundo Gil (2008), esta é, sem dúvida, um estudo de literatura documental, uma técnica de coleta de dados obtidos indiretamente que pode fornecer dados em quantidade e qualidade suficientes.

Diretamente, a pesquisa básica visa gerar novos conhecimentos científicos para o progresso da ciência sem qualquer aplicação prática previsível, é uma pesquisa puramente teórica. Para Marconi e Lakatos (2009, p. 157) "pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico [...]".

Para melhor explorar este estudo, observou-se que ele foi classificado como estudo exploratório, pois foi desenvolvido para fornecer uma visão geral de um determinado fato. E explicativo, pois segundo Gil (2008) têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

Como estudo exploratório, este tema foi escolhido por ser tão relevante que esclarecimentos e demarcações são necessários, exigindo procedimentos como revisão de literatura, discussão com especialistas etc. Tem como objetivo fornecer uma visão geral do tema proposto e desenvolver, esclarecer e revisar conceitos e ideias com vistas a formular questões mais precisas ou hipóteses pesquisáveis para pesquisas futuras.

Método é um meio para um fim, e um método científico é um conjunto de regras básicas para desenvolver uma experiência, gerar novos conceitos, corrigir e integrar o conhecimento existente. Neste trabalho, o método que fornecem a base lógica para a investigação, conceituando assim por Gil (2008) como um método dedutivo

hipotético, que combina observação cuidadosa e habilidosa com intuição científica experimental.

Devido à utilização de revisões de literatura com base em registros de livros, artigos científicos e na interpretação das fontes bibliográficas exploradas, utiliza-se uma abordagem qualitativa dos dados. Dessa forma, conforme citado acima, a base da pesquisa é um problema, e há uma categoria de raciocínio hipotético-dedutivo.

Levantamento bibliográfico é um levantamento de todas as bibliografias registradas sobre um determinado assunto. Isso significa pesquisar/selecionar textos compatíveis com o tema escolhido para fundamentar as afirmações e interpretações a serem desenvolvidas. Também realizamos pesquisa documental, sendo este um tipo de pesquisa que utiliza fontes originais/primárias, ou seja, dados e informações que não foram processados cientificamente e/ou analiticamente. De acordo com Marconi e Lakatos (2009, p. 174) "a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias".

Dado à utilização de documentos disponíveis nos *sítes* dos nove Conselhos Regionais de Enfermagem, em especial o Relatório de Gestão do período intermitente de 2019 a 2020, notou-se que a pesquisa será documental, dessa forma será possível realizar o levantamento da situação atual para realizar a análise. Apoiado em revisões de literatura baseadas em registros de livros, artigos científicos etc.

O procedimento utilizado para a realização da coleta de dados foi a coleta documental dos dados de fontes primárias encontradas nos relatórios de gestão dos Conselhos Regionais de Enfermagem dos estados da região nordeste no período acima destacado. Gerando assim próprios conjuntos de informações para que se possa ter uma metodologia mais bem adaptada aos objetivos específicos.

De acordo com Fonseca (2012, p. 22):

A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois. São compiladas pelo autor.

Para realizar este estudo, utilizamos fontes primárias, porque temos dados que não estudamos, e fontes secundárias, devido à pesquisa e coleta de informações bibliográficas com base nos temas de pesquisa.

De início foi realizado uma pesquisa documental nos sítios dos 09 (nove) Conselhos Regionais de Enfermagem dos estados da região Nordeste do Brasil, com *download* dos relatórios de gestão do recorte temporal de 2019 a 2020, para fazer uma tabulação dos dados de custos aplicados ao setor público na atividade de fiscalização deles.

Para as conclusões deste trabalho, informações sensatas foram obtidas por meio da análise de relatórios gerenciais para o período de 2019 a 2020, examinando uma amostra populacional do estudo composta por 100% dos conselhos regionais de enfermagem da região nordeste do Brasil, 09 (nove) Conselhos e 17 (dezessete) relatórios, com exceção do Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Norte - Coren-RN não disponibilizou relatório de gestão de 2020 no seu sítio institucional.

Os relatórios de gestão são documentos oficiais disponibilizados nos sítios institucionais de cada Coren, <http://ouvidoria.cofen.gov.br/coren-xx1/transparencia/prestacoes-de-contas/>, que serão encaminhados ao Conselho Federal de Enfermagem – Cofen, assim como ao Tribunal de Contas da União – TCU por força da legislação de que se trata o tema.

De maneira geral, o objetivo dessa coleta documental era observar e analisar, entre outros aspectos, como estão dispostos os dados de Custos Aplicado ao Setor Público nos Relatórios de Gestão dos 09 (nove) Conselhos Regionais de Enfermagem dos estados da região Nordeste do Brasil, em especial na atividade finalística de fiscalização, para verificar o nível de transparência dessas informações e se elas podem ser claramente compreendidas.

---

<sup>1</sup> Sigla do estado

## 12 ESTUDO DE CASO

A lei 5.905 de 12 de julho de 1975, que dispõe sobre a criação dos Conselhos Federal e Regionais de Enfermagem e dá outras providências, é o marco inicial de incentivo desta pesquisa, e seus normativos posteriores, como a Resolução Cofen nº 340 de 2008, que estabelece normas e princípios de Administração Financeira e Contábil, aplicáveis ao Sistema COFEN/COREN's, a Resolução Cofen nº 0504 de 2016 que cria e normativa as prestações de contas dos dirigentes e demais responsáveis por atos de gestão administrativa e financeira das autarquias integrantes do Sistema Cofen/Conselhos Regionais e pôr fim a Instrução Normativa nº 84 de 2020 que estabeleceu normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da Administração Pública federal.

O escopo deste estudo foi o total de 09 (nove) conselhos, e 17 (dezesete) relatórios, com exceção do Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Norte-Coren-RN, que em seu sítio institucional, não disponibilizou o relatório de gestão do ano de 2020. Para examinar os dados de custos aplicado ao setor público nos relatórios de gestão, especialmente durante as atividades de fiscalização, observando o nível de transparência dessas informações e se podem ser claramente compreendidas.

Portanto, a realização deste estudo teve como amostra a totalidade (100%) dos Conselhos Regionais de Enfermagem da região Nordeste, totalizando 09 (nove) Coren's, e do total de 18 (dezoito) Relatórios de Gestão, de lapso temporal dos anos de 2019 a 2020, foram alcançados 17 (dezesete) relatórios de gestão, o que nos dar uma monta de (94,44%), todos eles obtidos nos seus sítios institucionais.

O estudo do pesquisador teve objetivo de colaborar com a comunidade acadêmica universitária buscando explicar como estão dispostos os dados de Custos Aplicado ao Setor Público nos Relatórios de Gestão, em especial na atividade finalística de fiscalização dos Conselhos Regionais de enfermagem dos nove estados da região Nordeste. Assim, o valor gasto em atividades de fiscalização previsto no relatório de gestão foi apurado e comparado com os níveis de serviço

recolhidos no relatório. Para tanto, devem ser obtidas unidades de medida comparáveis e auditáveis para verificar a eficiência, eficácia e efetividade das atividades de fiscalização e os custos nelas aplicados, e se são realizadas de forma transparente e compreensível.

## 13 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo foi realizado por meio da coleta de dados fornecidos nos Relatórios de Gestão dos Conselhos Regional de Enfermagem do Nordeste. O escopo do estudo compreendeu um intervalo de 02 (dois) anos incluindo 2019 e 2020 para 09 (nove) Conselhos Regionais de Enfermagem, resultando em um total de 17 (dezesete) relatórios gerenciais, ressalta-se que o Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Norte – Coren-RN não disponibiliza relatório de gestão de 2020 em seu sítio institucional, até a data final da coleta de dados.

Devido à interpretação dos dados pelo autor, foi utilizada uma abordagem qualitativa. O método de análise escolhido é a dedução hipotética porque se destina a evidenciar a hipótese do problema. Sua classificação é exploratória devido à intensa busca na literatura. Usando dados fornecidos nos Relatórios de Gestão dos Conselhos Regional de Enfermagem do Nordeste como ferramentas de coleta de dados para pesquisa.

Os relatórios de gestão são documentos oficiais disponibilizados nos sítios institucionais de cada Coren, <http://ouvidoria.cofen.gov.br/coren-xx<sup>2</sup>/transparencia/prestacoes-de-contas/>, que serão encaminhados ao Conselho Federal de Enfermagem – Cofen, assim como ao Tribunal de Contas da União – TCU por força da legislação de que se trata o tema.

Inicialmente, para uma melhor contextualização dos dados obtidos nos Relatórios Gerenciais, observou-se quais dados estão disponíveis para análise, com base na Resolução Cofen nº 617/2019, que atualiza o Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem [...], as principais categorias de serviços prestados pelos departamentos de fiscalização são as seguintes:

- Fiscalizações planejadas realizadas;
- Fiscalizações de retorno realizadas e dentro do prazo;

---

<sup>2</sup> Sigla do estado.

- Número total de denúncias atendidas pela fiscalização;
- Instituições com atividades educativas produzidas pelo conselho regional em razão da fiscalização.

O Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem menciona que a Gestão do Conselho Regional deverá prever em seu Plano Plurianual - PPA ações estratégicas destinadas à atividade finalística de fiscalização. Com isso deve-se programar o orçamento anual de modo a destinar, minimamente, valor percentual de 20% (vinte por cento) da receita líquida, a fim viabilizar a execução do planejamento de tais ações. A seguir apresentaremos uma tabela com os valores de receitas orçado para os períodos de 2019 a 2020.

<b>Regional</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
<b>Coren-AL</b>	R\$ 4.354.916,07	R\$ 4.363.474,00
<b>Coren-BA</b>	R\$ 25.453.000,00	R\$ 29.000.000,00
<b>Coren-CE</b>	R\$ 14.150.000,00	R\$ 15.000.000,00
<b>Coren-MA</b>	R\$ 9.141.335,21	R\$ 8.892.824,90
<b>Coren-PB</b>	R\$ 7.240.200,00	R\$ 8.425.400,00
<b>Coren-PE</b>	R\$ 15.404.125,78	R\$ 16.805.553,35
<b>Coren-PI</b>	R\$ 9.883.586,14	R\$ 7.415.141,54
<b>*Coren-RN</b>	R\$ 6.898.414,51	R\$ -
<b>Coren-SE</b>	R\$ 3.850.738,25	R\$ 4.100.616,46

Tabela 1 - Receitas Orçamentárias  
Fonte: Autor (2022)

A figura 01 mostra os estados com os maiores orçamentos da região, destacando os orçamentos dos estados da Bahia com R\$ 25.453.000,00 para 2019 e R\$ 29.000.000,00 para 2020; Pernambuco com R\$ 15.404.125,78 para 2019 R\$ e 16.805.553,35 para 2020 e; Ceará com R\$ 14.150.000,00 para 2019 R\$ 15.000.000,00 para 2020.

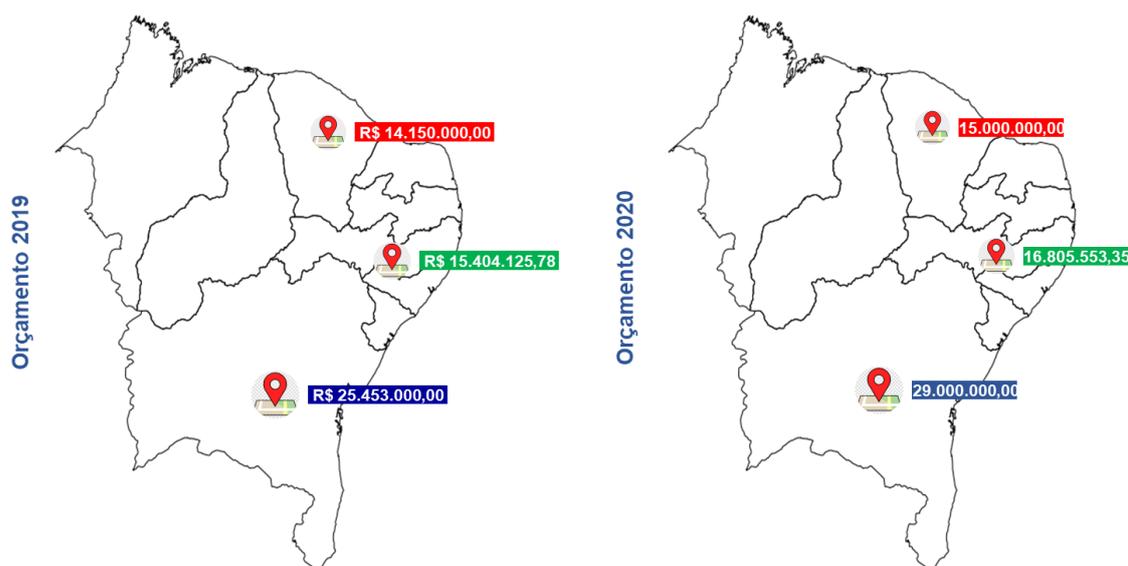


Figura 1- Receitas Orçamentárias  
Fonte: Autor (2022)

A tabela 02, nos mostra um panorama dos valores destinados a atividade de fiscalização segundo o Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem aplicando o percentual de 20% ao orçamento de receita fixado na tabela 01, dados de gastos com a atividade de fiscalização obtidos nos Relatórios de gestão para os anos de 2019 e 2020, assim como as ações de fiscalizações<sup>3</sup>, e custo unitários dados da razão entre os gastos com a atividade de fiscalização dividido pelo total das ações de fiscalização para cada ano.

	Receitas Orçamentárias destinadas a atividade de fiscalização (20%)			Gastos com a atividade de Fiscalização			Ações de Fiscalização			Custos unitário		
	2019	2020	variação %	2019	2020	variação %	2019	2020	variação %	2019	2020	variação %
Coren-AL	870.983,21	872.694,80	0,20%	3.225,32	656.974,24	20269,27%	237	167	-29,54%	13,61	3.933,98	28805,05%
Coren-BA	5.090.600,00	5.800.000,00	13,94%	5.031.407,00	4.817.936,77	-4,24%	1505	802	-46,71%	3.343,13	6.007,40	79,69%
Coren-CE	2.830.000,00	3.000.000,00	6,01%	0,00	0,00	0,00%	835	917	9,82%	0,00	0,00	0,00%
Coren-MA	1.828.267,04	1.778.564,98	-2,72%	0,00	0,00	0,00%	461	410	-11,06%	0,00	0,00	0,00%
Coren-PB	1.448.040,00	1.685.080,00	16,37%	874.818,91	1.086.292,68	24,17%	729	617	-15,36%	1.200,03	1.760,60	46,71%
Coren-PE	3.080.825,16	3.361.110,67	9,10%	2.295.468,19	2.295.468,19	0,00%	875	2004	129,03%	2.623,39	1.145,44	-56,34%
Coren-PI	1.336.982,14	1.483.028,31	10,92%	872.880,30	1.011.736,36	15,91%	691	712	3,04%	1.263,21	1.420,98	12,49%
Coren-RN	1.379.682,90	0,00	-100,00%	1.084.076,65	1.263.538,10	16,55%	915	0	-100,00%	1.184,78	0,00	-100,00%
Coren-SE	770.147,65	820.123,29	6,49%	466.448,58	900.975,43	93,16%	76	37	105,41%	2.606,72	11.854,94	354,78%

Tabela 2 – Visão geral de dados coletados nos relatórios de gestão  
Fonte: Autor (2022)

<sup>3</sup>Resolução Cofen nº 617/2019.

Para uma melhor visualização demonstraremos cada um dos quatro itens de forma gráfica.

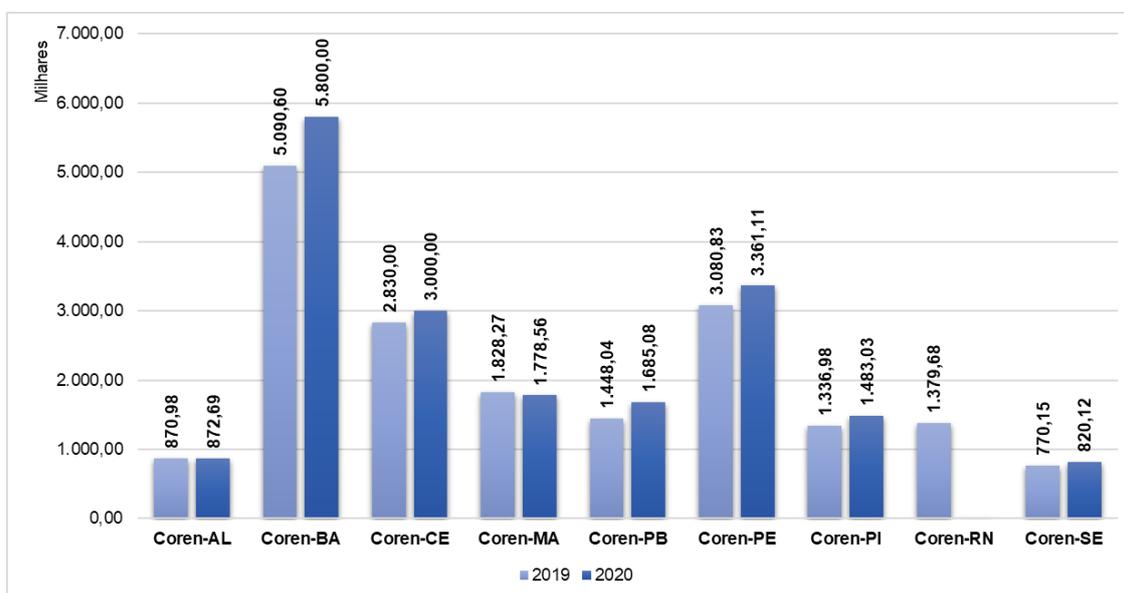


Gráfico 1 - Receitas Orçamentárias destinadas a atividade de fiscalização (20%)

Fonte: Autor (2022)

O gráfico 01 também evidencia que os Conselhos regionais com maior aplicação continuam sendo Bahia com R\$ 5.090.600,00 para 2019 e R\$ 5.800.000,00 para 2020; Pernambuco com R\$ 3.080.825,16 para 2019 R\$ e 3.361.110,67 para 2020 e; Ceará com R\$ 2.830.000,00 para 2019 R\$ 3.000.000,00 para 2020 e suas variação está assim estruturada.

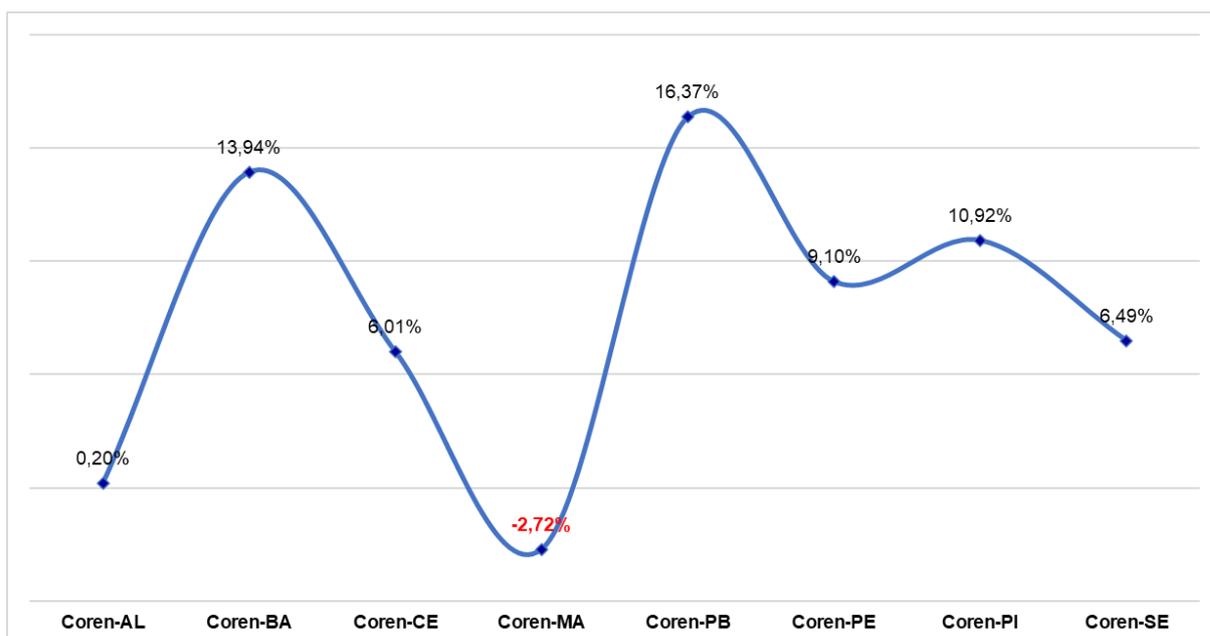


Gráfico 2 - Variação % das receitas destinadas a atividade de fiscalização

Fonte: Autor (2022)

Ressalta-se que todos os Conselhos Regionais de Enfermagem da Região Nordeste tiveram variação percentual positiva, com exceção do Coren-MA, que apresentou redução de -2,72% na aplicação da receita destinada para atividades de fiscalização, que o Coren-RN ainda não disponibilizou em seu sítio institucional dados para o exercício de 2020, não garantindo assim o direito fundamental de acesso à informação.

Já no que diz respeito aos gastos com a atividade de Fiscalização, o gráfico 03 evidencia os regionais com maior volume de aplicação são o Coren-BA com R\$ 5.031.407,00 (cinco milhões trinta e um mil quatrocentos e sete reais) para o ano de 2019 e R\$ 4.817.936,77 (quatro milhões oitocentos e dezessete mil novecentos e trinta e seis reais e setenta e sete centavos) para o ano de 2020, Coren-PE com R\$ 2.295.468,19 (dois milhões duzentos e noventa e cinco mil quatrocentos e sessenta e oito reais e dezenove centavos) para o ano de 2019 e R\$ 2.295.468,19 (dois milhões duzentos e noventa e cinco mil quatrocentos e sessenta e oito reais e dezenove centavos) para o ano de 2020 e Coren-RN com R\$ 1.084.076,65 (um milhão oitenta e quatro mil e setenta e seis reais e sessenta e cinco centavos) para o ano de 2019 e

R\$ 1.263.538,10 (um milhão duzentos e sessenta e três mil quinhentos e trinta e oito reais e dez centavos) para 2020<sup>4</sup>.

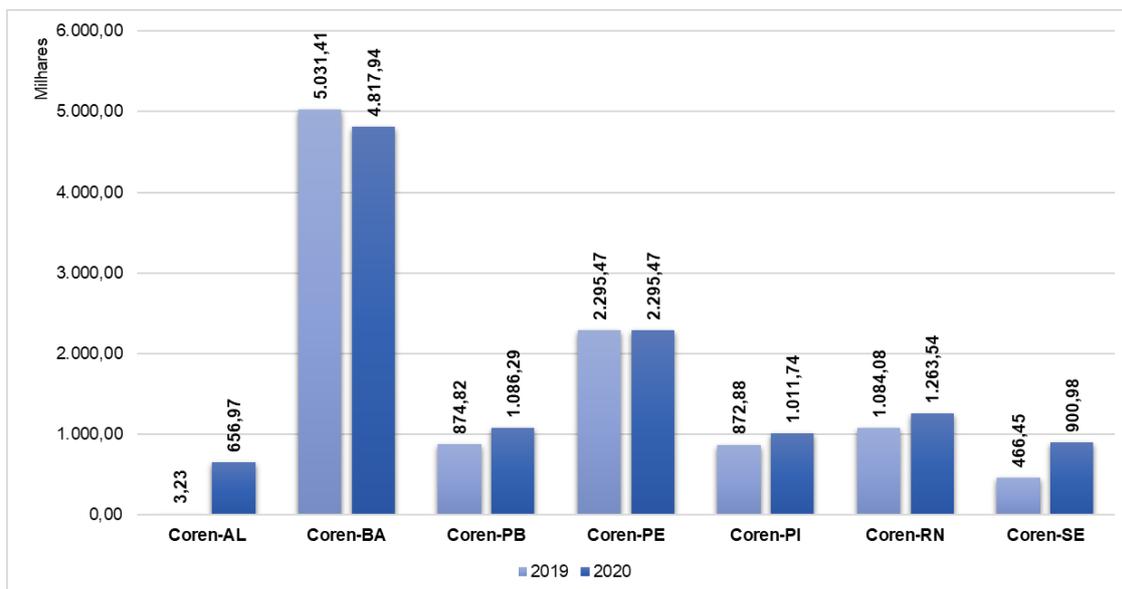


Gráfico 3 - Gastos efetivos com a atividade de fiscalização

Fonte: Autor (2022)

Os Conselhos Regionais do Ceará e Maranhão não disponibilizaram dados sobre os gastos das atividades de fiscalização em 2019 e 2020, respectivamente, em seus relatórios de gestão.

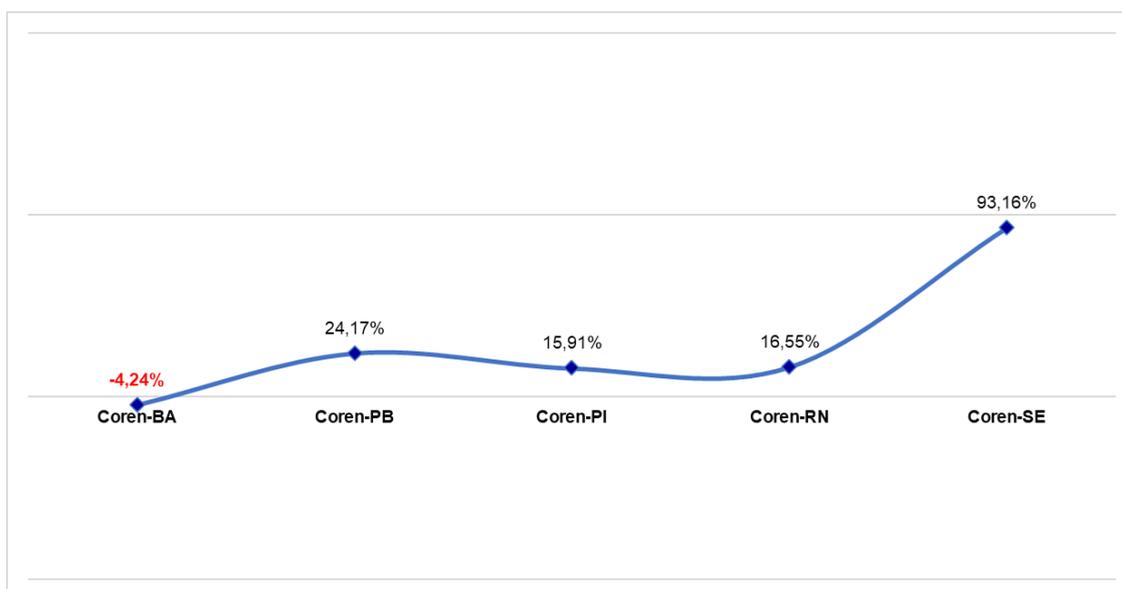


Gráfico 4 – Variação % dos gastos efetivos com a atividade de fiscalização

Fonte: Autor (2022)

<sup>4</sup> Dados encontrados no relatório de gestão 2019.

O gráfico 04 mostra a variação entre os exercícios de 2019 e 2020 com os gastos com a atividade de fiscalização, sendo bastante evidenciado o crescimento da aplicação de recursos do Coren-SE com uma flutuação de 93,16%.

Os gráficos 05 e 06, mostra melhor contextualização dos dados obtidos nos Relatórios Gerenciais e sua variação nos anos de 2019 e 2020 respectivamente, observou-se quais dados estão disponíveis para análise, com base na Resolução Cofen nº 617/2019, que atualiza o Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem [...], as principais categorias de serviços prestados pelos departamentos de fiscalização são as seguintes:

- Fiscalizações planejadas realizadas;
- Fiscalizações de retorno realizadas e dentro do prazo;
- Número total de denúncias atendidas pela fiscalização;
- Instituições com atividades educativas produzidas pelo conselho regional em razão da fiscalização.

Para fins deste estudo, conceituamos as ações de fiscalização como a soma do número de serviços realizados pelas unidades administrativas.

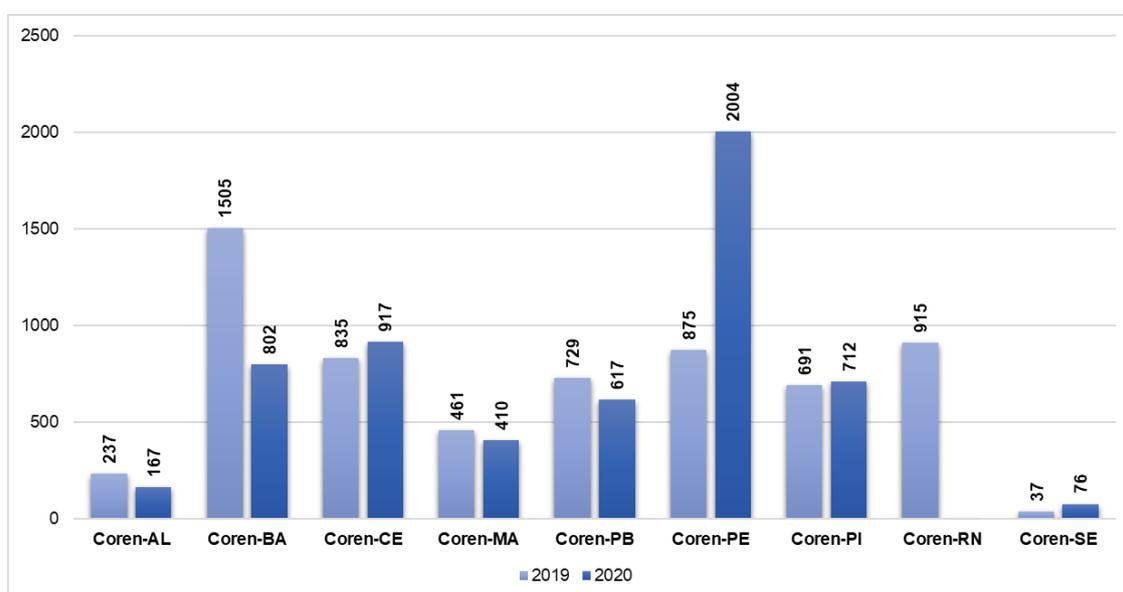


Gráfico 5 - Ações de Fiscalização  
Fonte: Autor (2022)

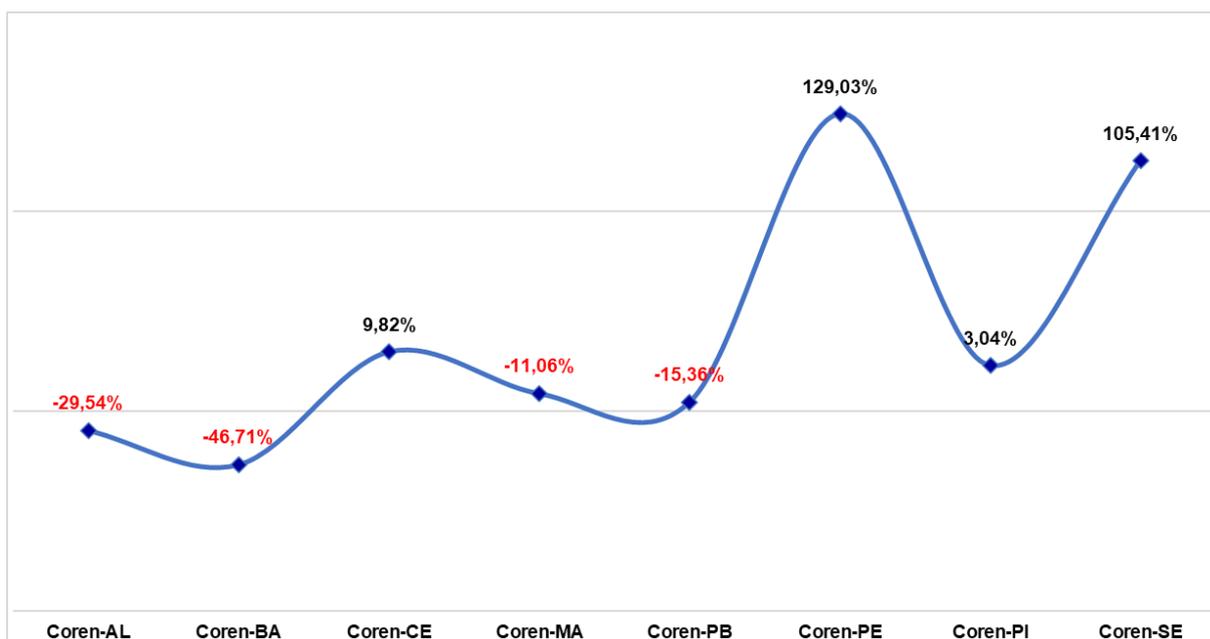


Gráfico 6 – Variação % das ações de fiscalização

Fonte: Autor (2022)

A importância de conceituar ações de fiscalização é avaliar a eficiência do uso de recursos comuns, fornecendo um método para avaliar sistematicamente as relações.

O gráfico 07 visa mostrar o uso de informações de custos comparáveis como referência para avaliar a eficácia do uso dos recursos públicos pelos gestores.

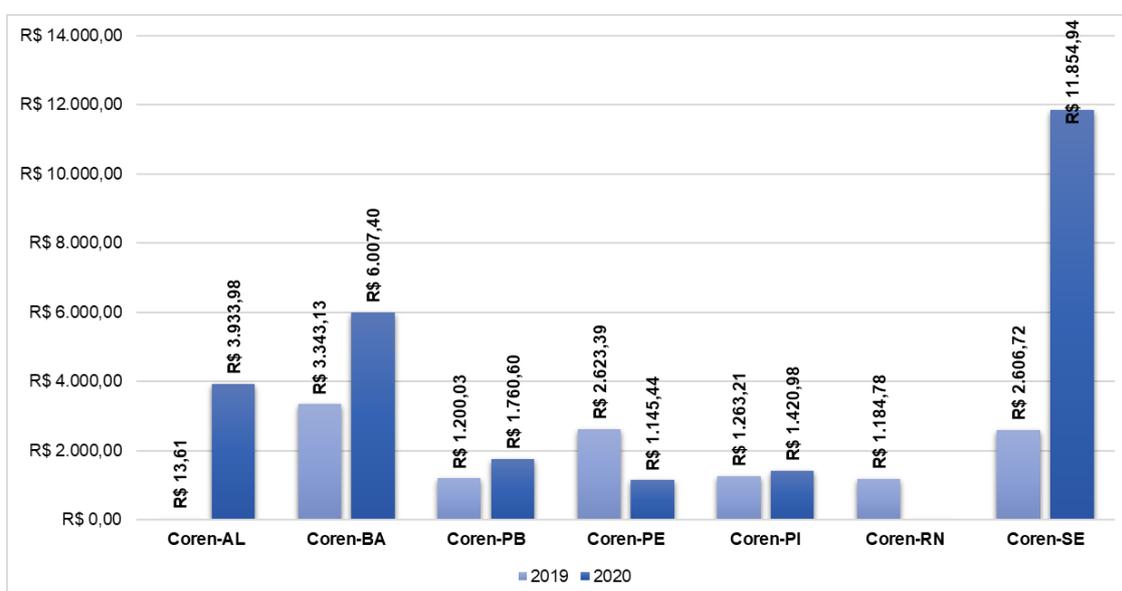


Gráfico 7 - Custos anuais unitário das ações de fiscalização

Fonte: Autor (2022)

No gráfico acima tem como base o modelo teórico/conceitual proposto na premissa de que as informações de custos do setor público devem ter fidedignidade e comparabilidade como características essenciais. No entanto não temos condições de avaliar qual Conselho Regional tende a ser o mais eficiente dado as singularidades de recursos orçamentários de cada um. Todavia, levando em consideração o modelo teórico/conceitual proposto, visualizamos que o mais eficiente seria aquele que tendesse a gastar menos recursos, neste caso o Coren-AL para o exercício de 2019, e o que teria menor tendência a eficiência seria o Coren-SE para ano fiscal 2020.

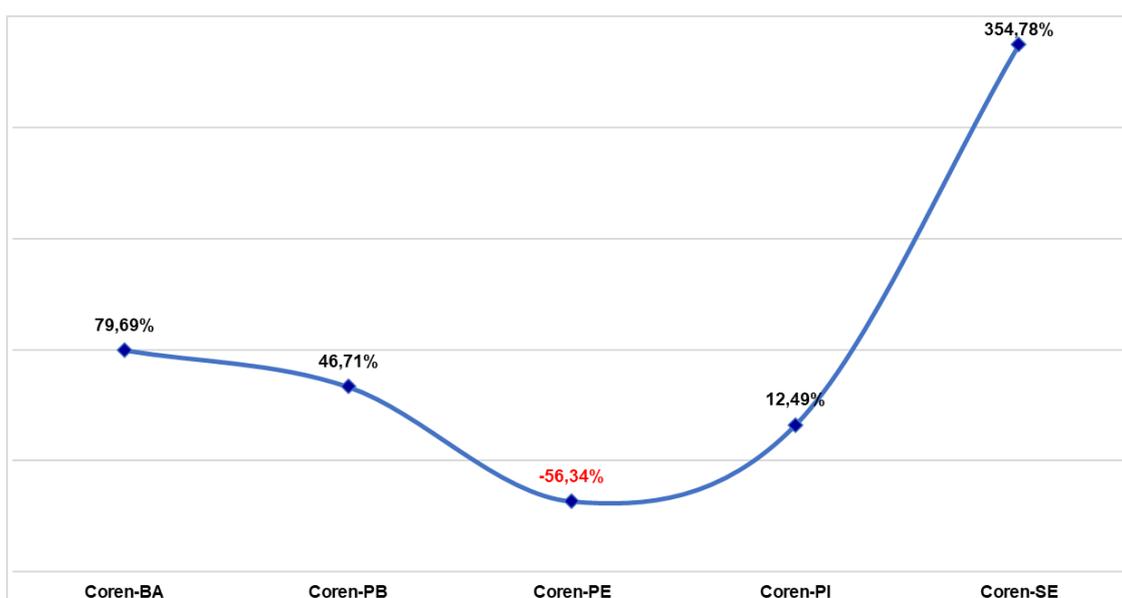


Gráfico 8 – Variação % dos custos anuais unitários  
Fonte: Autor (2022)

O gráfico 08 mostra as diferenças de custo unitário para 2019-2020 e destaca o Coren-PE como aquele que teve a maior redução de custo unitário, isso seria uma tentativa de melhorar a eficiência? Este ensaio não esgota a metodologia, mas procura estimular o uso de informações sobre custos comparáveis como referência para avaliar a eficácia do uso de recursos públicos pelos gestores.

## 14 CONCLUSÃO

A realização deste estudo possibilitou analisar como foram organizadas as informações de custos utilizadas pelo setor público nas atividades de fiscalização dos Conselhos Regional de Enfermagem do Nordeste. É importante destacar a rápida utilização das informações de custos do setor público, devido à simplicidade de geração e utilização, pois sua organização permite uma leitura fácil e intuitiva, facilitando a disseminação das informações e proporcionando aos gestores públicos a possibilidade de utilizar as informações em recursos públicos e tomem as melhores decisões na execução.

De modo geral, os dados de custos aplicado ao setor público fornecidos nos relatórios de gestão dos nove conselhos profissionais, especialmente os Coren's do Nordeste, precisam serem mais claros e objetivos, para que as informações de custos do setor público estudadas no modelo sejam mais confiáveis e comparáveis, permitindo que os gestores públicos tomem decisões ótimas no uso de recursos públicos e fortalecendo o processo de *accountability*.

Ressalte-se que os Conselhos de Fiscalização de Profissionais são autarquias federais *sui generis*, e por estar inserido um ambiente extremamente complexo, delimitados por diplomas legais, no qual só no ano de 2010 foi instituído pela Instrução Normativa - TCU nº 63, atualizada no ano de 2013 pela Instrução Normativa - TCU nº 72, e sendo a norma vigente a partir de 2020 a Instrução Normativa - TCU nº 84, que estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores da Administração Pública Federal.

Já no tocante a normalização interna, e em especial a que regula a atividade de fiscalização, objeto deste trabalho temos a Resolução Cofen nº 617 de 2019. Os CFP's estão sendo obrigados a uma transformação na forma de apresentação dos dados em seus relatórios gerenciais.

Para tanto foi realizado um levantamento de dados nos Relatórios de gestão dos 09 (nove) Conselhos Regionais de Enfermagem da Região Nordeste, buscando informações de gastos com a atividade de fiscalização e os principais processos

produtivos enumerados no Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais.

Como a pesquisa não é exaustiva e contribui para a resolução do problema, acreditamos que alguns pontos podem contribuir para melhorar a qualidade das informações de custos do setor público:

- Tornar mais transparente e fidedigno as informações nos Relatórios de Prestação de Contas e no Relatório Anual de Gestão;
- Aprofundar as pesquisas relacionadas ao tratamento das variáveis que compõem as informações de custos, em especial a composição dos gastos com pessoal e a composição dos dados relacionados à estrutura do manual de fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais, e;
- Avaliar o impacto da introdução de informações de custos no processo decisório dos gestores públicos.

Nesse sentido, para o processo decisório dos administradores públicos, melhorar a disponibilização de dados nos Relatórios de Prestação de Contas e no Relatório Anual de Gestão, melhorar a qualidade das informações, torná-las mais fidedigna, claras e objetiva, de forma a atender as normativas internas e externas que compõem o Sistema Cofen/Conselhos Regionais.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Vinícius D. C. A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho. **ENAP Escola Nacional de Administração Pública**, Brasília, mar. 2002.

AUGUSTINHO, Sonia M.; LIMA, Isaura A. D. A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, Curitiba, dez. 2012. 76-88.

BEVIR, Mark. Governança democrática: uma genealogia. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, jun. 2011. 103-114.

BORGES, Thiago B.; MARIO, Pouri D. C.; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, abr. 2013. 469-491.

BOTELHO, Brenno C.; LIMA, Diana V. D. Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, dez. 2015. 68-83.

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

BRASIL. Lei nº 5.905, de 12 de julho de 1973. **Dispõe sobre a criação dos Conselhos Federal e Regionais de Enfermagem e dá outras providências**, Brasília, jul. 1973.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.**, Brasília, mai. 2000.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos**, Brasília, nov. 2011.

BRASIL. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. **Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição**, Brasília, mai. 2012.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de nov. de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.**, Brasília, DF, nov. 2017.

CABELLO, Otávio G.; BILANCIERI, Marcos V.; AZEVEDO, Ricardo R. D. Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, set-dez. 2019. 5-17.

CAMILO, Silvio P. O.; YAMAGUCHI, Cristina K.; MANENTI, Rosana V. A. Práticas de governança pública municipal: análise informacional dos sítios eletrônicos em portais de transparência. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v. 20, p. 8-23, dez. 2018.

CANÇADO, Airton C.; TAVARES, Bruno; DALLABRIDA, Valdir R. Gestão Social e Governança Territorial: interseções e especificidades teórico-práticas. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté, v. 9, n. 3, p. 313-353, dez. 2013.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CHAN, James L. As NICSPs e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, jan-abr. 2010. 1-17.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 1.366/11. **Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**, Brasília, nov. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM - COFEN. Resolução Cofen nº 340/2008. **Institui no âmbito do sistema COFEN/COREN o regulamento da administração financeira e contábil e manuais de normas e procedimentos de protocolo, processo e arquivo e de suprimento de fundos – concessão, aplicação e prestação de contas**, Brasília, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM - COFEN. Resolução Cofen nº 0504/2016. **Institui os procedimentos de prestação de contas do Sistema Cofen/Conselhos Regionais**, Brasília, jan. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM - COFEN. Resolução Cofen nº 576/2018. **Aprovar o Manual de Acesso à Informação dos Conselhos Federal e Regionais de Enfermagem**, Brasília, jul. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM – COFEN. Resolução Cofen nº 617/2019. **Atualiza o Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem, o quadro de Irregularidades e Ilegalidades e dá outras providências**, Brasília, out. 2019.

DANTAS, José M. M. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. Tese (Tese em contabilidade) - UnB/UFPB/UFRN. Brasília, p. 184. 2013.

EMPINOTTI, Vanessa L.; JACOBI, Pedro R.; FRACALANZA, Ana P. Transparência e a governança das águas. **Estudos Avançados**, São Paulo, 2016. 63-75.

FARIAS, Ivaneide F. *et al.* Contabilidade aplicada ao setor público: o estado da arte da produção de dissertação e teses brasileiras. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, dez. 2017. 89-105.

FERNANDES, Felipe N. A criação de conselhos profissionais e a delegação da atividade de fiscalização de profissões regulamentadas. **Jus Navigandi**, Teresina, 2012. 67-82.

FILHO, João E. B. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FONSECA, Regina C. V. D. **Metodologia do trabalho científico**. 1ª. ed. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

FONTES, José I. D. O.; OLIVEIRA, Thiago D.; GURGEL, André M. Avaliação do sistema de informação de custos em uma instituição federal de ensino: propostas de melhorias e aplicabilidade. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, ago. 2020. 39-59.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOLANDA, Victor B. D.; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

LIMA, Mícarla D. M. Fiscalização do exercício profissional dos/as assistentes sociais e suas peculiaridades. **Temporalis**, Brasília, 11 jun. 2018. 320.

LOBATO, Anderson O. C. Política, constituição e justiça: os desafios para a consolidação das instituições democráticas. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, nov. 2001. 45-52.

LUCIANO, Edimara M.; WIEDENHÖFT, Guilherme C.; SANTOS, Fábio P. D. Análise da accountability no instituto de previdência municipal dos servidores públicos do município de Viçosa/ MG. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, out-dez. 2018.

LÚCIO, Magda D. L.; DANTAS, José M. M. Gestão, custos e governança pública - desenvolvimento nacional baseado em public intelligence (PI). **Revista NAU Social**, Salvador, abr. 2019. 92-101.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese (Tese em economia, administração e Contabilidade) - USP. SÃO PAULO, p. 221. 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor B. D. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro, ago. 2010. 791-820.

MARASSI, Rodrigo B.; FASOLIN, Luiza B.; KLANN, Roberto C. O ensino de teoria da contabilidade no Brasil após o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade sob a ótica dos docentes do estado do Paraná. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, ago. 2018. 18-41.

MARCONI, Marina D. A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARQUES, Pauliane V. D. S. B. *et al.* Governança nas Universidades Federais do Brasil segundo o “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” do Tribunal de Contas da União. **Controle**, Fortaleza, v. 18, p. 164-196, dez. 2020.

MENESES, Anelise F. D.; MAPURUNGA, Patrícia V. R. A Contribuição das Alterações Promovidas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o Efetivo Exercício do Controle Externo pelos Tribunais de Contas. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, Fortaleza, dez. 2016. 83-108.

MORAES, Daiane R. *et al.* A nova contabilidade pública: instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas. **Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações**, Santo Ângelo, jan/jun. 2018. 20-31.

NOGUEIRA, José M. M. *et al.* Estudo exploratório da eficiência dos Tribunais de Justiça estaduais brasileiros usando a Análise Envoltória de Dados (DEA). **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, Out 2012. 1317-1340.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

PINTO, Silvana C. **Os custos da evasão de discentes das universidades brasileiras na modalidade de ensino presencial: Uma Perspectiva de Custos Contábeis e Custos Econômicos**. Dissertação (Dissertação Ciências Contábeis) - Unisinos. Porto Alegre, p. 139. 2021.

REIS, Luciano G. D.; RIBEIRO, Priscila A.; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. Florianópolis, p. 3. 2005.

REOLON, Jaques F. **Conselhos de Fiscalização**. 2ª. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, jul. 2010. 959-992.

RIOS, Roger R. *et al.* Laicidade e Conselho Federal de Psicologia: Dinâmica Institucional e Profissional em Perspectiva Jurídica. **www.scielo.br/pcp**, 2017. ISSN 1982-3703. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/pcp/a/jzKRYvphRJgWMzwfdNJ8rsF/?lang=pt#>. Acesso em: 15 out. 2021.

ROCHA, Manoel I. C. Administração pública, princípio da eficiência e administração gerencial. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, Goiânia, Jan/Jun 2019. 58-75.

RODRIGUES, Adriano. Managerial Economics Versus Managerial Accounting: Um Estudo a Procura de Suas Semelhanças ou Divergências. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, Agosto 2008. 60-71. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/3261>. Acesso em: 20 maio 2022.

SANTANA, Esdras C. D.; CORRÊA, Claudio R. O Emprego do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: Uma Análise Gerencial dos Custos no Setor Público. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, 16, n. 61, dez. 2014. 37-44.

SANTIN, Janaína R.; FRIZON, Leone. Administração consensual , accountability e transparência na administração pública brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, jun. 2020.

SANTOS, Clydemberg B.; ALMEIDA, Karla K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Campina Grande, abr. 2012. 21-38.

SANTOS, Mônica F. D. **A comunicação nas autarquias de fiscalização do exercício profissional: interesse público versus interesses privados**. Dissertação (Dissertação em Ciências da Comunicação) - USP. São Paulo, p. 124. 2014.

SAUERBRONN, Fernanda F.; SILVA, Gecilda E. Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo 'novo' na Nova Contabilidade Pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Floriano, jun. 2017. 53-68.

SOUZA, Jeruza A. D.; OLIVEIRA, Fabiana D. A.; COLARES, Ana C. V. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, Fortaleza, dez. 2013. 122-147.

SUZART, Janilson ; ROCHA, Diones G.; ZUCCOLOTTO, Robson. **O novo padrão de contabilidade aplicado ao setor público: estrutura conceitual**. 1ª. ed. Curitiba: Appris Editora, 2019.

SZWAKO, José; MOURA, Rafael; FILHO, Paulo D. **Estado e sociedade no Brasil: a obra de Renato Boschi e Eli Diniz**. Rio de Janeiro: INCT/PPED, 2016.

TORRE, José A. P. G. D. L. **Gestão de custos no setor público**. Indaial: UNIASSELVI, 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Instrução Normativa - TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. **Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União**, Brasília, set. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Instrução Normativa - TCU nº 84-2020. **Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal a partir de 2020**, Brasília, abr. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO- TCU. Instrução Normativa - TCU nº 72, de 15 de maio de 2013. **Altera a Instrução Normativa - TCU nº 63, de 1º de setembro**, Brasília, mai. 2013.