

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO - ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MARIA LUIZA DO NASCIMENTO WAGNER

**O MODELO GECON APLICADO NA FARMÁCIA POPULAR
DO CENTRO DE PALHOÇA: A GERAÇÃO DE RECEITA
ECONÔMICA NA VISÃO ORIGINÁRIA DA TEORIA.**

Florianópolis, 2008

MARIA LUIZA DO NASCIMENTO WAGNER

**O MODELO GECON APLICADO NA FARMÁCIA POPULAR
DO CENTRO DE PALHOÇA: A GERAÇÃO DE RECEITA
ECONÔMICA NA VISÃO ORIGINÁRIA DA TEORIA.**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. M. Sc. Flávio da Cruz

Florianópolis, 2008

MARIA LUIZA DO NASCIMENTO WAGNER

**O MODELO GECON APLICADO NA FARMÁCIA POPULAR
DO CENTRO DE PALHOÇA: A GERAÇÃO DE RECEITA
ECONÔMICA NA VISÃO ORIGINÁRIA DA TEORIA.**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo (a) professor (a) orientador (a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 24 de novembro de 2008.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra..
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Prof. Orientador, Flávio da Cruz, M. Sc. (orientador)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC.

Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto – Membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC.

Vladimir Arthur Fey – Membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC.

AGRADECIMENTOS

O término de mais esta etapa da minha vida é pertinente agradecer àqueles que colaboraram para a realização deste trabalho, e sem os quais, esta etapa não seria ultrapassada. Desta forma, é com muita honra e satisfação que dedico meu muitíssimo obrigado.

- Primeiramente a Deus, por ter me dado o privilégio desta vida;
- À minha mãe Olindina, por ser o meu exemplo vivo de caráter e determinação em minha vida;
- Ao meu pai, Waldir, pelo incentivo e apoio expresso durante toda vida;
- Ao meu noivo Ismael, que de forma especial e carinhosa me deu força e coragem, me ajudando nos momentos de dificuldade;
- Ao meu irmão Walmor Wagner Neto pela amizade, companheirismo;
- A todos os meus familiares e amigos, em especial a minha madrinha Tetê, pelo apoio e dedicação;
- Ao amigo Sandro Alberto Nunes, pela disponibilidade e pelo auxílio na pesquisa realizada;
- Aos professores da banca e em especial o professor Flávio da Cruz, pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta monografia;
- Aos amigos Fabiana Silveira e Flávia Borges e Leandro da Procecon, pela compreensão durante a execução deste trabalho e em toda vida acadêmica;
- E por fim a todos que contribuíram direta e indiretamente para a execução deste trabalho.

*“O futuro se faz agora
E cada erro é uma vitória
Pois a derrota não existe
Não há conquista sem labuta
A vida é uma infinita luta
Onde só perde quem desiste.”*

Douglas Rafael

RESUMO

WAGNER, Maria Luiza do Nascimento. **O Modelo GECON aplicado na Farmácia Popular do Centro de Palhoça:** A geração de receita econômica na visão originária da teoria, 2008, 70 p. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Esta pesquisa objetivou simular a implementação de um sistema de mensuração do resultado econômico baseado nos serviços prestados pela Farmácia Popular do Município de Palhoça – SC. A pesquisa pode ser classificada como exploratória e foi realizada através de um estudo de caso. Para a coleta dos dados usou-se entrevista semi-estruturada aplicada ao responsável pela unidade da farmácia. Os dados coletados, interpretados e analisados com o intuito de obter a identificação dos fatos de forma quantitativa e qualitativa revelando a importância da interpretação dos dados. O tema a ser pesquisado mostra-se relevante, pois demonstra o resultado econômico gerado pela prestação de serviços públicos e o impacto dos programas sociais na renda econômica e financeira das famílias beneficiadas. Para a descrição do estudo de caso apresentaram-se os aspectos gerais do programa, os processos necessários para a adesão ao programa, estrutura, com ênfase para a unidade do Município de Palhoça, a qual desejou-se aplicar o estudo. Procurou-se ainda evidenciar aspectos de benefícios oferecidos pela unidade e os seus processos de funcionamento e manutenção. A partir daí utilizou-se através de direcionadores como o custo de oportunidade para mensuração do resultado obtido pelos beneficiados.

Palavras chave: Contabilidade, Custo de Oportunidade, Farmácia Popular.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Programa Farmácia Popular.....	48
Figura 02 - Levantamento Mensal das Prescrições Atendidas.....	60

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Entidades que compõem a Administração Indireta.....	21
Quadro 2 - Característica das Entidades sem Fins Lucrativos.....	25
Quadro 3 - Comparativo da composição dos usuários da informação contábil	27
Quadro 4 – Estágios da Receita.....	36
Quadro 5 – Autores e respectivos conceitos sobre Custo de Oportunidade.....	42
Quadro 6 – Lista de Medicamentos.....	50
Quadro 7 - Móveis e Utensílios.....	55
Quadro 8 – Demonstração do Resultado Econômico.....	58
Quadro 9 – Demonstração do Custo de Oportunidade.....	61
Quadro 10 – Demonstração do Resultado Econômico.....	62

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Comparativa de preços dos remédios Sorteados.....	57
Tabela 2 – Comparativo de preços dos remédios sugeridos.....	58

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF - Constituição Federal

CONASS - Conselho Nacional de Secretários de Saúde

CLT - Consolidação das Leis Trabalhistas

FNS - Fundo Nacional de Saúde

ONG - Organização não Governamental

OMS - Organização Mundial da Saúde

OSCIP - Organização de Sociedade Civil e Interesse Público

SUS - Sistema Único de Saúde

TCE - Tribunal de Contas do Estado

UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema e problema.....	11
1.2 Objetivos.....	13
1.3 Justificativa do Estudo.....	13
1.4 Metodologia.....	15
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1 Três Setores da Economia.....	20
2.2 Necessidades de Existência do Estado e funções Administrativas.....	27
2.3 Controle Interno e Controle Externo.....	33
2.4 Receita/ Custo Histórico.....	34
2.5 Valor de Mercado.....	39
2.6 Custo de Oportunidade.....	42
2.7 Controladoria.....	43
2.8 Diferentes Conceitos de Controladoria.....	45
3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO.....	48
3.1 O Programa.....	48
3.2 Adesão ao Programa.....	52
3.3 Repasse dos Recursos.....	53
3.4 Estrutura no Município de Palhoça.....	54
3.5 Processo de mensuração da receita do Programa.....	56
4. CONSIDERAÇÕES AO ESTUDO DE CASO E RECOMENDAÇÕES.....	63
REFERÊNCIAS	64
ANEXO.....	68
Anexo A – Mapa da Cidade de Palhoça.....	67
Anexo B – Leiaute da Farmácia Popular.....	68
Anexo C – Fotografias da Unidade do Programa.....	69

1. INTRODUÇÃO

Nessa seção são apresentados os aspectos introdutórios sobre o assunto pesquisado, abrangendo o tema, objetivos, justificativa, metodologia e limitação da pesquisa.

1.1 Tema e problema

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, deve-se respeitar os direitos e garantias fundamentais. Ela, pelo artigo sexto, nos garante que “São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

No entanto, é notório que a participação do governo vem sendo criticada por não satisfazer as necessidades da população. Apontam-se inclusive nos meios de comunicação que o crescente índice de violência, o desemprego, a precariedade na educação e na saúde como elevados em relação aos do passado recente fazendo crescer a necessidade de incremento nas ações do Estado para o atendimento dessas carências encontradas nos dias de hoje.

Foi abordado nesta monografia, com ênfase na repartição de recursos e na competência tributária, o aporte dos recursos nas diferentes esferas de governo. Constatam-se as afirmativas nas quais tem-se que o governo, na tentativa de minimizar esta problemática possibilita através de projetos sociais uma transferência de recursos financeiros.

Sobretudo nas áreas da saúde e educação, no intuito de proporcionar melhoria nas condições de vida, essa iniciativa pela via das transferências voluntárias. Como os recursos financeiros são escassos, o dever das prefeituras, bem como dos demais entes estatais, é gerir de

maneira eficiente, através de planejamento e estudos, pois a continuidade dos projetos ficará visível e reconhecida à existência de sistema gerencial comprovadamente eficiente tende a proporcionar resultados positivos para a população.

Dentre as tentativas de melhorar a eficiência tem-se na área de saúde, ações visando aprimorar o acesso aos medicamentos para pessoas residentes no interior do Brasil.

No mês de abril de 2007, instalou-se em Palhoça uma unidade vinculada ao Programa do Governo Federal, denominada Farmácia Popular. Esse programa tem a função de ampliar o acesso da população aos medicamentos considerados essenciais, tendo como um dos objetivos beneficiar principalmente as pessoas que tem dificuldade de realizar tratamentos por causa dos custos dos medicamentos.

Dentre as alternativas, oferecidas há uma disponibilização de remédios para hipertensão, diabetes, úlcera gástrica, depressão, asma, infecções além de produtos com indicação nos quadros de cólicas, enxaquecas, queimadura, inflamações e anticoncepcionais a um baixo custo.

Com um intuito de contribuir para uma melhor interpretação dos resultados gerados pelos programas, pretende-se neste estudo simular a implantação do modelo de Gestão Econômica – GECON, que é uma ferramenta gerencial voltada à administração por resultados econômicos.

O GECON compreende os seguintes elementos (Catelli, 2001, p.525): Modelo de Gestão (que corresponde a um conjunto de crenças e valores que orientam o processo de Gestão da empresa), Processo de Gestão (estruturado nas faces de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle) e Sistema de informação (voltado ao atendimento das necessidades informativas dos gestores em cada face do processo de gestão).

Considerando a importância da mensuração e dos demonstrativos do resultado econômico gerado pela prestação dos serviços públicos, os estudos de simulação de implantação do modelo

GECON utilizado na Farmácia Popular pretende responder a seguinte questão: *Qual o resultado econômico gerado com a implantação da Farmácia Popular para o Município de Palhoça?*

1.2 Objetivos

O objetivo do estudo é analisar o quanto a implantação da Farmácia Popular no Município de Palhoça irá impactar, no sentido financeiro a situação das pessoas beneficiadas. E, através do estudo e simulação da implantação do modelo de gestão econômica – GECON, podendo ser sintetizado como: Analisar o impacto pela Farmácia Popular sobre a renda familiar das pessoas beneficiadas. Para compor na pesquisa e atender ao objetivo geral o mesmo foi desdobrado nos seguintes objetivos específicos:

Pesquisar conceitualmente as abordagens sobre o custo de oportunidade e sua aplicabilidade como fator de mensuração dos investimentos econômicos;

Identificar através do custo de oportunidade a receita econômica gerada pelo programa social Farmácia Popular de Palhoça;

Justificativa do Estudo

Supõe-se que o governo municipal exista para cumprir a missão de contribuir para o desenvolvimento da sociedade pela qual é responsável de forma eficaz.

De acordo com Slomski, (2001, p.48), o alcance da eficácia está definido com relação a vários fatores que são estes:

- Alcance de maior produtividade (atendimento das necessidades da população de forma mais abrangente possível);
- Eficiência e satisfação das pessoas (da população em relação aos serviços prestados e aos funcionários quanto à motivação);
- Adaptabilidade (alteração dos planos para atender as mudanças do ambiente externo);
- Desenvolvimento (melhoria e capacitação dos recursos humanos).

Hoje, o sistema de contabilização é gerado de acordo com a Lei Complementar nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que é composto por quatro sistemas, Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

Sistema orçamentário, segundo Heilio Kohama, (2003, p. 48) evidencia o registro contábil da receita e da despesa (...), assim como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis.

Ou seja, ao final do exercício deve-se conhecer o saldo das contas, de modo a apropriar como realizada a despesa orçamentária empenhada, mas não paga, bem como anular a despesa empenhada por insubsistência, tendo então através de comparativos entre as receitas nele arrecadadas e despesas nele legalmente empenhadas como resultado nulo, superávit orçamentário ou déficit orçamentário.

Sistema Financeiro, que engloba as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na execução do orçamento e o Sistema Patrimonial registra alguns dos bens de caráter permanente, bem como mantém registro sintético dos bens móveis e imóveis, (Heilio Kohama, 2003, p. 48).

A apuração do resultado obtida no período é centrada nos sistemas financeiro e patrimonial, que determinarão o resultado econômico do exercício e na qual poderá ser elaborado o Balanço Patrimonial, anexo nº 14 da Lei nº 4.320/64, exigido em todas as prestações de contas.

Sistema de Compensação, que registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes, (Heilio Kohama, 2003).

Estas contas de compensação tratam do registro de responsabilidades entre a entidade e terceiros que não causam imediatamente reflexos no patrimônio.

O modelo GECON utiliza o conceito de custo de oportunidade para mensuração do resultado econômico e da remuneração do capital da empresa; seleção de alternativas de investimento; estudo de preços de venda; avaliação de desempenhos das áreas e de resultados dos produtos/serviços gerados internamente (Catelli, 2001, p.372).

Portanto o modelo de gestão econômica – GECON é neste estudo uma forma de auxílio para a contabilização gerencial, pois poderá vir a ser aceito como um mecanismo na tomada de decisões dos gestores do programa social, e poderá ser utilizado junto aos demonstrativos contábeis de acordo com que a legislação vier a exigir ou quando houver voluntariamente determinação e visão estadista para fazê-lo.

Por outro lado, os conceitos doutrinários das finanças públicas, adotam outros conceitos: princípio da exclusão; bens sociais ou necessidades sociais; princípios de capacidade de pagamento e de benefício gerado; neutralidade, dentre outros.

Atribui-se ao Estado, o dever de promover a alocação de recursos, distribuição de renda e riquezas e a estabilidade econômica como indicado pelos tratadistas de finanças públicas.

METODOLOGIA

Torna-se necessário durante a elaboração de um trabalho científico o conhecimento das metodologias a serem seguidas e que levarão o pesquisador ao desenvolvimento de seu estudo. Para tanto, identificam-se os tipos de pesquisa, os instrumentos de coleta de dados, bem como os tipos de análises dos dados a serem utilizados neste estudo.

1.4.1 Tipos de Pesquisa

A fim de se obter respostas para o problema mencionado, o estudo deve apresentar plano e estruturas através dos procedimentos metodológicos, que de acordo com Raupp e Beuren (2003, p. 76), se faz através de um delineamento, que é intrínseco à pesquisa científica, norteando o pesquisador a busca de uma resposta para determinado problema.

Portanto, a metodologia é o estudo dos métodos a serem utilizados na elaboração da pesquisa científica, que conforme a proposta de Raupp e Beuren (2003, p. 79):

São agrupadas em três categorias: pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa quantitativa e a qualitativa.

Deste modo, a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de apresentar uma visão geral sobre determinado assunto, através de um aprofundamento de conceitos de acordo com o tema escolhido.

Por outro lado, sabe-se que o conhecimento não tem a pesquisa científica a única fonte de aquisição, há outros tipos de conhecimentos advindos da vivência, da observação, do estudo, da experimentação, da comprovação, etc.

Segundo Lakatos e Marconi (1986, p.18-21), esses conhecimentos são classificados em conhecimento popular, filosófico, religioso e científico, e são classificados como:

- a) O conhecimento popular é valorativo por excelência, pois se fundamenta numa seleção operada com base em estudos de ânimo e emoções, caracteriza-se por ser: reflexivo, assistemático, verificável, falível e inexato.
- b) O conhecimento filosófico é valorativo, pois seu ponto de partida consiste em hipóteses, que não poderão ser submetidos à observação, caracteriza-se por ser: não verificável, racional, sistemático, infalível e exato.
- c) O conhecimento religioso, ou teológico, apóia-se em doutrinas que contêm proposições sagradas (valorativas) por terem sido reveladas pelo sobrenatural, e caracteriza-se por ser: não verificável, sistemático, infalível e indiscutível.
- d) O conhecimento científico é real porque lida com ocorrências ou fatos, caracteriza-se por ser: contingente, sistemático, verificável, falível e aproximadamente exato.

Diante destas definições, acredita-se ser o conhecimento científico o mais adequado para o presente estudo, e este se difere dos outros muito mais pelo contexto em que está inserido do que pelo seu conteúdo propriamente dito.

Desta forma, para adquirir o conhecimento necessário sobre o tema escolhido, atingir os objetivos e responder a questão problema desta monografia, entende-se necessário definir o tipo de pesquisa a ser realizada.

Quanto aos procedimentos, o estudo será apresentado mediante a aplicação de um estudo de caso. No que se refere ao estudo de caso, Raupp e Beuren (2003, p. 84) asseguram que:

A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Este estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.

Assim, para atingir o objetivo que se refere à análise da metodologia sobre o resultado econômico gerado com a implantação da Farmácia Popular para o Município de Palhoça, será feito um estudo de caso.

Quanto à abordagem, esta pesquisa se classifica como quantitativa, no sentido em que irá proporcionar informações que quantificarão os dados das coletas dos preços e dos atendimentos realizados na Farmácia Popular, como explicam Raupp e Beuren (2003, p. 92):

A abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Este procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.

E, por fornecer dados no setor gerencial, através de resultados obtidos através da simulação do modelo GECON, se caracteriza como qualitativa como Raupp e Beuren (2003, p.92), descrevem “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que será estudado”.

1.4.2 Coleta de Dados

Para a coleta dos dados é utilizado como instrumento de pesquisa, entrevistas semi-estruturadas, com a responsável pela implantação da Farmácia Popular em Palhoça.

Trivinõs (1987 apud COLAUTO e BEUREN, 2003), explica que:

A entrevista semi-estruturada é a que parte de certos questionários básicos, apoiados em teorias e hipóteses que interessam à pesquisa e que, em seguida, adicionam-se a uma grande quantidade de interrogativas, fruto de novas hipóteses que surgem no transcorrer da entrevista. Assim, o informante, seguindo espontaneamente sua linha de pensamento e suas experiências cotidianas, influencia a elaboração do conteúdo da pesquisa.

Este tipo de coleta de dados foi escolhido por ser uma técnica que permite uma maior interação entre o entrevistador e o entrevistado, dando maior liberdade para colocação de dados que podem ser válidos para o pesquisador.

No universo dos dados obtidos, a variedade de fenômenos a serem estudados é infinita, de forma que se torna impossível obter informações de todos os elementos de interesse de pesquisa, em virtude da numerosidade de dados, da relação custo-benefício, da limitação de tempo ou da acessibilidade dos dados.

Para tanto, a pesquisa se utiliza apenas de uma parte dos elementos que formam o universo, que foi selecionada através da técnica de amostra aleatória simples, realizada na turma 704, no dia primeiro de novembro de 2007, durante a aula da disciplina Técnica Orçamentária e Contabilidade Pública.

Raupp e Beuren, 2003 afirmam que nesta técnica, a unidade da população de pesquisa possui a mesma probabilidade de ser selecionada, onde trata-se de um sorteio, de tal modo que os números podem ser escolhidos várias vezes, de forma que o tamanho da população permaneça constante durante o processo de seleção.

No caso específico do estudo de caso, será utilizada a técnica da amostra aleatória simples sem reposição, na qual consiste em selecionar apenas uma vez cada amostra, onde a cada seleção a população é reduzida em uma unidade elementar.

1.4.3 Análise dos Dados

Após a conclusão do processo de coleta dos dados, é necessário proceder a análise e interpretação dos dados. No estudo, utiliza-se da análise e interpretação dos dados de acordo com Gil (1999, p. 168):

A análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para a investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos.

No entanto, a análise e a interpretação dos dados foram realizadas de acordo com os dados obtidos através da coleta dos dados, juntamente com os conhecimentos adquiridos pelo pesquisador no decorrer da pesquisa.

1.4.4 Delimitação da Pesquisa

A simulação da implantação do Modelo GECON na Farmácia Popular do Brasil se refere à unidade 01 da Farmácia do Município de Palhoça. Para tanto, os dados coletados se referem única e exclusivamente a esta unidade da farmácia, não se aplicando a outras unidades porventura existentes no mesmo Município ou em outros.

No entanto, para se obter fontes de mensuração, foram pesquisados dados comparativos de unidades farmacêuticas da mesma região do município de Palhoça. Pesquisou-se três estabelecimentos privados, no qual não mencionou-se o nome a pedidos dos entrevistados.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são apresentados os conceitos e teorias relativas ao tema e ao objetivo do trabalho, demonstrando, primeiramente, aspectos importantes sobre os setores da economia. Abordando posteriormente conceitos referentes às necessidades de existência do Estado, Funções Administrativas, Controle, Orçamento, Administração Pública, Receita, Despesa, Valor de Mercado, Custo de Oportunidade e Controladoria.

2.1 Três Setores da Economia

2.1.1 Primeiro Setor: o Estado

O Governo, sob a ótica de um agente econômico, engloba os órgãos federais, as administrações estaduais e municipais. A administração pública direta e suas autarquias são necessárias para proporcionar bens e serviços úteis para a sociedade como um todo, através de serviços como a defesa, a segurança, a administração da justiça e os programas públicos de saneamento básico e saúde, urbanização, educação, cultura entre outros.

Segundo o conceito de ROSSETTI, 1997, p.166:

O governo é um agente coletivo que contrata diretamente o trabalho de unidades familiares e que adquire uma parcela da produção das empresas para proporcionar bens e serviços úteis à sociedade como um todo, (...) suas receitas resultam de retiradas compulsórias do poder aquisitivo das unidades familiares e das empresas, feitas por meio do sistema tributário, e a maior parte de suas despesas se caracteriza por pagamentos efetuados aos agentes envolvidos no fornecimento de bens e serviços da sociedade.

Entende-se que este resultado de receita obtido pelo sistema tributário arrecadado pelo Estado, e transferido através de bens úteis à sociedade, em um comparativo com a contabilidade privada são como integralização de capital dos sócios, a serem aplicados em ativos. Esses ativos serão consumidos pela sociedade, na geração de receita para a entidade, haja vista que a

sociedade se reúne anualmente através de seus representantes (Deputados Federais, Deputados Estaduais e Vereadores), para definir o quanto deverá ser exigido e o que será oferecido à sociedade, via Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento Anual.

O embasamento legal referente à Administração Pública está no art. 37 da Constituição Federal, compreendendo que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidades, moralidade, publicidade e eficiência.

Assim, Kohama (2003, p. 34), define a Administração Direta e Indireta:

- A Administração Direta ou Centralizada é constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, no âmbito federal do Gabinete do Governador e Secretarias de Estado, no âmbito estadual, e, na administração municipal, deve seguir estrutura semelhante.
- A Administração Indireta ou Descentralizada é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada.

De acordo com esta interpretação, entende-se, que na administração direta a realização das atividades desempenhadas, se dá de forma centralizada, ou seja, compreende a organização administrativa do Estado e está diretamente ligado ao chefe do Poder Executivo.

Já na administração indireta as atividades são desempenhadas de maneira descentralizada, por outras pessoas de direito público ou privado, que é responsável por auxiliar a atividade administrativa do Estado. Dentre as entidades que compõe a chamada administração indireta, o Estado pode se utilizar de instituições de direito público ou de direito privado, dependendo do serviço ou atividade que pretende oferecer.

No caso das entidades de personalidade de direito privado – entidades paraestatais – podem desempenhar atividades voltadas para o interesse público, que podem ser: Autarquias, Entidades Paraestatais, Empresas Públicas, Sociedade de Economia Mista, Fundações e Serviços Sociais Autônomos, no qual define abaixo Kohama, (2003, p. 35-45):

ENTIDADES QUE COMPÕEM A ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	
Autarquia	É o serviço autônomo criado por lei, com responsabilidade de direito público interno, com patrimônio e receitas próprios, para executar atividades típicas da administração pública.
Entidades Paraestatais	São pessoas jurídicas de direito privado, cuja criação é autorizada por lei, com patrimônio público ou misto, para a realização de atividades, obras ou serviços de interesse coletivo, sob normas e controle do Estado.
Empresas Públicas	Dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivamente governamental, criação autorizada por lei, para exploração de atividade industrial, que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa.
Sociedade de Economia Mista	Dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei para a exploração da atividade econômica ou serviço, com participação do poder público e de particulares no seu capital e na sua administração.
Fundações	Dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei, escritura pública e estatuto registrado e inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, com objetivo de interesse coletivo, sob amparo e controle permanente do Estado.
Serviços Sociais Autônomos	Personalidade de direito privado, com patrimônio próprio e administração particular, com finalidade específica de assistência ou ensino a certas categorias sociais ou determinadas categorias ou determinadas categorias profissionais, sem fins lucrativos.

Quadro 1 – Entidades que compõem a Administração Indireta
Fonte: Adaptado de Kohama, (2003, p. 35-45).

É importante ressaltar que as entidades da administração indireta, chamadas de paraestatais, por passarem a gerir recursos financeiros provenientes do Tesouro Público, devem ficar sujeitas à prestação de contas ao órgão competente da entidade estatal a qual estiverem vinculadas legalmente, e também ao Tribunal de Contas, principalmente quando se tratar de contribuições.

2.1.2 Segundo Setor: as Empresas Privadas

Nas últimas décadas do século XVIII os princípios revolucionários deram início a questionamentos em relação aos regulamentos impostos pelo governo, onde surge a expressão *laissez-faire* que significa a não interferência do governo na vida econômica da sociedade atribuída a V. Gournay em (ROSETTI, 1997 p. 304), que em sua versão original, pregava “*laissez-faire, laissez-faire, lè monde vá de lui même*” traduzido como “*o mundo caminha por si próprio, independente de normas impostas por uma autoridade pública e há uma ordem natural capaz de orientar as atividades econômicas*”.

De acordo com esta nova ordem os empreendedores foram atraídos pelos setores da economia que apresentavam melhores perspectivas de ganho e que conseqüentemente foram apoiados pelas unidades familiares guiadas pelo interesse em emprego, renda e satisfação de consumo.

Este novo setor da economia foi responsável pelo crescimento das forças de mercado, sistema de concorrência, crescimento de salários e na melhoria da qualidade de vida dos indivíduos da sociedade. Porém o rendimento das classes trabalhadoras não pôde acompanhar o rendimento das classes empresariais, e a figura da iniciativa privada e os interesses individuais geraram muitas desigualdades sociais, onde o empreendimento privado torna a ser um complemento às atribuições do Estado e a promoção do bem-estar passa a justificar maior intervenção do governo.

Os fatores que justificam esta intervenção do Governo se dão devido a alguns elementos que são necessários se ter conhecimento, para que se entenda o funcionamento dos mercados.

Sendo um dos principais fatores de geração de desigualdade social se explicado pelo Princípio da Exclusão, no qual evidencia a necessidade da intervenção do Governo. “Se um consumidor deseja uma mercadoria qualquer, terá que sujeitar-se às condições estabelecidas pelos que as possuem, e vice-versa. Isto significa que ele está excluindo do prazer de usufruir qualquer bem ou serviço, a não ser que se disponha a pagar ao possuidor o preço estipulado” (Musgrave, 1976, p. 30).

No Setor das Empresas Privadas, este princípio é determinado pelo preço dos produtos oferecidos, que é o fator que limita o acesso ao público, sendo assim, ele deixa de atender por completo as necessidades da população.

A fim de complementar esta fatia da população rejeitada, as empresas privadas, tiveram que se preocupar com sua responsabilidade social, porém foi apenas no final dos anos noventa, que o tema ganhou maior visibilidade, quando algumas organizações não-governamentais (ONGs) começaram a utilizar mais intensamente o termo responsabilidade social corporativa e passaram a incentivar as empresas, além dos chamados balanços e relatórios sociais, a realização de ações em relação ao meio ambiente, à educação, à saúde e à igualdade de oportunidades.

2.1.3 Terceiro Setor

Sabe-se que a tendência atual do Estado é de retrair-se ao cumprimento dos deveres sociais, onde o setor privado começa a ocupá-lo, para que esta transformação ocorra de maneira a suprir as necessidades sociais, é de extrema importância que os voluntários e as organizações se organizem de maneira a ampliar os trabalhos existentes e a incentivar o crescimento do chamado terceiro setor.

Para identificar a existência deste terceiro setor faz-se necessário esclarecer que ele possui características do primeiro setor (Estado), e do segundo setor (Privado), sendo que ele agrega as

finalidades do primeiro com a metodologia do segundo. Portanto percebe-se que as ações desenvolvidas por este setor são de necessidade popular, que não foram desenvolvidas pelo Estado e caras demais para serem geridas pelo mercado, tendo assim a iniciativa de participação cidadã.

No entanto as entidades sem fins lucrativos possuem características especiais que são descritas por Olak, 2006:

CARACTERÍSTICA DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	
Lucro	Não é a principal razão dessas entidades.
Propriedade	Pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas.
Fontes de recursos	As contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador da participação proporcional nos bens ou serviços da organização.
Decisões Políticas	As maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Quadro 2 – Característica das Entidades sem Fins Lucrativos
Fonte: Adaptado de Olak (2006, p. 4).

A partir dessas características acima identificadas, é possível concluir que as Entidades sem Fins Lucrativos são instituições privadas com intuito de promover mudanças sociais no qual o patrimônio é mantido e ampliado através de contribuições e doações, onde o lucro não é a principal razão, mas ele é o meio necessário para a manutenção e continuidade da mesma.

Desta forma as Entidades sem Fins Lucrativos são agora uma relação formal de parceria com o Estado, firmada e articulada no âmbito da gestão social podendo ser categorizada em cinco componentes formados pelo chamado Terceiro Setor, definidas como associações; organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade; organizações não governamentais (ONGs); fundações privadas e organizações sociais.

O campo de atuação dessas organizações conforme a Lei nº 9.790 (Lei das OSCIPs) deve compreender, pelo menos, uma das seguintes finalidades:

- a) Promoção da assistência social;
- b) Promoção à cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- c) Promoção gratuita de educação e da saúde;
- d) Promoção da segurança alimentar e nutricional;
- e) Defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- f) Promoção do voluntariado, do desenvolvimento econômico e social e do combate à pobreza;
- g) Experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- h) Promoção de direitos, construção de novos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- i) Estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos referentes às atividades acima.

Numa visão sistêmica, os ambientes no qual estas entidades estão inseridas são os sistemas econômicos social, compostos pelo mercado, governo e legislação que obtêm recursos que serão utilizados na realização de atividades gerando assim um produto social.

Sabe-se que as ações desempenhadas por estes setores afetam toda uma rede de interessados que necessitam de informações para a geração de controle e tomada de decisão, estes usuários são diferenciados em cada setor apresentado como mostra o quadro seguinte:

Setor Público	Setor Privado	Terceiro Setor
Diretores	Gerentes	Dirigentes
Associação de Servidores	Sindicato dos empregados	Associados e Colaboradores
Credores	Fornecedores	Fornecedores
Investidores	Acionistas	Instituidores e Afiliados
Público em Geral	Terceiros e Interessados	Terceiros e Interessados
Instituições Financeiras	Bancos Comerciais	Bancos Comerciais
Contribuintes	Clientes	Parceiros e Financiadores
Analista de Resultado	Analista do Lucro e Perdas	Analistas de Desempenho

Quadro 3 - Comparativo da composição dos usuários da informação contábil.
Fonte: Adaptado de Cruz, 2002, p. 32.

As informações que a contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico observar e avaliar o comportamento, comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades, avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos, projetarem seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas quem pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo.

2.2 Necessidades de Existência do Estado e funções Administrativas.

Diante de um mercado cada vez mais ambicioso e um sistema de distribuição de renda desequilibrado, surge à necessidade de um ente regularizador capaz de amenizar estas diferenças.

De acordo com Musgrave, 1976 o Estado possui três funções que se dividem em: Divisão de Alocação, Divisão de Distribuição e Divisão de Estabilização.

A primeira função, Divisão de Alocação surge uma vez que o Estado foi criado para atender às necessidades públicas, no qual Slomski 2005, p. 27, define:

Necessidades Sociais: são as que não podem ser satisfeitas pelo mecanismo de mercado, porque sua fruição não pode sujeitar-se a pagamento de preços;
Necessidades Meritórias: são aquelas que também são atendidas pelo serviço privado e, portanto estão sujeitas ao princípio da exclusão.

No entanto, algumas destas necessidades meritórias estão muito próximas das necessidades sociais. Contudo quando as necessidades meritórias não são completamente atendidas pelo mercado, o Estado, por meio de orçamento público, as oferece, conforme a demanda de forma gratuita ou subsidiada.

A segunda função, Divisão de Distribuição é a distribuição de renda, Musgrave 1976, ressalta que é dada pelo sistema de tributação e transferência, e tem por fim transferir recursos da satisfação das necessidades privadas para a das necessidades públicas, ou seja, se destinam a passar os recursos que um indivíduo dispõe para outro.

Na atual conjuntura brasileira, verifica-se a grande atuação governamental no que se refere à distribuição de renda via ações compensatórias tais como: bolsa escola, renda mínima, vale-gás, aposentadoria para maiores de 65 anos, auxílio-desemprego, entre outros.

A terceira função, Divisão de Estabilização se destina na estabilização da moeda, e na manutenção de um alto nível de utilização de recursos e de um valor estável da moeda (Musgrave, 1976). Através desta função o governo federal desempenha o controle das flutuações econômicas e promove o crescimento econômico, com o uso da política monetária e a política fiscal.

Para que possa desenvolver as três funções, o Estado vale-se de um corpo de servidores, que trabalham para a maximização do valor do dinheiro da sociedade.

Os agentes políticos são agentes físicos, componentes da estrutura governamental, que assumem cargos ou funções, através de eleições ou nomeações com responsabilidade funcional derivada de legislação. Já os agentes administrativos são aqueles que, através de relações de emprego, regulada pela CLT (Consolidação das Leis Trabalhistas) ou pelo regime jurídico único do servidor público, se vinculam ao Estado, sem ser membro do poder deste.

Na vida em sociedade, em uma estrutura organizada, é preciso um ente que venha a regular e a suprir as necessidades da coletividade visando o bem-estar social. A esta organização se dá o nome de Estado, o qual é dirigido por governo próprio e se constitui de pessoa jurídica de direito público com a finalidade de prestar serviços, com o intuito de satisfazer as necessidades da coletividade de forma a equilibrar as diferenças geradas pelos mecanismos do mercado.

Definidas suas abrangências, se faz necessário obter os meios indispensáveis para manter sua existência e cumprir suas múltiplas atividades. SILVA, 1988 dispõe que o instrumento das finanças públicas passou a se confundir com a nova finalidade do Estado, qual seja a de estabelecer um equilíbrio geral das estruturas institucionais (jurídica, política, moral e religiosa), o que ultrapassa de muito o conceito clássico do equilíbrio orçamentário.

Estas funções vão muito além do equilíbrio das finanças, e foram estas definidas por Fayol, na qual dispõe que as funções administrativas são compostas pelos elementos, a saber:

- 1) Prever: visualizar o futuro e traçar o programa de ação.
- 2) Organizar: constituir o duplo organismo material e social da empresa.
- 3) Comandar: dirigir e orientar o pessoal.
- 4) Coordenar: ligar, unir, harmonizar todos os atos e todos os esforços coletivos.
- 5) Controlar: garantir que tudo ocorra de acordo com as regras estabelecidas e com as ordens dadas.

No entanto, essas funções administrativas não podem ser realizadas isoladamente, elas formam um ciclo que é definido como Processo Administrativo, onde cada etapa depende do desempenho obtido nos demais elementos.

Para Chiavenato (2007, p.134), o Processo Administrativo é um meio de integrar diferentes atividades para a execução da estratégia empresarial. O autor dispõe ainda sobre as etapas do Processo Administrativo:

A empresa deve definir os objetivos empresariais a alcançar e formular a estratégia com a qual pretende alcançá-los, analisando o ambiente que envolve a empresa, a tarefa a desempenhar e a tecnologia a utilizar, bem como as competências e pessoas envolvidas (...) para administrar a ação empresarial entra em jogo o processo administrativo de planejar organizar, dirigir e controlar as atividades da empresa em todos os seus níveis de atuação.

Assim, entende-se que o processo administrativo atinge vários setores da empresa, para isto devem estar definidos os responsáveis por cada área, tanto quanto os objetivos a que se pretende alcançar, para que a partir daí possa ocorrer os processos de planejamento, organização, direção e controle como será definido adiante.

A etapa do planejamento representa de que maneira a empresa pretenderá atingir os fins, neste contexto Chiavenato 2007, dispõe que o planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente o que se deve fazer e quais objetivos devem ser alcançados, além de dar condições racionais para que se possa organizar e dirigir a empresa (departamentos, divisões) a partir de hipóteses a respeito da realidade atual e futura.

Dando a entender que esta etapa deve ser o início do processo administrativo, pois são os planos que dão à organização seus objetivos e que definem o melhor procedimento para alcançá-los. Nesta etapa pode-se perceber a realidade da empresa, avaliar os caminhos a serem tomados e construir um referencial futuro.

Em seguida têm-se o processo de organização, na qual Robbins (2004 p. 54) relata que este processo envolve a tomada de decisões sobre como os serviços especializados deverão ser alocados, as regras que guiarão o comportamento dos funcionários e em que nível de decisões serão tomados.

Por outro lado, Chiavenato (2007 p. 191), afirma que a organização é uma atividade básica da administração: serve para agrupar as pessoas e estruturar todos os recursos organizacionais para atingir os objetivos predeterminados.

Desta forma, entende-se ser de fundamental importância este processo, pois é nesta etapa que se faz uma união dos recursos que se possui, tanto de estrutura como de pessoal, e adapta-se ao cenário existente, de forma a setoriarizar as responsabilidades e funções.

Em seguida ao processo de administração segue a função de direção, ou como definida por outros autores liderança, que trabalha com a parte comportamental e motivacional da organização, incentivando os empregados a darem o melhor de si para a organização.

Sendo assim, Chiavenato (2007 p. 270) afirma que a direção é a função administrativa que se refere às relações interpessoais dos administradores com seus subordinados. Ela trata basicamente de relações humanas. Para que o planejamento e a organização possam ser eficazes, eles precisam ser complementados pela orientação a ser dada às pessoas por intermédio da comunicação e habilidade liderança e motivação.

Desta forma os conceitos de eficiência e eficácia, podem juntar-se na forma sistêmica da empresa, no entanto, o autor Padoveze, (2005 p. 15), dispõe que para que uma empresa possa ser eficaz deve ser eficiente; eficácia é quando os objetivos preestabelecidos são atingidos como resultado da atividade ou do esforço; eficiência é a relação existente entre o resultado obtido e os recursos consumidos para conseguir aquele resultado.

Entende-se que o processo de direção procura atingir o ótimo no processo de interação e motivação dos colaboradores, para a consecução dos objetivos da administração, pois o sucesso da organização depende do sucesso dos funcionários.

O processo de controle, de acordo com Chiavenato (2007), propicia a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial obtida a partir do planejamento, da organização e da direção.

Desta maneira, entende-se que o controle é exercido após o planejamento, em que são determinados os objetivos e metas da organização e a execução daquilo que foi planejado. Ou seja, o controle compara o que foi realizado com o que foi planejado.

O autor Stoner (2004 p. 281), conceitua o controle como a função administrativa que envolve o processo de monitoramento das atividades para se ter certeza de que elas estão sendo realizadas como planejado e para corrigir qualquer desvio significativo.

Já Mosimann (1993 p. 69), afirma que o controle é a fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

Entende-se que a importância do controle não é apenas comparar os resultados e sim se ter uma visão dos resultados e dos fracassos que ocorreram para futuras transformações nos planos e no decorrer de todo o ciclo do processo administrativo. Uma das formas de exercer o controle é através de fiscalização, e ela poderá envolver a contabilidade.

Segundo o artigo 70 da Constituição Federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

2.3 Controle Interno e Controle Externo

Para que a administração pública exerça seu papel de forma adequada, ou seja, dentro dos padrões de eficiência, eficácia e economicidade é preciso exercer um controle de modo a verificar se o que foi planejado está sendo executado.

Como qualquer entidade, a administração pública tem duplo controle: controle interno e controle externo.

O controle interno nas entidades de direito público, de acordo com Kohama 2003, ressalvadas as competências dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos, é realizada pelos serviços da contabilidade.

Já o controle externo, segundo o artigo 71 da Constituição Federal, o TCE fiscaliza os órgãos e entidades da administração pública estadual e municipal, em auxílio à Assembléia Legislativa e às Câmaras Municipais, e que também podem ser exercidos diretamente pela sociedade através do acompanhamento de obras e serviços.

Diante disto, entende-se ser de fundamental importância o controle no setor público, pois toda e qualquer ação realizada pelos agentes públicos deve ser feita com prévio planejamento dos objetivos e metas a serem atingidos, sendo que para isto, é necessário que se faça um controle das ações realizadas e compará-las com as que foram planejadas a fim de se atingir as metas e os objetivos previamente estabelecidos.

2.4 Receita/ Custo Histórico

Na medida em que as necessidades de controle foram surgindo, a contabilidade cria instrumentos para o registro de todos os fatos que afetam o patrimônio de uma entidade. Em alguns momentos da história da contabilidade, surgiram dúvidas quanto ao melhor critério de registro de determinadas transações.

Diante disto as técnicas evoluíram, e como forma de padronização dos modelos contábeis, surgiu os Princípios Contábeis, que nada mais são do que regras que hoje formam o arcabouço teórico que sustenta a contabilidade.

De acordo com o Princípio do Custo Histórico como base de valor, tem-se que as aquisições de ativos deverão ser contabilizadas pelo seu valor histórico, pelo seu valor de compra ou aquisição. Este princípio hoje no Brasil tem uma continuação, pois temos admitido o custo histórico corrigido como fazendo parte deste princípio. Porém este princípio possui uma restrição: quando, numa aquisição, o valor de custo for superior ao valor de venda ou mercado, então deveremos avaliar este ativo pelo mercado.

2.4.1 Receita Pública

Para que o Estado possa garantir o exercício de suas funções, a fim de objetivar o bem da coletividade, faz-se necessário à obtenção de receitas, denominadas de receitas públicas, que comportem os gastos efetuados pelos agentes pagadores do Estado para a manutenção de suas atividades.

Cruz (1988, p. 49) conceitua receita pública como o conjunto e recursos constituído de todos os réditos, proventos e créditos que o Estado tem por direito, consentimento para arrecadar.

Sendo assim, entende-se que a receita pública compreende um conjunto de recursos, numerários ou outros bens que representam dinheiro, que o Estado tem, por direito, consentimento para arrecadar, ou seja, é o recolhimento de bens aos cofres públicos.

Piscitelli (1997, p. 118), caracteriza receita como um ingresso, financeiro de recursos ao patrimônio público que se reflete no aumento das disponibilidades, que segundo ele são classificadas em duas categorias econômicas: Receitas Correntes (tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras) e Receitas de Capital (oriundos de constituição de dívidas, de conversão de bens e direitos, do superávit do orçamento corrente, e outros).

A receita pública pode ser classificada em dois grupos: receitas orçamentárias e receitas extra-orçamentárias, sendo que a Lei Federal nº. 4.320/64 define que as receitas orçamentárias classificar-se-ão nas seguintes categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. Assim, entende-se que receitas correntes são as que incluem as contas representativas da receita tributária, de contribuições, patrimonial, industrial, agropecuária e de serviços, bem como as transferências recebidas para atender às despesas correntes. Já as receitas de capital são aquelas advindas de contas representativas de constituição de dívida, conversão em espécie de bens e direitos, amortizações, utilização de saldos de exercícios anteriores e transferências recebidas para atender às despesas de capital.

A receita pública flui para os cofres públicos através de uma sistemática evolutiva que respeita uma seqüência operacional de recebimento os seguintes estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Desta forma, Cruz (1988, p.34) afirma que “tanto no período de previsão, quanto no período de execução da receita, temos a aglutinação de operações da mesma natureza que se denominam estágios”.

ESTÁGIOS DA RECEITA PÚBLICA		
Previsão	Estimativa	Antes da Proposta Orçamentária
	Lançamento	Após a aprovação da Proposta Orçamentária
Execução	Arrecadação	Após a aprovação da Proposta Orçamentária
	Recolhimento	Após a aprovação da Proposta Orçamentária

Quadro 4 – Estágios da Receita Pública.

Fonte: Cruz (1988 p. 34).

Segundo Cruz (1988, p.53), “o estágio da estimativa é aquele em que se levantam, por fontes específicas, as possibilidades futuras do comportamento da receita”. Já o lançamento segundo o mesmo autor, é “A fase de que são identificados e arrolados os contribuintes, a espécie, o valor e a data de vencimento de cada um dos componentes da receita”.

De acordo com Cruz (1988, p.35), “a arrecadação consiste no recebimento, pelos agentes arrecadadores, das importâncias devidas ao Estado por pessoas físicas e pessoas jurídicas”. Já o recolhimento, ainda conforme o mesmo autor, “É o ato em que os agentes arrecadadores entregam, nos prazos convencionados, ao Tesouro o produto da arrecadação efetuada no período”.

Sobre o contribuinte e a quitação do dever com a arrecadação da receita geral, Cruz (1988, p.35) explica que:

Todo contribuinte, para ter certeza de que está em dia com a obrigação fiscal, deve exigir do agente arrecadador a quitação. Tal direito é garantido pelo artigo 55 da Lei Federal nº 4.320/64 e também pelo RGCP (Regulamento Geral de Contabilidade Pública). Infelizmente, alguns agentes e depositários infieis e/ou desonestos poderão não efetuar o recolhimento ao Estado e/ou adulterar o documento de quitação. Para maior segurança deverá o contribuinte, por amostragem, confirmar periodicamente o recolhimento das suas obrigações fiscais para evitar riscos e/ou surpresas desagradáveis.

Ou seja, para que o contribuinte tenha maior segurança na garantia de que estão em dia com as obrigações fiscais, este deverá, por amostragem, confirmar periodicamente o recolhimento de suas obrigações fiscais para evitar problemas futuros.

2.4.1 Despesa Pública

A contabilidade Pública registra os acontecimentos com base no orçamento, a fim de evidenciar o que a administração realizou. Sua despesa, em termos gerais, significa o quanto dos interesses de seus habitantes foi atendido.

Cruz (1988, p. 71) conceitua despesa pública como sendo todo e qualquer pagamento efetuado pelos agentes pagadores do Estado.

Segundo Silva (1988, p. 92), constitui despesas todo o desembolso efetuado pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das Leis, ou em decorrência de contratos.

Já Kohama (2003, p.109) define que:

Constituem despesa pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Desta forma, entende-se que a despesa pública é constituída de todos os gastos efetuados pelo Estado para a execução dos serviços ou outras atividades necessárias à manutenção das funções que objetivam o bem da coletividade. A despesa pública classifica-se, inicialmente, em dois grandes grupos: despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária.

Por despesa orçamentária, Kohama (2003) entende aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode ser realizada sem crédito orçamentário correspondente. Em outras palavras, é a despesa que integra o orçamento, ou seja, está fixada no orçamento público.

Por outro lado, a respeito da despesa extra-orçamentária, Kohama (2003, p.110) esclarece que:

É aquela paga à margem da Lei Orçamentária, isto é, não integra ao orçamento e, portanto, independente de autorização Legislativa, pois se constituem em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, correspondente à restituição de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

Assim, entende-se que as despesas extra-orçamentárias são aquelas não vinculadas ao orçamento público, ou seja, as que não estão previstas no orçamento público e são oriundas da restituição de valores arrecadados como receitas extra-orçamentárias.

Entretanto, julga-se relevante mencionar que, na administração pública, não há separação entre custos, despesas ou gastos, ou seja, todos os recursos gastos pelos entes públicos para a prestação dos serviços públicos são caracterizados como despesa.

Dentre os estágios da despesa pública temos pelo menos três estágios obrigatórios: empenho, liquidação e pagamento.

Empenho: ato emanado do ordenador da despesa que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (CRUZ, 1988, p.72).

Liquidação: consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos, com o fim de apurar a origem do que se deve pagar, a importância exata e a quem se devem pagar para que seja extinta a obrigação (Lei nº 4.320/64 art.63).

Pagamento: após ato exarado pela autoridade competente a tesouraria, o estabelecimento bancário ou o servidor público pagam ao credor o valor legal da despesa (CRUZ, 1988, p. 72).

2.5 Valor de Mercado

Como este trabalho se propõe a estudar sobre o custo dos remédios, e o custo de oportunidade oferecido a cada beneficiado, entende-se necessário abordar o conceito de valor de mercado, pois o estudo de caso será baseado através de pesquisas entre os preços praticados na Farmácia Popular e das demais farmácias atuantes no mercado concorrente.

Entende-se necessário abordar os pensamentos de Marx, onde ele dispõe que a construção do preço de cada produto se processa por quatro fases distintas.

De início caracteriza a forma mais simples de valor, que pode ser expressa de maneira relativa ou equivalente (Marx, 1988).

Forma relativa de valor e forma equivalente pertencem uma à outra, se determinam reciprocamente, são momentos inseparáveis, porém, ao mesmo tempo, são extremos que se excluem naturalmente ou se opõem, isto é, pólos da mesma expressão de valor.

Para que se possa entender a forma relativa, deve-se abolir a relação quantitativa de valor e simplesmente considerar a relação de proporção existente entre duas mercadorias, enquanto a forma equivalente é conseqüentemente a forma de sua permuta direta com outra mercadoria.

Em seguida ele demonstra a forma de valor total ou desdobrada, onde um determinado produto se desdobra em inúmeros outros elementos do mundo das mercadorias, e qualquer outra mercadoria pode tornar-se um espelho, capaz de regular as relações de troca.

A terceira forma ou forma geral de valor é a que representa o produto do trabalho humano despendido na produção de cada mercadoria, ou seja, mostra a expressão social.

Uma mercadoria encontra-se apenas na forma de equivalente geral (forma III), porque e na medida em que é excluída por todas as demais mercadorias como equivalentes. E só a partir do momento em que essa exclusão se limita definitivamente a um gênero específico de mercadorias, a forma valor relativa unitária do mundo das mercadorias adquire consistência objetiva e validade social geral.

A última forma de nada se difere com a forma geral, o progresso apenas consiste em que o caráter social se fundiu agora definitivamente com a forma natural específica do ouro, ou a forma mais simples do valor de uma mercadoria definida pelo dinheiro.

No entanto a dificuldade no conceito da forma dinheiro se limita à compreensão do equivalente geral, para melhor entendimento Marx, p. 61, cita os pensamentos de Aristóteles: A forma dinheiro da mercadoria é apenas a figura mais desenvolvida da forma simples de valor, isto é, da expressão do valor de uma mercadoria qualquer (...) a troca não pode existir sem a igualdade, nem a igualdade, sem comensurabilidade.

Quando Aristóteles se refere à comensurabilidade, ele quer dizer que se pode medir, ou seja, possui qualidades que possam ser mensuráveis e ao mesmo tempo em que possam ser relacionadas com as demais mercadorias.

É interessante ressaltar o conceito de valor na economia, através de Paul Singer 1982, que representa duas formas distintas de definição de valor: a forma subjetiva, e a objetiva. A subjetiva retira o valor da relação do homem com a natureza e a relação de satisfação das necessidades relacionadas com a atividade econômica.

A atividade econômica se dá essencialmente entre o homem e o meio físico e o homem atribui valor aos objetos ou aos serviços, na medida em que estes satisfazem suas necessidades. (...) Em princípio, cada necessidade humana pode ser satisfeita por mais de um objeto. Estou, portanto, em condições de escolher e posso valorizar os objetivos de acordo com minha preferência subjetiva.

Neste sentido, entende-se que a disposição dos valores de mercado se dá de acordo com a necessidade desempenhada por determinados níveis de satisfação das necessidades humanas, podendo ser variados conforme as preferências de cada um.

A teoria objetiva ou teoria do valor-trabalho parte da idéia de que a atividade econômica é essencialmente coletiva.

Na medida em que a atividade econômica é uma atividade coletiva, essencialmente social, ela decorre da divisão social do trabalho, na qual as pessoas desempenham funções diferenciadas e complementares. (...) o valor de acordo com a teoria do valor-trabalho, decorre precisamente desta divisão social de trabalho. Na medida em que o valor é o valor do produto social, ele resulta de uma atividade coletiva e pode ser medido pelo tempo de trabalho social investido neste produto.

Portanto o valor do produto social não resulta apenas na quantidade de bens produzidos, e sim da avaliação que deles fazem os agentes econômicos no momento em que estão no mercado, ou seja, o comportamento humano na área econômica é essencialmente a mesma sempre, embora possa mudar na sua manifestação concreta.

Já Adam Smith, 1988, dispõe que o trabalho é a única medida universal e precisa de valor, ou seja, o único padrão através do qual podemos comparar os valores de mercadorias diferentes, em tempos e lugares diferentes.

O preço efetivo ao qual uma mercadoria é vendida denomina-se seu preço de mercado (...). O preço de mercado de uma mercadoria específica é regulado pela proporção entre a quantidade que é efetivamente colocada no mercado e a demanda daqueles que estão dispostos a pagar o preço natural da mercadoria, ou seja, o valor total da renda fundiária, do trabalho e do lucro que devem ser pagos para levá-la ao mercado. (Smith, 1988, p.56).

Entende-se no sentido social, que o valor de uma mercadoria é aquele que possui um equivalente em relação ao trabalho na qual se tem que desempenhar para obter determinado bem, já na economia, o valor de mercado se refere ao valor que determinado bem atinge no mercado, baseando-se na concorrência de mercado e na lei de oferta e procura. Assim se em uma hora de trabalho de um pedreiro vale R\$ 80,00 e a mercadoria equivale a 10 horas de trabalho, ela alcança o valor de R\$ 800,00.

2.6 Custo de Oportunidade

Na busca pela mensuração do resultado econômico das entidades públicas, é essencial que se tenha definido os conceito de custo de oportunidade, como evidencia Slomski 1996, que sua mensuração se dá pela multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado. Alguns conceitos relacionados a Custo de Oportunidade e seus respectivos autores são descritos abaixo:

Autor	Conceito
Slomski (2005)	Tomar uma decisão num mundo de escassez obriga-nos a prescindir de alguma coisa, custa-nos, de fato, a oportunidade de fazer outra coisa. A alternativa que se abdicou é designada custo de oportunidade.
Heymann (1990:104), apud Coronado (2001)	Partindo-se do pressuposto de um comportamento racional, indivíduos tentam sempre escolher a melhor alternativa entre as disponíveis, desde que eles tenham a liberdade para isto. Assim, embora que este postulado se justifique o uso de tipos específicos de modelos e procedimentos matemáticos, a princípio isto também implica avaliações subjetivas e valores psicológicos.
Leone (1982:71), apud Coronado (2001)	O valor de benefício que se deixa de ganhar quando, no processo de decisório, se toma um caminho em detrimento de outro.
Slomski, 2003, p.410	É o menor preço de mercado a vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade, oportunidade e tempestividade, daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público.
Catelli (2001)	Corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.
Miller, apud Catalli (2001)	É definido como o valor de um recurso em seu melhor uso alternativo. Note-se que nesta definição o custo de oportunidade não depende de quem está usando os recursos. Por exemplo, o Custo de Oportunidade de uma peça de máquina para uma firma não é apenas seu melhor uso alternativo dentro da firma, mas também o valor de seu uso alternativo em qualquer lugar do globo. Portanto, se definimos capital como máquina pelo seu dono como sendo igual ao preço que poderia ter sido obtido se os serviços da máquina fossem vendidos pela oferta mais alta.
Spenser e Sielgelman, apud Catelli (2001)	São os custos das oportunidades a que se renuncia, ou em outras palavras, a uma comparação entre a política que se elegeu e a política que se abandonou.
Martins, apud Catelli (2001).	Representa o quanto se sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés da outra.

Quadro 5 – Autores e respectivos conceitos sobre Custo de Oportunidade

Ao transportar estes conceitos ao estudo proposto, tem-se que o custo de oportunidade oferecido pelo ente Federal e repassado através da Prefeitura Municipal, é aquele em que o beneficiado deixa de gastar seus recursos em unidades privadas e os aplicam na Farmácia Popular com o intuito de receber em troca benefícios econômicos, que podem ser utilizados agora no custeio das demais necessidades encontradas.

2.7 Controladoria

A controladoria exerce uma força importante que induz os gestores a tomarem decisões precisas no processo de gestão, visto que, ela está presente em todos os processos, desde o planejamento até o controle final das atividades. Responsabiliza os gestores a cumprir a legislação vigente, e que capacitados com informações mais precisas possam vir de encontro a atender as necessidades da população, fazendo com que os administradores públicos cumpram sua função maior que é prestar serviços para a produção do bem comum à sociedade.

Segundo Slomski (2005:15), Controladoria é a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.

Já Mosimann, (1993, p.96), conceitua controladoria como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com fim de orientá-las para eficácia.

Dessa maneira pode-se dizer que a controladoria está diretamente envolvida no processo de gestão, exercendo papel de apoio aos gestores no planejamento, na execução e no controle; ela

é assessora dos gestores, demonstrando o desenvolvimento da empresa através das informações coletadas, dando suporte à todas as etapas do processo de gestão da empresa.

De acordo com Catelli 2001, a missão da Controladoria é “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”, porém para que a missão possa ser cumprida terão que ser definidos com clareza os objetivos, que são classificados como: promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; e promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Tendo a premissa de que o lucro é a melhor medida de eficácia da empresa, o foco da controladoria deve ser o processo de gestão baseado em resultados. A partir daí o processo de criação de valor para os acionistas, ou para a população em entidades públicas, se dá através da mensuração do resultado econômico do valor da empresa.

Padoveze (2005 p. 21) faz o detalhamento das premissas que embasam o conceito de controladoria:

- Lucro como medida de eficácia da empresa.
- Lucro como diferença de patrimônios líquidos.
- Lucro é maior ou menor segundo o grau de competência empresarial.
- Os empreendimentos empresariais são investimentos.
- Valor econômico da empresa.
- Mensuração do valor da empresa.
- Dificuldade de mensuração da previsibilidade do mundo real.
- Planejamento é necessário.
- A empresa é a reunião de especialidades humanas.
- Os gestores são responsáveis pela geração do lucro.
- Informação para gestão.
- Interação modelar entre as teorias da informação, decisão e mensuração.
- Nível ótimo de informação.

Para desempenhar corretamente o processo de mensuração a controladoria se utiliza de processos para o desempenho de suas principais funções na qual Mosimann (1993 p. 87) estabelece como função primordial da controladoria a direção e a implantação de sistemas de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Este conjunto de sistemas é ligado às funções da Controladoria, e quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. As funções da Controladoria são classificadas por Catelli (2001, p.350), em:

- **Subsidiar o processo de gestão:** esta função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente (...) é inerente a esta função monitorar o processo de elaboração do orçamento – e respectiva consolidação – das diversas áreas de responsabilidade da empresa.
- **Apoiar a avaliação de desempenho:** ressalta-se que a avaliação deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos. A análise elaborada pela controladoria é mais um subsídio ao processo de avaliação.
- **Apoiar a avaliação de resultado:** elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; avaliando o resultado de seus serviços.
- **Gerir os sistemas de informações:** definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (Modelo de Informação).

No entanto, entende-se que a controladoria tem por fim garantir as informações necessárias para o processo de tomada de decisão, colaborando com os gestores na obtenção da eficácia tanto da entidade quanto econômica, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

2.8 Diferentes Conceitos de Controladoria

Para o desempenho da controladoria, o “controller”, deve necessariamente possuir um nível suficiente de conhecimento geral do setor da atividade econômica na qual a empresa faz parte, conhecer a própria empresa, sua história, missão e objetivos, além de possuir um entendimento básico de organização, planejamento e controle.

Em uma visão mais específica no sentido do estudo, Slomski 2005, afirma que:

No caso de controladoria no âmbito público, para que haja interação, é preciso que o ente público conheça-se internamente, saiba quem são os seus servidores, quais são suas capacidades, suas virtudes, suas fraquezas, e exatamente, saiba quantos são, quem são, quais são as necessidades dos cidadãos e como atendê-los, (...) é necessário que se construa um banco de dados único, que chamo de Cadastro Geral de Cidadãos, que sirva para todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que não haja duplicidade de informações.

No âmbito específico dos municípios, Slomski 2003, dispõe que a Controladoria como o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informação econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fins e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, além de produzir instrumentos para a informação, que são relevantes tanto para os gestores da coisa pública como para a sociedade.

Já no âmbito privado, o conceito de controladoria pode ser empregado em várias situações, pois em decorrência do desenvolvimento da empresa, um mesmo indivíduo pode dominar diversas áreas em sua responsabilidade.

Em pequenas empresas a função do *controller* muitas vezes é atribuída ao gestor de produção ou de vendas, onde é suficiente o conhecimento de conceitos intrínsecos pelos gestores para que possa ser exercida a controladoria.

No entanto segundo Mosimann 1993, p. 94, à medida que se desenvolve a empresa, com a descentralização das funções, surge um indivíduo responsável pelo exercício desta função:

A partir da descentralização das atividades da área financeira, distinguindo-se primordialmente o tesoureiro e o *controller* sob a responsabilidade de um gestor ou com gestores da cúpula administrativa, surge o órgão da controladoria e sua preocupação específica com a gestão econômica empresarial.

Torna-se necessário, especificamente no caso do mercado competitivo, que a figura do *controller* esteja à parte dos objetivos da empresa, principalmente ao delinear o planejamento da organização levando em conta os padrões desempenhados em todos os níveis da administração.

3. Descrição e análise do Estudo de Caso

3.1 O Programa

O programa Farmácia Popular, criado pelo Ministério da Saúde através do Decreto nº 5.090, de 20 de maio de 2004, estabelece uma política pública de acesso a medicamentos através da implantação de uma rede de farmácias que oferecem medicamentos a preço de custo. A figura a seguir mostra a estrutura do programa.

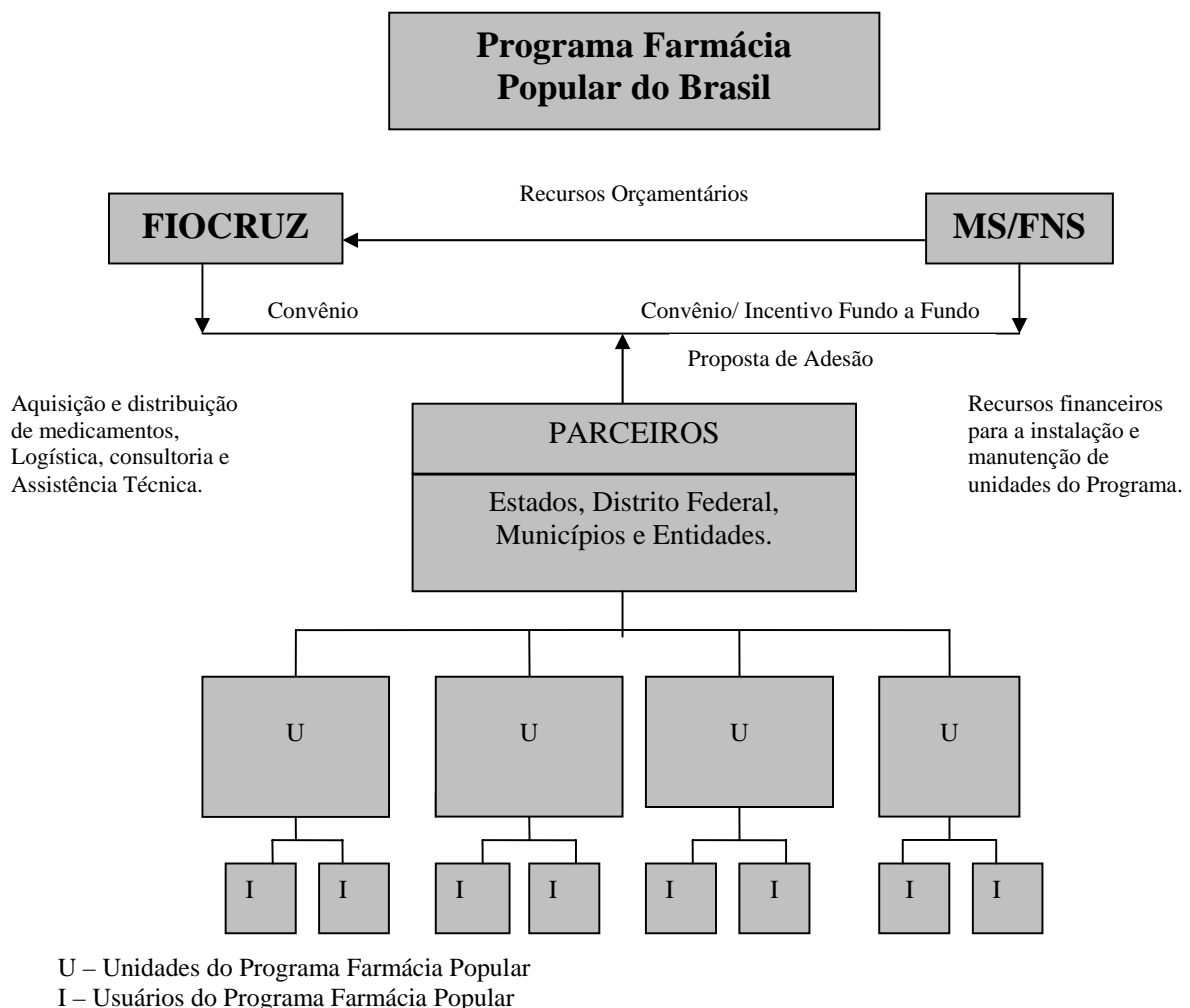


Figura 01 – Programa Farmácia Popular
Fonte: Farmácia Popular do Brasil – Manual Básico

O programa desenvolve-se de forma conjunta com o Ministério da Saúde e a Fundação Oswaldo Cruz – Fiocruz, que firma os convênios com o Estado, Distrito Federal, Municípios e órgão, instituições e entidades sem fins lucrativos e está autorizada pela Lei 10.858 de 13 de abril de 2004 a distribuir medicamentos sem visar lucro tanto para as unidades do programa quanto para os que as matem.

O Ministério da Saúde realiza este tipo de programa com o intuito de trazer a saúde para perto do cidadão, e dar ao profissional a especialização necessária a fim de que ele possa exercer seu trabalho com mais qualidade. O programa é realizado através de parcerias com prefeituras, governos estaduais, órgãos e instituições públicas ou privadas sem fins lucrativos de assistência à saúde.

O grande responsável por operacionalizar o programa é a Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), órgão do Ministério da Saúde, que coordena a estruturação das unidades e executa a compra dos medicamentos de laboratórios farmacêuticos públicos ou do setor privado, abastece as farmácias a preço de custo e dá capacitação aos profissionais.

Os remédios produzidos por laboratórios privados são comprados em pregões realizados pela Fiocruz, no entanto existem 17 laboratórios oficiais que são legalmente dispensados de licitação pela Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, onde a Fundação Oswaldo Cruz pode comprar diretamente deles. No caso de indústria é feita uma licitação por pregão.

A redução dos preços é possível devido à isenção de impostos e a aplicação de subsídios, por parte do Governo, assim os medicamentos são vendidos com preços até 85% menores do que os praticados em farmácias comuns.

Segundo dados encontrados no sítio www.portal.saude.gov.br, a Farmácia Popular disponibiliza uma relação de 74 medicamentos descritos no quadro abaixo:

MEDICAMENTOS DISPONÍVEIS	
Acetato de medroxiprogesterona	Fenitoína
Aciclovir	Fenobarbital
Ácido Acetilsalicílico	Fluconazol
Ácido Fólico	Furosemida
Albendazol	Glibenclamida
Alopurinol	Haloperidol
Amiodarona	Hidroclorotiazida
Amitriptilina (Cloridrato)	Ibuprofeno
Amoxicilina	Levonorgestrel.
Atenolol	Mebendazol
Azatioprina	Metformina
Azitromicina.	Metildopa
Benzilpenicilina Benzatina	Metoclopramida (Cloridrato)
Benzilpenicilina Procaína+Potássica	Metronidazol
Benzoato de Benzila	Miconazol (Nitrato)
Biperideno	Monitrato de Isossorbida
Brometo de n-butilescopolamina	Neomicina (Sulfato) + Bacitracina (Zíncica)
Captopril	Nifedipina
Carbamazepina	Nistatina
Carbidopa + Levodopa	Noretisterona 0,35mg/comp.
Cefalexina (Cloridrato ou Sal Sódico)	Omeprazol
Cetoconazol	Paracetamol
Ciprofloxacino	Prednisona
Cloreto de Potássio	Prometazina (Cloridrato)
Cloreto de Sódio	Propranolol (Cloridrato)
Clorpromazina	Ranitidina
Dexametazona Crem	Sais p/ Reidratação Oral pó p/sol.
Dexclorfeniramina (Maleato)	Salbutamol (Sulfato)
Diazepam 5mg/comp.	Sinvastatina
Diazepam	Sulfametoxazol + Trimetoprima
Digoxina	Sulfasalazina
Dipirona	Sulfato Ferroso.
Doxiciclina	Sulfato Ferroso
Enalapril	Tiabendazol
Enantato de Noretisterona+Valerato de Estradiol	Valproato de Sódio
Eritromicina (Estearato ou Etilsuccinato)	Verapamila (Cloridrato)
Etinilestradiol+Levonorgestrel	

Quadro 6: Lista de medicamentos
Fonte: Adaptado de www.portal.saude.gov.br.

Supõe-se que a Farmácia Popular do Brasil contribui para reduzir o impacto no orçamento familiar causado pela compra de remédios e, também, busca diminuir os gastos do SUS com as internações que são provocadas pelo abandono do tratamento.

O objetivo do programa é ampliar o acesso da população a estes medicamentos e assim garantir que o orçamento familiar não seja comprometido pelo tratamento de doenças.

Já que segundo pesquisa da Organização Mundial da Saúde (OMS) revela que 19% da renda familiar dos brasileiros é destinada a cuidados com a saúde e cerca de 50% dos brasileiros voltam para casa sem adquirir a medicação prescrita pelo médico ou dentista devido aos altos preços praticados pelas farmácias particulares (dados CONASS).

Qualquer cidadão pode ter acesso aos medicamentos da Farmácia Popular, já que o programa destina-se ao atendimento igualitário de pessoas que utilizam ou não os serviços públicos de saúde. A exigência é a apresentação da receita médica ou odontológica. Este procedimento é de fundamental importância para que se diminua um grave problema de saúde pública – a automedicação.

As Farmácias oferecem medicamentos que atendem às doenças que ocorrem com maior frequência como hipertensão (pressão alta), diabetes, úlcera gástrica, depressão, asma, infecções e verminoses. Estão disponíveis também remédios indicados para os quadros de cólicas, enxaqueca, queimadura, inflamações, alcoolismo e anticoncepcionais, além de preservativos masculinos, importantes para a prevenção das Doenças Sexualmente Transmissíveis.

Quanto aos recursos financeiros para a implementação e manutenção do Programa são provenientes de execução descentralizada de programa de trabalho específico do orçamento da União destinada ao Ministério da Saúde, sendo normalizados pela Portaria nº 2.587/GM, de 6 de dezembro de 2004.

3.2 Adesão ao Programa

Como forma de padronização e celebração de convênio para transparência de recursos do Ministério da Saúde, a Portaria GM n°. 2.587/04 institui um mecanismo de cooperação financeira entre União, estados, municípios e Distrito Federal, no qual a adesão ao Programa se faz através da celebração de convênios de natureza financeira, conforme orientações especificadas no manual básico.

A adesão ao programa Farmácia Popular do Brasil se dá após o envio de um pedido de adesão ao Ministério da Saúde. Ao verificar a viabilidade do Programa, o Ministério da Saúde concretiza a adesão do Município através de convênio com a Fundação Oswaldo Cruz – Fiocruz.

Para a instalação, a área escolhida deverá ser adequada conforme orientações encaminhadas por representantes da Direção Nacional do Programa, sediada no Ministério da Saúde. A fim de garantir economia e padronização, a Fundação Oswaldo Cruz, adquire por meio de processos licitatórios próprios, todos os móveis e equipamentos que serão utilizados nas unidades do Programa. A Fiocruz entrega, mediante empréstimo por comodato, todos os mobiliários, e equipamentos necessários, no qual durante os doze primeiros meses de vigência, a manutenção corretiva deve ser realizada mediante orientação da Gerência Administrativa do Programa, e após um ano de funcionamento poderão ser cedidos em caráter definitivo.

A Fiocruz também se responsabiliza pela aquisição, por meio de licitação, distribuição e o armazenamento dos produtos, onde todas as unidades recebem os medicamentos em consignação e registram toda a movimentação de estoque dos produtos no sistema padrão informatizado fornecido pela Fiocruz. É através do recebimento desta informação, que a Fiocruz pode efetivar os devidos controles, inclusive planejamento e programação da reposição dos estoques.

As unidades do Programa Farmácia Popular do Brasil, constituem-se em unidades administrativas equiparadas às pessoas jurídicas, subordinadas ou vinculadas aos conveniados com a Fiocruz, e são considerados um órgão da Prefeitura, e para isso deve ter um CNPJ de filial e inscrição estadual.

O processo de funcionamento e manutenção do programa se faz através de um Manual de Procedimentos Operacionais Padrão mantido sob a responsabilidade dos farmacêuticos gerentes, que proporcionam a harmonização dos processos internos e externos às unidades.

A gestão administrativa atenta ao funcionamento da unidade, envolvendo contratação de recursos humanos, gestão de estoques de medicamentos, controle financeiro, suprimentos de informática, bem como dos móveis. Enquanto a gestão técnica se faz pela orientação farmacêutica, ao fracionamento da embalagem, nos casos que constarem no Manual de Procedimentos Operacionais, atendimento ao usuário, e orientação responsável, segura e correta dos medicamentos.

3.3 Repasse dos Recursos

Para a consecução dos recursos, mediante a adesão, visando à implementação e o funcionamento de unidades do Programa, o proponente deve apresentar a proposta de adesão, com indicação do dimensionamento das necessidades, condições de funcionamento, bem como a previsão dos gastos necessários.

A transferência dos recursos para a implantação e manutenção das unidades do programa é repassada diretamente do Fundo Nacional de Saúde (FNS) para o fundo estadual ou municipal de saúde, que será formalizado através de publicação de uma portaria ministerial no Diário Oficial da União.

Após o recebimento do recurso de implantação deverá iniciar a execução das ações em trinta dias (envio de documentos referentes ao local de implantação), e cinco meses para iniciar as atividades da unidade, se houver impossibilidade de continuar o programa os recursos deverão ser devolvidos.

Como forma de controle dos recursos repassados, cada unidade deve enviar trimestralmente um relatório contendo a aplicação dos recursos, sob pena de suspensão da participação no Programa, ficando passível dos recursos mal utilizados.

A referência utilizada dos recursos de convênios da Farmácia Popular do Brasil, segundo o manual básico, é de R\$ 50.000,00 para a instalação e R\$ 120.000,00 durante doze meses para a manutenção, não sendo permitido a utilização dos recursos para remuneração dos funcionários públicos da administração direta e indireta.

3.4 Estrutura no Município de Palhoça

A Farmácia Popular do Brasil, do Município de Palhoça foi instituída em 28 de agosto de 2006 através do decreto municipal nº 446, e sua inauguração se deu em 05 de julho de 2007 situado à Rua Nelson Martins, 235 no Centro de Palhoça.

A abrangência dos serviços destina-se a toda a população sem discriminação de condição social, através de receita médica tanto do sistema público quanto privado, em caráter de uso contínuo ou para uma única utilização, sendo que as receitas precisam ser renovadas a cada seis meses, de médicos ou dentistas.

A contratação de pessoal inicialmente foi realizada por funcionários da prefeitura, com cargos comissionados e atualmente toda a equipe é formada por profissionais contratados através de processo seletivo por prazo de dois anos. O quadro de funcionários da Farmácia conta com

dois farmacêuticos, três atendentes e um servidor para serviços gerais. Eventualmente a Fiocruz realiza treinamentos enviando profissionais gabaritados do eixo Rio - São Paulo.

A estrutura da Farmácia Popular conta com ampla área para atendimento e despensa de medicamentos a clientes, sala de gerência, sala da administração, sala para estoque de medicamentos, cozinha, pequeno cômodo para materiais de limpeza, dois banheiros para funcionários e um para clientes preparados também para atender clientes com deficiência física. Apresentam-se no quadro 07 os móveis e utensílios que são usados na farmácia para prestação dos serviços:

Quantidade	Móveis/Utensílios
1	Aparelho de DVD
1	Aparelho de Fax
5	Balcão
8	Cadeiras de escritório com apoio
5	Cadeiras individuais sem apoio
2	Caixa registradora
1	Calculadora impressora
5	Cadeiras com acento
1	Cofre
7	CPU
10	Estante em aço c/ 05 prateleiras
1	Estante em aço c/ 07 prateleira
6	Estabilizadores
5	Estantes de medicamentos
1	Impressora
1	Máquina de Cupom de Pedido
1	Máquina geradora de senha
2	Máquinas de Cupon Fiscal
7	Mesa CPU
7	Monitores
1	Purificador de água
1	Telefone
1	Televisor

Quadro 07: Móveis e utensílios
Fonte: Dados da pesquisa

Através do controle de demanda enviada via internet, e via correio assinada pelo responsável da farmácia, é feita a solicitação dos remédios conforme demanda dos últimos três meses. Todo o valor arrecadado através da venda dos medicamentos é devidamente depositado em conta específica da Fiocruz. Mensalmente a Fiocruz remete o valor correspondente à R\$ 10.000,00 para o custeio das despesas com pessoal e para a manutenção da unidade (água, luz, aluguel, materiais de consumo).

3.5 Processo de mensuração da receita do Programa

Para este estudo foi abordada a atividade da unidade Palhoça 434, da primeira Farmácia Popular do Brasil no Município de Palhoça. A farmácia é de competência da Prefeitura Municipal de Palhoça e administrada pela Secretaria Municipal de Saúde através do farmacêutico gerente que foi contratado em concurso específico para esta unidade da farmácia.

O Programa foi criado para reduzir o impacto familiar causado pela compra de remédios, além de diminuir os gastos do SUS. A fim de quantificar esta redução do impacto nas famílias, este estudo se propôs a mensurar através de comparativos com as farmácias concorrentes os preços dos remédios oferecidos.

Mensurar consiste em atribuir números aos atributos de um objeto. Segundo CATELLI (2001, p. 90). “O processo de gerenciamento requer a aplicação de medidas de quantidades, volumes, preços de recursos, de bens e serviços no mercado, como parâmetros de criação de valor em qualquer atividade humana”.

De acordo com a pesquisa de preço realizada nas farmácias concorrentes do município de Palhoça, é possível mensurar o ganho da população através do custo de oportunidade adquirido ao escolher comprar na Farmácia Popular como segue a descrição de alguns itens pesquisados.

DESCRIÇÃO	FARMÁCIA POPULAR	FARMÁCIA 1	FARMÁCIA 2	FARMÁCIA 3	MÉDIA 1, 2 e 3
ACICLOVIR 200MG	1,40	2,27	2,90	2,53	2,57
ACIDO ACETILSALICIL 500MG	0,35	0,41	1,05	0,75	0,74
ALBENDAZOL 400MG	0,56	4,23	3,04	3,74	3,67
AMITRIPTILINA 25MG	2,20	2,84	2,92	3,25	3,00
AMOXICILINA 500MG	1,90	7,50	6,63	6,44	6,86
DIAZEPAM 5MG	0,40	2,50	2,66	3,10	2,75
FLUCONAZOL 100MG.	7,60	19,64	15,40	16,37	17,14
OMEPRAZOL 20MG	3,22	28,61	19,45	24,18	24,08
PARACETAMOL 100MG/ML GTS 10ML	0,70	7,34	3,79	6,42	5,85
PROPRANOLOL 40MG	0,40	4,84	6,26	3,76	4,95
SOMA	18,73	80,18	64,10	70,54	71,61

Tabela 1 – Comparativo de preços dos remédios.
Fonte: Dados da pesquisa.

Deste modo é possível perceber que em toda a amostra estudada, os preços da Farmácia Popular são inferiores aos concorrentes, sendo a variação mais relevante observada no medicamento Propranolol, onde a média dos concorrentes é 1237,5% maior em relação à Farmácia Popular.

Dos itens sorteados em pesquisa, segundo indicação do farmacêutico responsável, os remédios Sinvastatina e Atenolol, possuem grande representatividade nas vendas e alto impacto na renda dos beneficiados, pois tratam-se de remédios para controle da pressão arterial e colesterol.

Em nova pesquisa efetuada após visita, verificou-se uma variação dos preços ainda maior, conforme segue descrição abaixo para valores referentes a uma caixa contendo dez comprimidos:

DESCRIÇÃO	FARMÁCIA POPULAR	FARMÁCIA 1	FARMÁCIA 2	FARMÁCIA 3	MÉDIA 1, 2 e 3
Atenolol	3,0	24,43	18,54	19,01	20,66
Sinvastatina	3,8	42,66	54,09	38,17	44,97

Tabela 2 – Comparativo de preços dos remédios.
Fonte: Dados da pesquisa.

Nestes dois casos demonstrados na tabela 02 pode-se notar que a diferença dos preços é ainda maior, sendo de até 814,33% em relação ao medicamento Atenolol e de 1423,42% em relação à Sinvastatina. Uma vez que tratam-se de medicamentos de uso continuado, onde o interrupimento do tratamento pode gerar diversos danos na saúde, estes casos específicos servem par exemplificar que além do ganho do cidadão que economizou ao escolher comprar na Farmácia Popular há também um interesse do Ministério da Saúde pois busca diminuir os gastos do SUS com internações que são provocadas pelo abandono do tratamento.

Com base no modelo conceitual proposto por Slomski (1996, p. 60) para a mensuração e demonstração do resultado econômico gerado pela prestação de serviços públicos, através do autor foi reproduzida na tabela a seguir para o alcance do citado objetivo:

Demonstração do Resultado Econômico
(+) Renda Econômica dos Serviços Prestados no Mês
Serviço 1
Serviço 2
(+) Renda Financeira
(+) Renda Financeira Mês
(+) Programa Social - Farmácia Popular
(+) Outros Programas
(=) Resultado Econômico e Financeiro Familiar

Quadro 8: Demonstração do Resultado Econômico
Fonte: Slomski (1999)

Segundo Slomski (1999, p.33) “na entidade pública, pode-se dizer que o Resultado Econômico, medido pela Demonstração do Resultado Econômico, é o melhor indicador da eficiência dos custos de agenciamento e da eficácia da gestão do Estado”. Assim é possível evidenciar tanto a renda financeira quanto econômica, que corresponde à soma dos valores referentes aos serviços prestados pelo Estado como saúde, educação, medida ao custo de oportunidade, mais os salários e vencimentos.

Sabe-se que são diversos os tipos de programas sociais existentes no Brasil, além da Farmácia Popular, o Bolsa Família é um programa para famílias de extrema pobreza, que concede até R\$ 60,00 por pessoa para famílias que mantenham crianças na escola com até 85% de frequência e atualizadas as carteiras de vacinação, o PETI (Programa de Erradicação ao Trabalho Infantil) tem por objetivo retirar crianças e adolescentes do trabalho infantil, e concede bolsas mensais de R\$ 40,00 para crianças, o Renda Mínima é dado às famílias de baixa renda com crianças de até 15 anos, onde tem direito ao benefício de até R\$ 220,00 para famílias com renda mensal de até meio salário mínimo.

Com os referidos programas sociais almeja-se eliminar promover redistribuição da riqueza, a fim de reduzir as desigualdades entre a população. Conforme comentário do farmacêutico responsável da Farmácia Popular de Palhoça, Sandro Alberto Antunes, com a implantação de alguns destes programas sociais no Município de Palhoça, hoje eles conseguem comprar os remédios que precisam e podem se alimentar com qualidade no Restaurante Popular ao preço de um real por pessoa.

De acordo com o controle realizado pelo responsável da unidade 434 da Farmácia Popular do município de Palhoça, em relação aos atendimentos do mês de setembro de 2008, têm-se a quantificação relacionada às receitas recebidas por clientes vindas de consultas públicas e privadas.

Verificando os atendimentos realizados, é possível fazer uma distinção entre atendimentos com receita médica vinda de consulta em rede pública ou privada. A figura 02 apresenta em porcentagem a distinção entre atendimentos sob prescrições públicas e privadas do mês de setembro de 2008 na Farmácia Popular:

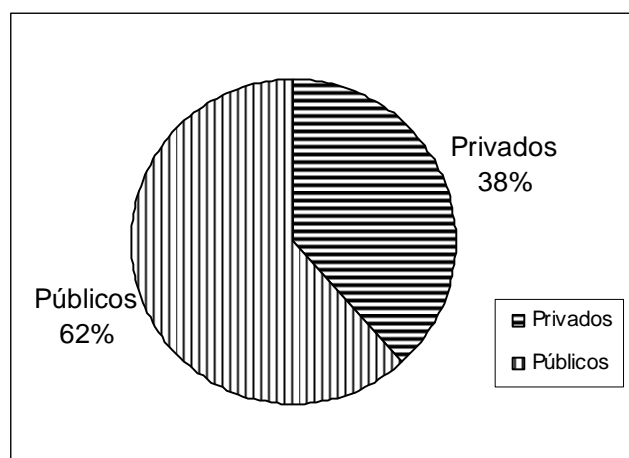


Figura 02: Levantamento Mensal das Prescrições Atendidas.
Fonte: Dados da Pesquisa.

Em um universo de 424 atendimentos, observa-se que 62% dos atendimentos realizados no mês em questão referem-se ao SUS, que se caracteriza por formar o conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e entidades públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo poder público. E que 38% foram advindas de instituições privadas, ou seja, consultórios médicos particulares ou uma instituição (hospital ou clínica) de planos, seguro e outros.

Com isso é possível ver que há um número maior de atendimentos relacionados à rede pública, pois os pacientes dos postos de saúde da região estão sendo informados quando da

existência do medicamento dos pacientes de baixa renda e na continuidade correta do tratamento prescrito.

Considerando-se os menores preços dos remédios praticados nas farmácias concorrentes onde o ente está inserido, o cálculo de mensuração do resultado econômico através do custo de oportunidade conforme o modelo de mensuração do resultado econômico proposto por Slomski se dá da seguinte forma:

Demonstração do Custo de Oportunidade		
Medicamentos	Gasto	Custo de Oportunidade/Ganho
Aciclovir	1,40	0,87
Acido Acetil Salicilico	0,35	0,06
Albendazol	0,56	2,48
Amitriptilina	2,20	0,64
Amoxicilina	1,90	4,54
Atenolol	3,00	15,54
Diazepam	0,40	2,10
Fluconazol	7,60	7,80
Omeprazol	3,22	16,23
Paracetamol	0,70	3,09
Propranolol	0,40	3,36
Sinvastatina	3,80	34,37

Quadro 9: Demonstração do Custo de Oportunidade
Fonte: Adaptado de Slomski (1999)

Neste aspecto o ganho calculado representa o valor do custo de cada medicamento na unidade Farmácia Popular do Município de Palhoça, diminuído pelo preço do menor valor praticado por uma das três outras farmácias pesquisadas.

Se for considerada uma família hipotética na qual o perfil de doença conforme indicação médica, tenha que utilizar uma caixa por mês dos medicamentos Atenolol e Sinvastatina, têm-se através dos resultados da pesquisa o seguinte resultado econômico:

Demonstração do Resultado Econômico				
Serviços	Gasto	Custo de Oportunidade/Ganho 1 Mês	Custo de Oportunidade/Ganho 1 semestre	Custo de Oportunidade/Ganho 1 Ano
(+) Renda Econômica dos Serviços Prestados	-	-		
Serviço 1				
Serviço 2				
(+) Renda Financeira Acumulada	-	-		
(+) Renda Financeira Mês				
(+) Programa Social - Farmácia Popular				
Atenolol	3,00	15,54	93,24	186,48
Sinvastatina	3,80	34,37	206,22	412,44
(+) Outros Programas				
(=) Resultado Econômico e Financeiro Familiar	6,80	49,91	299,46	598,92

Quadro 10: Demonstração do Resultado Econômico
Fonte: Adaptado de Slomski (1999)

Para esta simulação, este tipo de doença possui tempo indeterminado de tratamento, no entanto pode-se perceber que a economia para o medicamento Sinvastatina é de R\$ 34,37 por mês, R\$ 206,37 por semestre e R\$ 412,44 em um ano. Este valor combinado com os demais benefícios oferecidos para os cidadãos desta região, oferece um grande impacto na renda familiar, capaz de proporcionar ainda mais qualidade de vida.

4. Considerações ao estudo de caso e recomendações

Arrecadar e gastar são atividades contínuas das entidades públicas, realizadas nos moldes da Lei 4.320/64. A fim de transformar a contabilidade num instrumento de gerência e de produto de dados capazes de gerar informações úteis à sociedade, a mensuração do resultado econômico nas entidades públicas pretende que além da demonstração dos bens tangíveis, seja demonstrado concretamente aquilo que fez de benefício.

Contudo, para que a contabilidade possa expressar o resultado econômico, deverá ser calculada a receita econômica através dos custos de oportunidade, subtraídos aos custos despendidos inerentes à sua manutenção. É importante que sejam analisados os aspectos de que não haverá receita para a entidade se o mercado não atribuir valor de troca ao produto ou serviço oferecido pela entidade pública, seja pelo menor preço de mercado, observando os itens de qualidade, oportunidade e tempestividade.

O estudo realizado teve por objetivo a simulação da implantação do modelo gerencial de mensuração do resultado econômico nas entidades públicas, baseado em atividades na Farmácia Popular do Brasil. Para isso fez-se necessário discorrer sobre assuntos acerca deste tema na fundamentação teórica, abordando assuntos sobre contabilidade pública, custo de oportunidade, receita e despesa pública. A pergunta da pesquisa: “Qual o resultado econômico gerado com a implantação da Farmácia Popular para o Município de Palhoça?” foi respondida gradativamente no decorrer do capítulo 03, descrição e análise do estudo de caso, onde para respondê-la, foram desenvolvidas diversas tabelas com análises dos dados obtidos em pesquisa.

Quanto aos objetivos específicos entende-se que a pesquisa conceitual com abordagens sobre o custo de oportunidade e sua aplicabilidade com o fator de mensuração dos investimentos

econômicos foi alcançada e permitiu simular a aplicação. No tocante a identificação através do custo de oportunidade da receita econômica gerada pelo Programa Farmácia Popular de Palhoça fez-se um direcionamento no qual se mostrou o desenvolvimento do demonstrativo contábil capaz de identificar a receita gerada através do rol de medicamentos pesquisados associando com o modelo GECON.

Quanto ao terceiro e quarto objetivos, contidos no projeto em que se pretendia colaborar para a tomada de decisão dos gestores da Farmácia Popular de Palhoça, oportunizando a adoção do modelo, e a partir da percepção do custo de oportunidade o mesmo tornou-se inviável pela centralização gerencial no aspecto decisório do programa Federal.

Por conseqüência, os subsídios para a avaliação de eficiência e eficácia, inicialmente pretendidos para sugestão ao comando da Farmácia Popular de Palhoça, e que constou no projeto como quarto objetivo específico ficou prejudicado.

Recomenda-se que algum aluno do curso de Ciências Contábeis, que tenha cursado enfermagem, Farmácia, ou outro curso da área das ciências biológicas, possa continuar a presente pesquisa e investigar prontuários, e/ou receitas, associando-as com modalidades de consumo típico da Farmácia para delimitar com maior precisão o efeito do custo de oportunidade médio nos consumidores de uma Farmácia Popular.

Recomenda-se, após aprofundados os efeitos de custo de oportunidade devidamente classificados, também para trabalhos futuros aplicar o modelo de mensuração do resultado nas entidades públicas nas demais unidades da Farmácia Popular localizadas em todo Estado de Santa Catarina a fim de fornecer dados comparativos, além da implantação nos demais programas sociais relacionados à saúde, educação, cultura entre outros.

REFERÊNCIAS

ALVES, Benedito Antônio; GOMES, Sebastião Edílson Rodrigues. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 39-54.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Ministério da Saúde. Fundação Oswaldo Cruz. **Programa Farmácia Popular do Brasil: Manual básico**, Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2005. Disponível em http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/05_0568_M.pdf

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática**. 4. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Conselho Federal de Contabilidade – Brasília: CFC, 2003.

CORONADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a óptica da gestão econômica logisticon**. – São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. 1 ed. Rio de Janeiro: Ed. Do autor, 1988.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.

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

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: editora da Esag, 1993.

LONGARAY, André Andrade et al, BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

Lei nº. 4.320/64, que estatui norma do Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. São Paulo: Atlas, 1985.

MARION, José Carlos et al. **Monografia para cursos de administração, contabilidade e economia**. – São Paulo: Atlas, 2002.

MARX, Karl. **O capital: crítica da economia política**. 3ed.. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

MUSGRAVE, Richard. **Teoria Múltipla do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 1976.

MUSGRAVE, Richard. **Teoria das Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 1976.

OLAK, Paulo Arnaldo et al. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo:Atlas, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio... [et al.]. **Contabilidade pública: uma abordagem financeira pública**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ROBBINS, Stephen P.. **Fundamentos de administração: conceitos essenciais e aplicações**, 4 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ROSA, Alexandre Moraes da, et al. **Marco Leal do terceiro setor: aspectos teóricos e práticos**. Florianópolis: Tribunal de Justiça/ Divisão das Artes Gráficas, 2003.

ROSSETTI, José de Paschoal. **Introdução à economia**. 17. ed., reest., atual. E ampl. São Paulo: Atlas, 1977.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: Um enfoque administrativo. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1988.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. – São Paulo: Atlas, 2005.

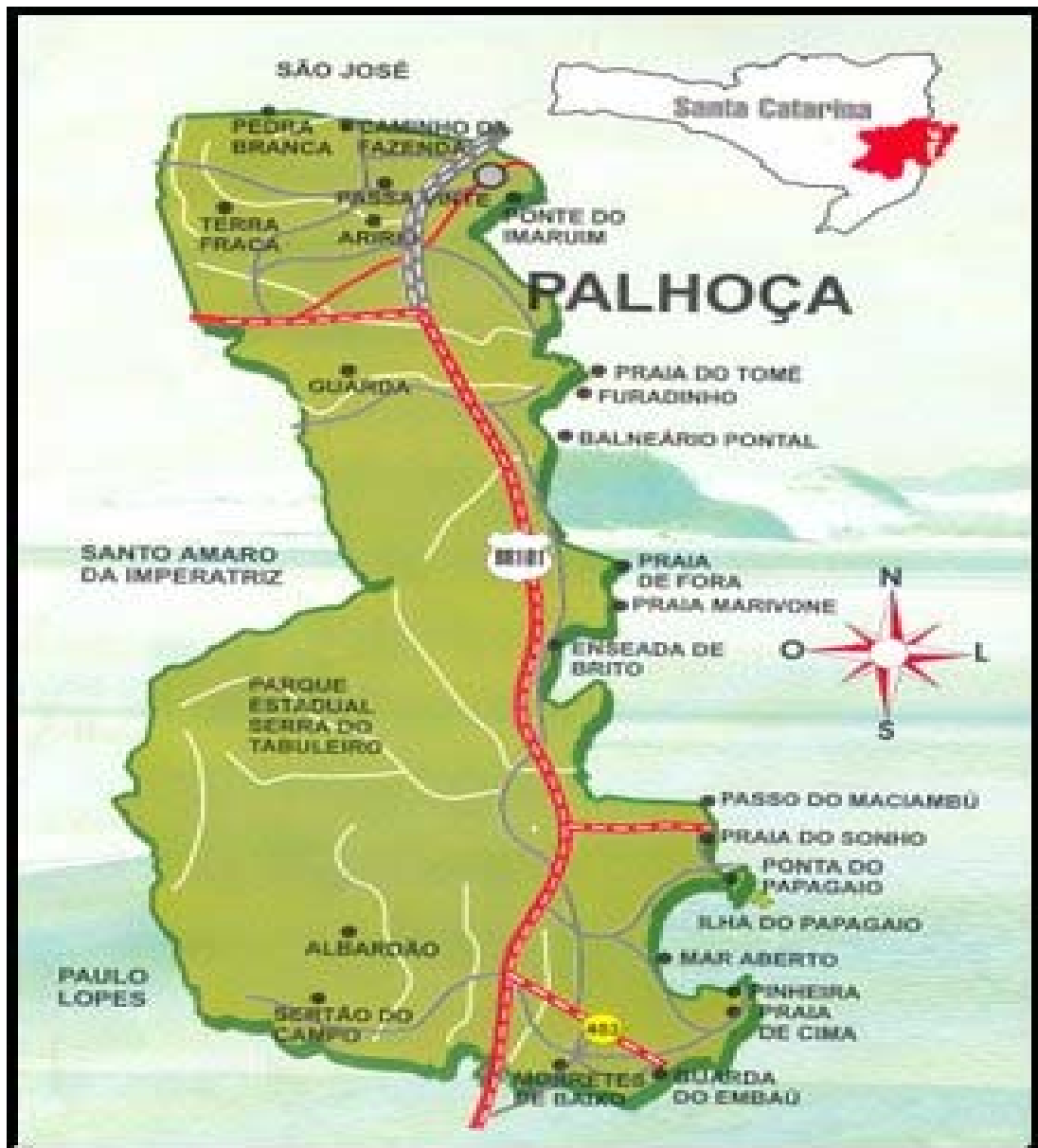
SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SMITH, Adam. **Investigação sobre a natureza das causas da riqueza das nações**. 3 ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

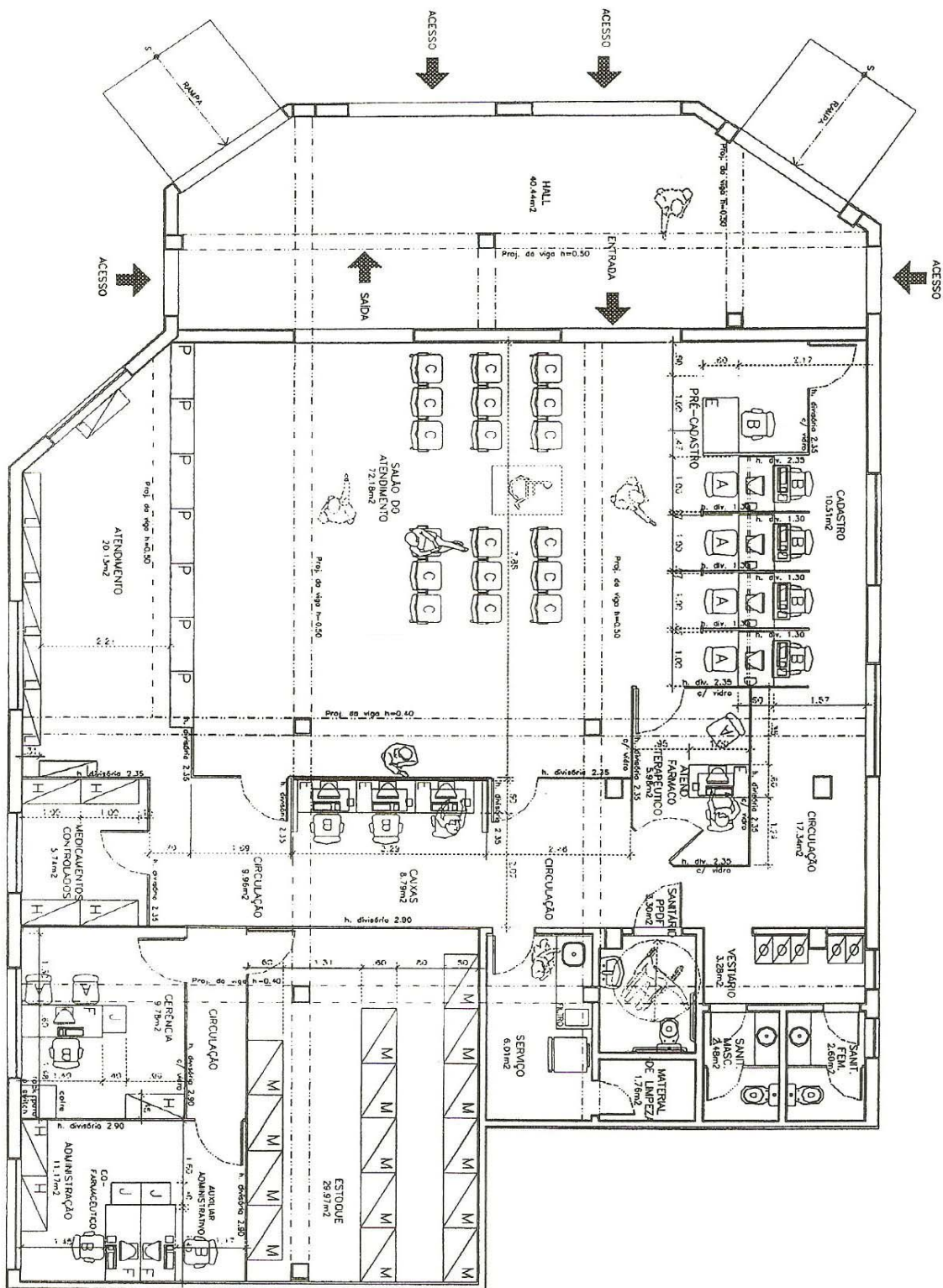
STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

ANEXO

Anexo A – Mapa da Cidade de Palhoça.



Anexo B – Leiaute da Farmácia Popular.



Anexo C – Fotografias de Unidade do Programa.

