

# GESTÃO DE CUSTOS:
## estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do Estado do Rio de Janeiro

**Fabrícia Silva da Rosa**
Doutora pela Universitat de València
Professora da UFSC

**Marcia Vasconcellos Carvalho**
Mestranda pela Fucape Business School
Técnica de Controle Externo do TCE-RJ

RESUMO: A apuração e a análise dos custos permitem avaliar a eficiência das entidades públicas, tanto na esfera operacional quanto no processo de alocação de recursos orçamentários. Nesta pesquisa observou-se que a gestão de custos é uma das áreas fundamentais ao desenvolvimento de qualquer país. Contudo, é importante ter em conta que, embora rotinas possam ser influenciadas por normas, a efetividade somente é alcançada se essas normas forem incorporadas à cultura organizacional. Considerando ser relevante compreender a utilidade de gestão de custos em prefeituras, emerge a pergunta da pesquisa: que medidas as prefeituras do estado do Rio de Janeiro (ERJ) podem adotar visando ao aperfeiçoamento da gestão e à implementação do sistema de custos? Para responder a esta pergunta, o objetivo geral desta pesquisa é: propor medidas para o aperfeiçoamento da gestão e implementação de sistema de custos nas prefeituras do ERJ. A análise das respostas revelou a percepção dos respondentes de que a adoção do sistema de custos impacta a imagem da entidade pública, sendo considerado muito utilizado para incentivar o contínuo desafio de avaliar a gestão, unificar a visão da entidade sobre problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência, bem como questionar e discutir problemas que afetam estes desempenhos e apoiar procedimentos de controles internos. Embora tenha sido confirmado o reconhecimento sobre a necessidade de uso e a utilidade do sistema de custos, 100% dos respondentes apontaram que não houve implantação do sistema de custos naquelas prefeituras, e que as barreiras para não implantação podem estar relacionadas a problemas de recursos e competências. Considerando os aspectos relacionados à implementação e uso apontados na revisão de literatura e nas respostas analisadas, apresenta-se uma proposta de implantação de sistema de custos para as prefeituras.

PALAVRAS-CHAVE: gestão de custos; recursos físicos; financeiros e estruturais; uso e utilidade; implementação; planejamento.

*ABSTRACT: The assessment and analyses of costs allow the evaluation of public entities' efficiency in the operational environment in the budgetary resources' allocation process. In this research, it has been observed that costs management is one of the key areas for any country's development. However, it is important to take into account that, while routines may be influenced by norms, effectiveness is only achieved if those norms are incorporated into the organizational culture. Considering the comprehension of costs management's utility in city halls as being relevant, the research's question emerges: what measures the city halls in the State of Rio de Janeiro (SRJ) may adopt aiming the management's improvement and the costs system's implementation? To answer this question, the overall goal of this research is to propose measures for the management's improvement and the costs system's implementation in SRJ's city halls. The answers's analysis revealed the respondents's perception that the costs system's adoption impacts the public entity's image, being considered widely used to encourage the continuous challenge of evaluating the management, unifying the entity's vision upon problems that affect the budgetary, patrimonial and transparency performance, as well as questioning and debating about problems that affect these performances and support internal control procedures. Even though the costs system's utility and need of use have been confirmed, 100% of the respondents pointed out that there has not been an implementation of the costs system, and that the barriers for implementation might be related to resources and competence problems. Considering the aspects related to the implementation and use pointed out in the literature review and in the analyzed answers, a proposal for the implantation of costs system in the city halls is presented.*

*KEYWORDS: costs management, physical, financial and structural resources, usage and utility, implementation and planning.*

## INTRODUÇÃO

Na contabilidade pública brasileira, a preocupação de se apurar os custos dos serviços públicos surgiu antes mesmo da implantação da administração pública gerencial, tendo início com a Lei nº 4.320/64, seguida do Decreto-Lei nº 200/67 e, posteriormente, com a Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução CFC nº 1.128/08, alterada pela Resolução nº 2016/NBCTSPEC, que aprovou a "Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público", as NBCTSP, cuja norma técnica NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos do Setor Público - disciplina a matéria.

A gestão de custos públicos torna-se um tema relevante, atual e imprescindível à administração pública. Contudo, é importante considerar que o processo de implementação ainda é uma realidade que não atinge todos os municípios brasileiros, incluindo alguns do estado do Rio de Janeiro (ERJ).

Desta forma, objetivou-se responder ao seguinte problema de pesquisa: Que medidas as prefeituras do estado do Rio de Janeiro podem adotar visando ao aperfeiçoamento da gestão e implementação dos sistemas de custos?

Para responder à pergunta desta pesquisa, tem-se como objetivo final: propor medidas para o aperfeiçoamento da gestão e implementação de sistema de custos nas prefeituras do estado do Rio de Janeiro.

O estudo está delimitado à percepção dos contadores das prefeituras dos municípios do estado do Rio de Janeiro sob jurisdição do TCE-RJ, acerca da implantação dos sistemas de custos nas prefeituras.

A relevância do presente estudo é conhecer como está ocorrendo a implementação e a utilização da gestão de custos nas prefeituras do ERJ, contribuindo com o fomento ao controle social e com a disseminação de boas práticas de gestão pública. A pesquisa contribuirá também com a literatura, uma vez que os estudos empíricos sobre o assunto são incipientes, e ainda possibilitará testar a aplicabilidade prática do modelo estruturado para a implantação do SIC.

## REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Lunkes, Feliu e Rosa (2013), a década de 1940 representa um marco para a contabilidade de custos, pois se desenvolveram os primeiros passos para um sistema de custeamento da produção. A evolução histórica da contabilidade de custos está representada na Figura 1.

Com a Revolução Industrial, surgiram empresas industriais que necessitavam de novas formas de registrar suas operações. Avançando a era industrial, houve importantes contribuições para a contabilidade de custos.



Ainda de acordo com Lunkes, Feliu e Rosa (2013), as indústrias têxteis contribuíram para desenvolver sistemas para medir o custo por jarda ou por libra para os processos, custo de conversão da matéria-prima, produto em elaboração e acabado, por departamento e por empregado. Já as empresas ferroviárias contribuíram com o controle operacional, avaliação da eficiência operacional e custeamento de produtos e serviços.

A partir de 1900, os sistemas de custos foram evoluindo e proporcionaram o aumento dos controles das operações e tornaram possível avaliar o desempenho do departamento, dos empregados e, concomitantemente, verificar a qualidade e o mix de matérias-primas. No período de 1930 a 1975, a contabilidade de custos foi influenciada por considerações externas, contribuindo com o aperfeiçoamento dos procedimentos de contabilidade de custos, técnicas e princípios de custo-padrão, apropriação dos custos indiretos de fabricação, manuseio de materiais, registro das variações de custos no sistema de partidas dobradas e preparação de relatórios de custos, além do desenvolvimento dos processos orçamentários e sua evolução para orçamentos flexíveis, com utilização do custo-padrão.

A partir de 1975, a competitividade no mercado mundial mudou significativamente o ambiente competitivo. Como consequência, esse período foi marcado com novas ferramentas como o JIT (Just-in-time), Teoria das Restrições, custos da qualidade, melhoria contínua, ABC-Custeio Baseado em Atividades e ABM – Gerenciamento Baseado em Atividades, o balanced scorecard. Isso se deve muito a essa nova realidade, em que as empresas têm a necessidade de planejar e controlar objetivos e metas estratégicas.

Nas últimas décadas, a administração pública abriu espaço para adoção de um modelo gerencial em substituição ao modelo burocrático. Uma das correntes teóricas que estudam este movimento e que se utiliza na presente pesquisa é conhecida como New Public Management (NPM), em que a gestão está voltada ao cidadão como cliente, visando à eficácia e eficiência nos serviços, ética e transparência nas contas públicas, sendo indicada a utilização da contabilidade de custos como ferramenta de controle (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

A Contabilidade de Custos no setor público está prevista na legislação brasileira desde a Lei nº 4.320/1964, cujo art. 99 determina que os serviços públicos industriais devem manter uma contabilidade especial capaz de determinar os custos, sem afetar a escrituração patrimonial e financeira (BRASIL, 1964). Já o art. 79 do Decreto-Lei nº 200/1967, ainda em vigência, exige que a contabilidade pública federal apure os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão. Mesmo

sendo ressaltada a necessidade de apuração de custos, apenas com a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), vigente desde 4 de maio de 2000, tornou-se obrigatória a adoção de sistema de custos no setor público, por força do seu artigo 50, inciso VI, § 3º (BRASIL, 2000). Neste contexto, apesar da previsão legal citada, poucos entes públicos utilizavam a contabilidade de custos como instrumento gerencial, em especial na esfera municipal (ROSA; SILVA; SOARES, 2015).

A partir do processo de convergência às normas internacionais, instituído no Brasil desde 2008 com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), cujos objetivos são mensurar e evidenciar o patrimônio público, convergir às práticas internacionais de contabilidade pública, além de instrumentalizar o controle social e a prestação das contas de forma transparente, buscou-se mudar essa realidade. Com a Resolução do CFC nº 1.366, de 02/12/2011, alterada pela Resolução nº 1.437, de 02/04/2013, foi instituída a NBC TSP 16.11, reforçando a obrigatoriedade da adoção de Sistema de Custos em todas as entidades do setor público (CFC, 2011). Contudo, essa normativa implica mudança de cultura na gestão pública, aproximando os conceitos da contabilidade de custos às práticas de gestão pública, contribuindo para o controle e transparência no setor (MAUSS; SOUZA, 2008).

Uma das funções da adoção do sistema de informação de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade, sendo sua característica relevante a comparabilidade, obtida pela aplicação de modelos comuns na gestão da informação (RAMOS, 2013). A NBC TSP 16.11



Uma das funções da adoção do sistema de informação de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade

define a comparabilidade como a capacidade da informação em registrar as operações de forma consistente e uniforme, estabelecendo padrões, semelhanças e diferenças entre instituições com características similares (CFC, 2011). No entanto, como salientam Almeida, Borba e Flores (2009), a NBC TSP 16.11 não deixa claro o conceito de sistema de custos. Os autores, porém, destacam que ele deve estar apoiado por três elementos: sistema de acumulação de custos; sistema de custeio e método de custeio.

O sistema de custos na administração pública é apontado por Martinez e Alves (2011) como um instrumento que deve ter como finalidade dotá-la de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e a apropriação dos custos aos elementos de custeio, devendo gerar relatórios gerenciais de forma que as necessidades dos diversos usuários sejam atendidas, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos. Ainda, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em sua 5ª edição, inseriu o sistema de custos como uma ferramenta à disposição dos gestores públicos para auxiliar no processo decisório (BRASIL, 2012). O MCASP salienta a relevância da informação organizada, expressa conforme a lei, refletindo a preocupação com o controle dos custos e a qualidade do gasto. No entanto, para que a informação de custos seja gerada é obrigatória sua apuração pelo regime de competência, observados os conceitos e terminologias, podendo ser mensurada por meio de ajustes nas informações orçamentárias (BRASIL, 2012).

Neste contexto, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar (PLC) nº 229/2009, conhecido como Lei da Qualidade Fiscal (LQF), apresentado pelo Senador Tasso Jereissati, contando com outros deputados para aprimoramento técnico, cuja relatoria está a cargo do Deputado Ricardo Ferraço. O PLC nº 229/2209 tem o intuito de suprir lacunas não atendidas pela LRF, complementando-a, além de propiciar o acompanhamento do planejamento e da execução orçamentária e financeira governamental. Semelhante ao PLC nº 229/2009, outro projeto de lei, o PLC nº 248/2009, de autoria do Senador Renato Casagrande, também tramita no Senado Federal e visa a atender às disposições do art. 9º da CF, quanto à qualidade do gasto público (BRASIL, 1988).

Em busca de uma efetividade nos gastos públicos, aliada à LRF, a LQF irá servir de base aos gestores públicos no fortalecimento de áreas essenciais à gestão, como o planejamento, o controle e a execução financeira. Os pontos chave da LQF serão a transparência (por meio do acesso às informações), a gestão (pelo alcance dos resultados) e o controle (pelo fortalecimento das instituições que fazem parte do ciclo orçamentário e pela adoção de sistema de custos). A ideia resultante da LQF será a integração das fases do ciclo orçamentário, sendo necessário avaliar pontos como planejamento, controle e execução financeira.

Ambos os projetos em tramitação no legislativo federal estão em fase de debates, pois suas alterações apresentam mudanças significativas no Poder Executivo, sobretudo no que diz respeito à responsabilidade e ao controle nos gastos públicos realizados pelos gestores, em qualquer esfera governamental, em especial sobre os serviços públicos ofertados à sociedade.

A administração pública tem o intuito de prestar serviços, seja direta ou indiretamente, e sua função requer ações eficientes no planejamento, execução e controle, visando a alcançar resultados satisfatórios (MACHADO E HOLANDA, 2010).

Contudo, uma das preocupações dos gestores públicos ao se falar de custos no setor público refere-se à definição do método de custeio que será adotado, pois esta escolha afetará diretamente os resultados (PADOVEZE, 2007). Neste contexto, Martins (2008, p. 37) salienta que "custeio significa apropriação de custos", sendo utilizado a partir de um método, cujos procedimentos podem ser distintos, dependendo do custeio selecionado. Para o

autor, dentre os métodos de custeio citam-se o Custeio por Absorção, o Custeio Direto ou Variável, o Custeio por Atividade (conhecido como ABC – Activity Based Costing), o Custeio Padrão e o Custeio Pleno.

No Brasil, o método de Custeio por Absorção é largamente utilizado nas organizações comerciais, devido aos aspectos tributários e por respeitar os princípios de contabilidade (MARTINS, 2008). O Custeio por Absorção, conforme Mauss e Souza (2008), é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente eles, relativos aos produtos ou serviços em determinado período. O Custeio por Absorção tem como principal vantagem a facilidade na implantação, pois tem estrutura e métodos para alocação dos custos (MAUSS; SOUZA 2008).

No tocante à adoção do Custeio ABC, identifica-se como principal vantagem de implantação o desenvolvimento das ações governamentais, pois estas são separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010). O método de Custeio ABC apropria todos os custos e despesas aos produtos e serviços, mediante análise das atividades, utilizando-se direcionadores de custos para identificar e apurar os recursos consumidos na produção (MARTINS, 2008). Algumas desvantagens e críticas ao método do Custeio ABC referem-se aos elevados gastos para implantação, altos níveis de controles internos, reorganização e comprometimento da equipe de trabalho (MAUSS; SOUZA, 2008).

Em relação ao método de Custeio Direto, a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois estes englobam as despesas operacionais na apuração dos custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; MAUSS; SOUZA, 2008). Como principais desvantagens, citam-se a classificação dos gastos em fixos e variáveis e as limitações para análise da margem de contribuição. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) aponta o custeio direto como indicado ao setor público, partindo-se das despesas orçamentárias liquidadas e alguns ajustes, até chegar ao custo ideal (BRASIL, 2012).

O governo federal foi um dos primeiros entes públicos a desenvolver um sistema de custos a partir da Portaria nº 157/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sendo iniciada a implantação gradual do Sistema de Informação de Custos Brasil (SIC Brasil). Esse sistema permite ao governo federal a efetiva mensuração dos custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, contabilidade e finanças, atendendo aos órgãos federais, sendo utilizado o método de Custeio Direto (MACHADO; HOLANDA, 2010). Este sistema parte da despesa orçamentária liquidada, realizando os ajustes necessários para encontrar o custo público. São exemplos de órgãos federais que utilizam sistema de custos: Inca, Exército, Marinha, Aeronáutica e Embrapa.

No Brasil, os custos no setor público podem ser mensurados a partir das despesas orçamentárias liquidadas, nas quais estão incluídas as despesas de pessoal e encargos, juros, despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas (CRUZ; PLATT NETO, 2007). Entretanto, alguns dos gastos não são classificados como custos, pois se referem a valores ativados ou despesas de outros períodos, sendo necessários ajustes para apurar o efetivo custo dos serviços prestados.

Para Slomski (2003), o setor público é responsável por oferecer serviços à população. Por esta razão, justifica-se a existência do Estado como uma entidade prestadora de serviços, que devem ser planejados dentro da economicidade e eficiência na aplicação dos recursos públicos.

## METODOLOGIA

A pesquisa realizada é considerada aplicada por ter como motivação a resolução de um problema concreto (VERGARA, 2006), qual seja, propor medidas para o aperfeiçoamento e/ou implementação do sistema de custos das prefeituras do ERJ.

Considera-se também como descritiva, uma vez que "descreve, sistematicamente, fatos e características presentes em uma determinada população ou área de interesse" (GRESSLER, 2004). Neste sentido, foram apresentadas as percepções e expectativas dos contadores municipais das prefeituras do ERJ sobre a implementação de um sistema de custos para a administração pública, sem o compromisso de explicá-las (VERGARA, 2006).

Quanto aos meios, a pesquisa é de campo, por tratar-se de uma pesquisa empírica realizada nas prefeituras municipais do ERJ, locais onde o sistema de informações de custos deve ser utilizado, e bibliográfica, tendo em vista a realização de estudo sistematizado por meio de fontes primárias e secundárias que serviram para fundamentar a presente pesquisa (VERGARA, 2006).

O universo da pesquisa compreende os



contadores das 91 prefeituras municipais do estado do Rio de Janeiro jurisdicionados do TCE-RJ e a amostra do presente trabalho são os 13 contadores municipais que responderam ao questionário da pesquisa. Foram enviados e-mails para contadores dos 91 municípios do estado do Rio de Janeiro, sendo considerados os contadores das prefeituras, totalizando o envio de 240 convites, uma vez que houve três encaminhamentos dos e-mails.

Foram obtidas 33 respostas, sendo que 20 contadores não responderam integralmente ao questionário; 13 responderam ao questionário satisfatoriamente, representando 13 municípios (14% da população estudada).

A coleta dos dados foi realizada mediante a aplicação de questionário a ser respondido pelos contadores, tendo como objetivo identificar a importância da implantação e do uso de um sistema de custos para as prefeituras brasileiras. O questionário foi elaborado na ferramenta de pesquisa Survey Monkey e encaminhado via e-mail para os 91 municípios.

O questionário é composto por três blocos: implantação do sistema de custos; uso do sistema de custos; e perfil do respondente.

No primeiro bloco, apresentam-se os conhecimentos sobre a implantação do sistema de custos, e seu objetivo foi verificar se ele já foi implementado na prefeitura, qual o método escolhido e as capacidades da equipe responsável por essa área.

No segundo bloco, explorou-se o uso do sistema de custos com a finalidade de verificar a percepção dos contadores quanto à qualidade das informações por ele geradas, bem como a compreensão acerca de sua utilidade e importância.

O terceiro bloco aborda a caracterização dos respondentes, buscando traçar o regime de trabalho, o tempo de experiência e atuação em âmbito público e o nível de formação acadêmica, tendo como objetivo o controle da amostra.

Para análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva que "compreende o manejo dos dados para resumi-los ou descrevê-los, sem ir além, isto é, sem procurar inferir qualquer coisa que ultrapasse os próprios dados" (FREUND, SIMON, 2000, p. 16).

Para finalizar, foi proposto um modelo estruturado para a implantação do processo de institucionalização. Para tanto, recorreu-se à Teoria Institucional, na vertente da Velha Teoria Institucional (GODDARD et al., 2016) para identificar etapas relevantes para implementação do sistema de custos, e valeu-se da Teoria da Visão Baseada em Recursos (BRYSON; ACKERMANN; EDEN, 2007) para levantar competências e recursos necessários para implantação e uso do sistema de custos nas prefeituras municipais do estado do Rio de Janeiro.

O estudo foi realizado sob a perspectiva de 13 contadores respondentes, que representam 14% dos municípios do universo desta pesquisa, o que acarretou um diagnóstico apenas parcial, ou seja, o resultado obtido com a amostra não pode ser, automaticamente, extrapolado para o universo das 91 prefeituras.

Além disso, a proposta decorre da revisão da literatura e da percepção dos 13 respondentes, portanto corresponde à visão de mundo apresentada na literatura utilizada e também na visão dos respondentes.

Contudo, pode-se afirmar que restou em parte mitigada esta limitação verificada na pesquisa, uma vez que o conjunto de respostas foi muito contundente no sentido de demonstrar que o nível de implantação do sistema de custos se mostrava incipiente, visto que a totalidade dos respondentes informou inexistência ou estagio primário de implantação do sistema de custos.



# RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

## IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

Primeiramente, questionou-se a etapa do processo de implantação do sistema de custos, sendo possível perceber que apenas 4 dos respondentes afirmaram que, apesar de o sistema não ter sido implantado, há planejamento para isso.

A análise revelou que, mesmo havendo amparo legal para a implantação, conforme apontado no capítulo 2 da presente pesquisa, dentre os pesquisados a realidade demonstra que não está sendo possível a operacionalização deste aparato contábil.

Assim, os contadores municipais foram inquiridos sobre a visão que têm acerca da possibilidade do cumprimento dos prazos fixados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Tribunais de Contas (TC), tendo sido identificada a dificuldade no cumprimento dos prazos fixados, já que apenas dois respondentes afirmaram que conseguirão atender aos prazos integralmente. Para melhor compreender as dificuldades encontradas no processo de implantação, buscou-se identificar as competências da equipe e os recursos instalados para implantação do sistema de custos.

Quanto às competências, foram identificados os aspectos das equipes, dos gestores, relações de trabalho, cultura organizacional, cultura de aprendizagem, rotinas, valores organizacionais, comprometimento com aprendizado organizacional.

Os respondentes apontaram que a equipe responsável compreende as normas, percebe a utilidade da implantação do sistema de custos, possui conhecimento suficiente, é capaz de inovar e está comprometida com o aprendizado. Contudo, a equipe técnica necessita de formação complementar, e os altos gestores não atuam ou atuam parcialmente como agentes de aprendizagem na entidade. As relações de trabalho e a cultura organizacional não estão totalmente direcionadas para implantação do sistema de custos. Além disso, os servidores da entidade não possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos.

Outra questão apurada refere-se à capacidade de recursos físicos, financeiros e tecnológicos para implantação do sistema de custos na entidade. Como aspectos positivos, foi apontado que o sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema orçamentário e ao sistema patrimonial; e, ainda, que o investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.

Entretanto, vários aspectos negativos foram apontados, tais como: ausência ou deficiência no sistema de informações que facilitariam a busca e possibilitariam a implantação do sistema de custos; os processos internos da entidade não estão ou estão pouco estruturados para a implantação do sistema de custos. Para metade dos respondentes, o tamanho do departamento (pessoas e estrutura física) não é adequado para a implantação do sistema de custos na entidade. Além disso, os respondentes consideraram que os recursos financeiros disponíveis não são suficientes para realizar investimentos, bem como para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de forma continuada). Os contadores também foram questionados sobre o método de custo a ser utilizado. Conforme

demonstra a tabela, os métodos direto (ou variável) e misto são os mais aceitos.

O resultado da pesquisa evidencia que o método direto, ou variável será o mais utilizado Conforme apontado no referencial teórico desta pesquisa, este método é indicado pelo MCASP e sua aplicação é mais simples por não requerer rateios (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Por outro lado, a pesquisa mostra que apenas 2 respondentes utilizarão o custeio baseado em atividades – ABC que, de acordo com o referencial teórico, embora seja apropriado para a mensuração das ações governamentais, por estarem separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010), apresenta gastos elevados de implantação (MAUSS; SOUZA, 2008).

Outrossim, a pesquisa revelou, no que diz respeito ao responsável pelo desenvolvimento do sistema, a terceirização por empresa especializada em desenvolvimento de software (totalmente ou parcialmente), como meio a ser utilizado para a implantação de sistema de informação de custos.

Além disso, os respondentes compreendem que os processos para o funcionamento do sistema serão (ou deverão ser) definidos pela contabilidade (5), controle interno (4) e gestão (3). A grande maioria, todavia, respondeu que, até o momento desta pesquisa, não foram definidos os responsáveis pela implantação do sistema de custos na entidade. Finalmente, quando questionados sobre quem deveria orientar e fiscalizar a implantação dos sistemas de custos, um número preponderante compreende que seja papel do Tribunal de Contas dos Estados.

Verifica-se, portanto, que o processo de implantação do sistema de custos ainda está incipiente nos municípios da amostra analisada, e que apenas 2 respondentes compreendem que poderão atender aos prazos estipulados. Mesmo assim, é percebido pelos contadores como um processo relevante para a contabilidade, mas que questões relacionadas aos recursos e capacidades podem ser fatores limitadores para a implantação do sistema. No que respeita aos recursos, pode-se observar como fator limitador o tamanho dos departamentos (pessoal e estrutura) e os recursos financeiros para investimentos e manutenção. Já quanto à competência como limitador destacam-se: a equipe técnica necessita de formação complementar; os gestores de topo não atuam ou atuam parcialmente como agentes de aprendizagem na entidade; as relações de trabalho no que tange à cultura organizacional não estão totalmente direcionadas para implantação do sistema de custos; e os servidores da entidade não possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos.

Por fim, foi identificado que os contadores se consideram os responsáveis principais pelo processo e os Tribunais de Contas foram apontados como órgãos competentes para a fiscalização.

## USO E UTILIDADE DO SISTEMA DE CUSTOS

Neste aspecto são observadas as questões sobre utilidade, utilização, compreensão do sistema e imagem da instituição.

Assim, observa-se primeiramente que o sistema de custos de maneira geral é considerado muito útil, principalmente para o planejamento orçamentário e para a tomada de decisões gerenciais, ratificando-se a premissa da presente pesquisa no que diz respeito à importância da utilização do sistema de custos no setor público.

O segundo aspecto observado foi a percepção dos respondentes sobre a utilização das informações geradas pelo sistema de custos, tendo sido percebidas pelos respondentes como úteis e muito úteis, destacando-se as informações para a gestão do patrimônio, para a transparência pública e para a integração com os processos de auditoria interna.

Além da utilidade das informações geradas, analisou-se a percepção dos respondentes sobre a contribuição do sistema de custos para processos decisórios, identificando-se que este pode ser utilizado no acompanhamento de metas e resultados, na análise das variações significativas e no controle de gastos e desperdícios.

Finalmente, observou-se, na percepção dos respondentes, que a adoção do sistema de custos impacta a imagem da entidade pública, sendo considerado muito utilizado para incentivar o contínuo desafio de se avaliar o desempenho da gestão, unificar a visão da entidade sobre problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência, bem como questionar e discutir estes aspectos controversos e apoiar os procedimentos de controles internos.

## PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS

A presente proposta de implementação de sistema de custo, fundamentada no estudo de Rosa, Silva e Soares (2015), visa a identificar, por meio de um roteiro de averiguação sobre a estrutura, recursos, competência, resultados esperados e planejamento físico-financeiro, critérios necessários para a implementação do sistema de informações de custos (SIC) na administração pública municipal. Tais critérios são considerados relevantes para possibilitar o estabelecimento ou aperfeiçoamento do processo e sua institucionalização.

Nesta primeira etapa são definidos aspectos de responsabilização, setor, equipe e método de custos. Com base na percepção dos respondentes desta pesquisa, esses aspectos são compreendidos como elementos a compor a estrutura principal para a implementação do sistema de informação de custos municipal, conforme evidenciado na tabela seguinte.

**Tabela 1** - Estrutura necessária para a implementação do SIC municipal

| Responsabilidade | Contador |
|---|---|
| Setor | Contabilidade e Controle interno |
| Método de custo | Direto (ou variável) |
| Equipe responsável pela elaboração do sistema (software) | Terceirizado por empresa especilizada com participação da equipe interna da prefeitura |

Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)

Nesta segunda etapa, é necessário avaliar se os recursos físicos, humanos, financeiros e tecnológicos são suficientes para a implantação do sistema de custos municipal.

**Tabela 2** - Recursos necessários para a implementação do SIC municipal

| Recurso disponível na entidade | Possui | Não possui | Recurso insuficiente | N.A. |
|---|---|---|---|---|
| 1.Sistema de informações que facilita busca e possibilita a implantação do sistema de custos | | | | |
| 2.Processos internos estruturados de forma que possibilitam a implantação do sistema de custos | | | | |
| 3.Tamanho do departamento (pessoas) adequado para a implantação do sistema de custos da entidade | | | | |
| 4.Tamanho do departamento (estrutura física) adequado para a implantação do sistema de custos da entidade | | | | |
| 5.Estrutura da entidade dividida em centros de custos | | | | |
| 6.Sistema de custos integrado ao sistema orçamentário | | | | |
| 7.Sistema de custos integrado ao sistema patrimonial | | | | |
| 8.Investimento em tecnologia da entidade adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos | | | | |
| 9.Recursos financeiros disponíveis e suficientes para realizar investimentos necessários para implantação do sistema de custos | | | | |
| 10.Recursos financeiros disponíveis e suficientes para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de forma continuada) | | | | |

Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)

Por meio da tabela anterior, identificam-se os principais recursos necessários à implementação do sistema de custos. Constando a ausência ou a insuficiência de recursos, é necessário avaliar e planejar a curto e longo prazo o atendimento desta demanda.

Na sequência, são observadas as competências mínimas requeridas para possibilitar a equipe de gestão e a atuação da equipe técnica municipal no processo de implementação e uso do sistema de custos municipal.





**Tabela 3** - Competências para a implementação do sistema de custos municipal

| Recurso disponível na entidade | Possui | Não possui | Competência precisa ser incentivada | N.A. |
|---|---|---|---|---|
| 1.Compreensão sobre a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público resulta em benefícios para a administração pública | | | | |
| 2.Visão de que a implantação do sistema de custos é muito útil para a entidade, pois apoia as decisões gerenciais, patrimoniais e orçamentárias | | | | |
| 3.O (s) responsável (s) pelo sistema de custos tem (têm) capacidade de gestão (autonomia) para implementá-lo na entidade | | | | |
| 4.A equipe técnica é suficiente para a implementação do sistema de custos na entidade | | | | |
| 5.A equipe técnica possui nível de conhecimento suficiente para a implantação do sistema de custos na entidade | | | | |
| 6.A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre os processos gerenciais e operacionais para implementar o sistema de custos | | | | |
| 7.A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre métodos de custos | | | | |
| 8.A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre sistema de custos para implementá-lo | | | | |
| 9.As relações de trabalho possibilitam a implantação do sistema de custos da entidade | | | | |
| 10.A cultura organizacional proporciona a implantação do sistema de custos na entidade | | | | |
| 11.O (s) membro (s) da equipe ou a equipe participou (participaram) de evento (curso, palestra, seminário etc.) a respeito das NBC TSP 16.11 | | | | |
| 12.A equipe é capaz de inovar para melhorar o processo de implantação e uso do sistema de custos na entidade | | | | |
| 13.A entidade promove (ou permite) uma cultura de aprendizagem por meio de treinamento contínuo | | | | |
| 14.As formas rotineiras de pensar e agir são questionadas na entidade | | | | |
| 15.O valor organizacional da equipe responsável pela implantação do sistema de custos está aberto à diversidade de opiniões | | | | |
| 16.A equipe responsável pela implantação do sistema de custos da entidade é proativa no questionamento de rotinas de longa data, suposições e crenças | | | | |
| 17.Os membros da equipe da gestão da entidade atuam como agentes de aprendizagem na entidade | | | | |
| 18.A entidade está comprometida com o aprendizado organizacional de seus servidores | | | | |
| 19.Os servidores da entidade possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos | | | | |
| 20.A equipe responsável pela implantação do sistema de custos tem o apoio necessário dos gestores (altos escalões) para realizar as atividades de custos | | | | |

Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)

Observa-se a necessidade de estabelecer prioridades sobre as informações que deverão ser geradas pelo sistema, como essas informações poderão ser utilizadas em processos decisórios e como o uso do sistema pode afetar a imagem institucional.
A intenção é que o gestor e a equipe responsável pela implementação do sistema de custos municipal estabeleçam o conjunto de informações necessárias que serão geradas no sistema de custos (Tabela 4).

Além da informação gerada, é importante estabelecer que processos decisórios o sistema de custos deverá apoiar na administração municipal (Tabela 5).

**Tabela 4** - Informações geradas pelo SIC

| |
|---|
| Planejamento orçamentário |
| Gestão do patrimônio público |
| Avaliação de desempenho |
| Tomada de decisões gerenciais |
| Transparência das contas públicas |
| Integração com os processos de auditoria interna da entidade |

Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)

**Tabela 5** - Processo decisório

| |
|---|
| Acompanhar as metas com o que foi planejado |
| Rever as principais metas |
| Comparar os resultados com as expectativas |
| Monitorar resultados |
| Projetar (forecasting) os resultados mais prováveis |
| Analisar somente as variações significativas entre o orçado e o realizado |
| Acompanhar a variação patrimonial da entidade |
| Auxiliar no controle de gastos |
| Evitar desperdícios de material/ mau uso de bens e outros gastos |
| Como indicador para avaliação de desempenho dos serviços prestados (tem que começar por verbo, como as demais) – Avaliar o desempenho... |

Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)





Por fim, a saída do sistema deve prever informações e processos que possibilitem controlar ações que podem afetar a imagem da prefeitura.

**Tabela 6** - Imagem da prefeitura

| |
|---|
| Incentivar o contínuo desafio, debater dados subjacentes e planos de ação |
| Focar nas questões críticas para o atendimento às demandas dos usuários dos serviços |
| Unificar a visão da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência |
| Questionar e discutir a entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência |
| Apoiar os procedimentos de controles internos |

Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)

Com base no reconhecimento das necessidades de estrutura, recursos, competências e saídas do sistema, é necessário que a entidade se planeje para o processo de implementação. Para tanto, sugere-se a proposta baseada no 5W2H (PFITSCHER, 2004).

**Figura 1** - 5W2H

| What | How | Where | dd/mm/aaaa When | Why | Who | How much |
|---|---|---|---|---|---|---|
| O quê | Como | Onde | Quando | Porque | Quem | Quanto custa |
| O que será feito? | Como isso será feito? | Onde será feito | Quando será feito? | Por quê será feito? | Quem fará? | Quanto custa fazer isso? |

Fonte: PFITSCHER (2004)

Assim, com base no diagnóstico identificado anteriormente sobre recursos, competências e saídas dos sistemas, utiliza-se o 5W2H para planejar como cada um dos itens faltantes ou insuficientes (ameaças) podem se transformar em oportunidade de implementação do sistema.
Após realizar os estudos de benefícios e gastos relativos ao atendimento das propostas de melhoria, estrutura-se um plano resumido de implementação do sistema de custos municipal.
Este plano resumo visa a identificar pontos deficitários que devem ser priorizados. Ao ser utilizada uma forma de priorização, o objetivo é facilitar para o gestor público conhecer quais fatores devem ser atendidos, e possibilitar construir uma base de atuação, informada pela análise do caso com a metodologia do próprio sistema.

**Figura 2** - Plano de Gestão do Sistema de Custos

| Projeto: XX Município @@@@ | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| *O que?* *(W)* | *Por que?* *(W)* | *Onde?* *(W)* | *Quando?* *(W)* | *Quem?* *(W)* | *Como?* *(H)* | *Quanto Custa?* *(H)* | | | | |
| Aspectos de sustentabilidade | Nível de desempenho | Ente público | Período | Responsável | Projeto e programa no PPA e LDO | Relação com LOA | | | | |
| | | | | | | E | G | F | C | V |

Legenda: E (elemento de despesa); G (grupo de despesa); F (fontes dos recursos financeiros); C (categoria econômica); V (valor monetário)
Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)

Os seus itens devem ser evidenciados de forma clara e objetiva, identificando os motivos de melhorias a estes fatores, indicando as metas, os agentes envolvidos e distribuindo responsabilidades de atuação e resultados, bem como os prazos de execução e a relação dessas melhorias propostas com o plano diretor e o orçamento municipal (PPA, LDO e LOA). O plano, além de integrar as peças orçamentárias e apresentar de forma resumida esta integração, conforme definido no quadro 4, deve apresentar de forma sistemática cada projeto proposto para o aperfeiçoamento da gestão de custos.

Assim, propõe-se, a partir da metodologia do "Cadastro de projeto" de Cruz (2015), ter um instrumento de planejamento e controle interno que possibilite desenvolver as metas de melhorias propostas. Este processo sistemático é composto por quatro etapas: contextualização do projeto; definição do cronograma físico-financeiro; Identificação da natureza da despesa; e identificação dos riscos multidimensionais.

Para finalizar, considera-se necessário operacionalizar este plano de aperfeiçoamento por meio da criação de um módulo integrado ao sistema de informação operacional dos municípios.

**Tabela 7**- Instrumentos sistêmicos de gestão de projeto

| |
|---|
| **ETAPA A: Contextualização do projeto** |
| **Primeira parte** - Descrição do caso (demandas ambientais) |
| **Segunda parte** - Etapas do planejamento em gabinete (1. Identificação do problema; 2. Dados estatísticos sobre a necessidade de investimentos/gastos públicos; 3. Soluções alternativas apresentadas; 4. Definições de prioridades; 5. Determinação de atividades para realização do projeto; 6. Determinação de recursos financeiros e não financeiros necessários ao projeto) |
| **Terceira parte** – Cadastro preenchido (visão de programa de trabalho com a caracterização do projeto /atividade no orçamento, prazo de execução, programa de trabalho, entidades envolvidas, unidade da prefeitura, objetivo do projeto, enquadramento na meta do plano de governo e justificativas para a implementação). |
| **ETAPA B: Cronograma físico-financeiro** |
| Apresentação do cronograma de execução física; 2. Identificação das variáveis utilizadas na mensuração; 3. Cronograma da evolução financeira de cobertura do projeto; 4. Memória de Cálculo. |
| **ETAPA C: Identificação da natureza da despesa** |
| Detalhamento dos elementos no grupo de natureza e categoria da despesa, apresentando especificação, código da modalidade de aplicação, elemento de despesa, grupo de despesa, fonte de recurso financeiro e categoria econômica. |
| **ETAPA D: identificação dos riscos multidimensionais** |
| Detalhamento dos impactos e riscos de natureza tecnológica, ecológica, cultural, legal, econômica, política, social e demográfica. |

Fonte: Adaptado de ROSA, SILVA e SOARES (2015)



## CONCLUSÃO

A estruturação das organizações públicas, inclusive as prefeituras brasileiras, vem passando por um processo evolutivo no qual a sociedade exige melhor gestão e governança dos recursos públicos. Por consequência, faz-se necessária a inserção, no setor público, de ferramentas de gestão que viabilizem a avaliação de desempenho e a mensuração da qualidade do gasto, dentre elas a contabilidade de custos como instrumento de controle e tomada de decisão, conforme previsto nas principais normas que regem o setor.

Neste sentido, cada organização deve desenvolver seu próprio sistema de informação de custos, considerando suas particularidades operacionais e de gestão. Na visão dos autores estudados no referencial teórico, o desenho de um sistema de custos deve considerar suas finalidades, a fim de se escolher o sistema ideal para a organização. No entanto, para um sistema de custos ser bem-sucedido, não se devem considerar apenas rotinas e fluxos, sendo fundamental o envolvimento das pessoas da organização. Assim, pela percepção dos respondentes restou evidente a necessidade de apoiar as questões de recursos humanos e competências para que seja possível a implementação do sistema de custos.

A partir da LRF e do processo de convergências às normas internacionais de contabilidade, o sistema de custos no setor público passou a apresentar arcabouços definidos, norteadores da sua implantação, e seu uso passou a buscar atender às finalidades propostas, dentre as quais apoiar a tomada de decisão e às funções de planejamento, avaliar e dar transparência aos resultados de desempenho da administração pública.

Com base no estudo de Rosa, Silva e Soares (2015), verificou-se que o processo de implementação do sistema de informações de custos é uma realidade que não atinge todos os municípios brasileiros. Neste cenário, a presente pesquisa buscou propor medidas para



ESTUDOS
7 | GESTÃO DE CUSTOS

o aperfeiçoamento da gestão e implementação de sistema de custos nas prefeituras do ERJ.

Na pesquisa descritiva realizada, confirmou-se que o cenário nacional é refletido de maneira intensa no ERJ, uma vez que 100% dos respondentes afirmaram que o sistema de informação de custos (SIC) não foi implantado e nem está em processo de implantação. Além disso, 62% dos respondentes não têm previsão para a implantação do SIC e apenas 31% responderam que já têm planejamento para tal implantação.

A pesquisa revelou que a maioria dos respondentes (62%) não terá condições de atender aos prazos legais estipulados para a implantação.

Os resultados da pesquisa apontaram ainda que os contadores entrevistados reconhecem a importância do uso e da utilidade do sistema de custos na transparência das contas públicas, na integração com os processos de auditoria interna da entidade, na tomada de decisões gerenciais, na avaliação de desempenho, na gestão do patrimônio público e no planejamento orçamentário.

Segundo a percepção dos respondentes, entretanto, a implementação ainda não ocorreu devido às barreiras relacionadas a problemas de recursos e competências. Dentre os recursos que limitam a implantação destacam-se a estrutura dos departamentos (recursos humanos e materiais) e a necessidade de recursos financeiros para investimentos e manutenção no sistema de custos a serem implementados. No que respeita às competências, destacam-se: a necessidade de formação complementar para a equipe técnica; atuação mais eficiente dos altos gestores no processo de aprendizagem na entidade; e melhorias nas relações de trabalho e na cultura organizacional.

Os resultados revelam a necessidade de ampliar o conhecimento dos servidores sobre o uso do sistema de custos e a percepção dos respondentes de que os Tribunais de Contas deveriam orientar e fiscalizar a implantação dos SIC. A pesquisa confirma que os respondentes conhecem as normas emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, as quais preveem que cabe aos Tribunais de Contas acompanhar essa implantação. Para tanto, as Escolas de Contas podem ser utilizadas para auxiliar na orientação, capacitação e disseminação da cultura da informação de custos, a fim de que seja percebida a importância de avaliação e monitoramento do desempenho dos serviços públicos.

Portanto, cabe aos gestores da alta administração, responsáveis pela governança das entidades, fomentar ações que despertem uma cultura organizacional voltada para a eficiência, bem como para o atingimento de resultados, em que as informações de custos serão insumos relevantes. Tais atitudes podem ser disseminadas por meio de capacitações e desenvolvimento de lideranças.

O estudo revelou, ainda, que, além da exigência legal para adoção de sistema de custos nas organizações públicas, é necessário reconhecer as finalidades do seu uso e atender aos requisitos informacionais de cada gestão.

Considerando os aspectos relacionados à implementação e ao uso do sistema de informação de custos apontados no referencial teórico, assim como as respostas analisadas, desenvolveu-se uma proposta de implantação de sistema de custos para as prefeituras, com duas fases distintas: diagnóstico e planejamento.

Na fase de diagnóstico, propõe-se levantar os aspectos estruturais principais para a implantação do SIC. Em seguida, avaliar os recursos financeiros, humanos e tecnológicos insuficientes para a implantação. Posteriormente, identificar lacunas nas competências mínimas exigidas para que as equipes de gestão e técnica possam atuar no processo de implementação e uso do SIC. Por fim, sugere-se o estabelecimento de prioridades acerca das informações de custos que serão geradas, como estas serão utilizadas e, também, de que modo o uso do sistema de custos pode afetar a imagem institucional.

A partir do diagnóstico realizado, a administração deve se planejar para o processo de implementação do SIC. Desta forma, sugere-se uma proposta baseada no 5W2H, modelo estudado na presente pesquisa.

Na fase do planejamento, mostra-se necessária a identificação de forma clara e objetiva dos pontos deficitários a serem priorizados, a fim de que o gestor conheça quais os fatores que carecem de atendimento. Tal procedimento será consubstanciado por meio de um Plano de Gestão do Sistema de Custo, o qual deve se integrar às peças de planejamento da prefeitura.

Neste plano constarão, além da contextualização do projeto de implantação do SIC, o cronograma físico-financeiro, o detalhamento dos elementos das despesas que serão incorridas, bem como a identificação dos potenciais riscos que poderão ocorrer.

A partir de então, verifica-se que cada prefeitura deve preocupar-se com as especificidades do seu projeto de SIC, com os objetivos definidos, visando a melhores resultados e desempenho.

Por fim, cabe mais uma vez ressaltar que a pesquisa revelou ser esperada a atuação dos Tribunais de Contas no sentido de orientar e fiscalizar a implementação do sistema de informação de custos. Desta forma, o roteiro de averiguação das necessidades para possibilitar a implementação do SIC, sugerido nesta pesquisa, poderá ser utilizado por Tribunais de Contas e pela própria estrutura de controles internos dos órgãos municipais, fazendo-se os ajustes necessários de acordo com as características e necessidades da entidade.

Como sugestão para futuros trabalhos sobre o tema, propõe-se um estudo com o objetivo de subsidiar a elaboração de um manual para a implementação do sistema de informação de custos nas prefeituras dos municípios sob jurisdição do TCE-RJ, a partir da ampliação da percepção dos contadores públicos auferida nesta pesquisa.

# REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica (GECON). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sôbre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de marco de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 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>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 157, de 11 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=40&data=10/03/2011>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade pública aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 5. ed. Brasília, DF: STN, 2012.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 229, de 2009 (complementar)**. Lei da Qualidade Fiscal - Agenda Brasil 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 248, de 2009 (complementar)**. Estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a qualidade na gestão e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91495>. Acesso em: 23 ago. 2018.

BRYSON, J. M.; ACKERMANN. F.; EDEN, C. Putting the resource-based view of strategy and distinctive competencies to work in public organizations. **Public Administration Review**, v. 67, n. 4, p. 702-717, 2007.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 349 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128&arquivo=Res_1128.doc>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. Resolução CFC nº 1.366, de 02 de dezembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. Resolução CFC nº 1.437, de 04 de abril de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001437>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. Resolução CFC nº 2.016, de 04 de outubro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001437>. Acesso em: 23 ago. 2018.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion A. **Contabilidade de custos para**

**entidades estatais**: metodologia e casos simulados. Belo Horizonte: Forum, 2007. 179 p.

FREUND, J. E.; SIMON, G. A. **Estatística aplicada**. 9. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GODDARD, M. E. et al. Genetics of complex traits: prediction of phenotype, identification of causal polymorphisms and genetic architecture. **Proceedings of the Royal Society B**, v. 283, n. 1835, jul. 2016. Disponível em: <http://rspb.royalsocietypublishing.org/content/283/1835/20160569>. Acesso em: 23 ago. 2018

GRESSLER, Lori. A. **Introdução à pesquisa**: projetos e relatórios. 2. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2004. 295 p.

LUNKES, Rogério J.; FELIU, Vicente M. R.; ROSA, Fabricia S. da. Estudio de las publicaciones sobre contabilidad de gestión en Brasil y España. **Revista de Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, v. 24, n. 61, p. 11-26, jan./abr. 2013.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração FACES Journal**, v. 11, n. 2, p. 79-99, abr./jun. 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 370 p.

MAUSS, Cesar V.; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008. 210 p.

RAMOS, André Luiz Magalhães. Gestão de custos aplicada ao setor público: estudo de caso no instituto federal de educação, ciência e tecnologia do rio grande do norte. Dissertação de Mestrado Profissional em Administração, Universidade Potiguar, Natal, 2013. 87 p. Disponível em: < https://unp.br/wp-content/uploads/2015/08/Disserta%C3%A7%C3%A3o-Mestrado-Andre-Luiz-Magalh%C3%A3es-Ramos.pdf >.





PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 648 p.

PFITSCHER, Elisete Dahmer. **Gestão e Sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental**: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico. 2004. 252 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

PLATT NETO, O.A; CRUZ, F. Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, ano 3, v. 1, n. 5, p. 135-146, jan./jun. 2006.

ROSA, F. S.; SILVA, L. C. da; SOARES, S. V. Aspectos de convergência no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção dos contadores municipais do Estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidad y Negocios**, v. 10, n. 19, p. 27-42, 2015.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal: de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 475 p.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 96 p.