

## Percepção dos Contadores acerca da Implantação do Sistema de Custos na Administração Pública Municipal<sup>1</sup>

AMARAL, Guilherme Henrique do<sup>2</sup>; PORCIÚNCULA, Luciana<sup>3</sup>

### **RESUMO**

Diante das principais mudanças que a contabilidade aplicada ao setor público está passando no Brasil, surge a importância do desenvolvimento de um sistema de informações de custos que auxilie no processo de tomadas de decisões da administração pública. O objetivo deste estudo foi identificar a percepção dos contadores acerca do processo de implantação do sistema de custos nas prefeituras dos 14 municípios que integram o COREDE Alto Jacuí no Estado do RS. O estudo foi desenvolvido a partir da pesquisa descritiva, classificada como quali-quantitativa, utilizando-se a técnica de levantamento de dados, através de um questionário misto, composto por perguntas fechadas em escala *Likert* e questões abertas. Dentre os principais resultados, pode-se destacar que o sistema de custos ainda não se encontra em pleno funcionamento nestas prefeituras e que os contadores enfrentam dificuldades como inadequação dos sistemas de informática, falta de informações e de apoio no processo de implantação deste sistema.

**Palavras – Chave:** Contabilidade. Setor Público. Sistema de Informações de Custos. NBCT

### **ABSTRACT**

Faced with the main changes that public sector accounting is going through in Brazil, arise the importance of the development of a cost information system that helps in the decision-making process of the public administration. The objective of this study is to identify the perception of the Accountants about the process of implementation of the cost system in the prefectures of the 14 municipalities that integrate COREDE Alto Jacuí in the state of RS. The study was developed from the descriptive research, classified as quantitative, using the technique of data collection, through a mixed questionnaire, composed of questions closed on a Likert scale, and open questions. Among the main results, it can be highlighted that the cost system is not yet fully operational in these municipalities and that accountants face difficulties such as inadequate computer systems, lack of information and support in the process of implementing this system.

**Keywords:** Accounting. Public Sector. Costs Information System. NBCT

---

<sup>1</sup>Trabalho Final de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Cruz Alta, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

<sup>2</sup>Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ – E-mail: guilhermehamaral@hotmail.com

<sup>3</sup>Professora do curso de Ciências Contábeis da UNICRUZ, bacharel em Ciências Contábeis – UNIJUÍ e mestre em Gestão de Organizações Públicas – UFSM. E-mail: luporciuncula@unicruz.edu.br

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos na administração pública objetiva fornecer informações para avaliação dos responsáveis das entidades e da gestão dos programas de governo. Assim, a implantação do sistema de custos pelos entes públicos, busca a obtenção de maior racionalidade e eficiência dos processos e, conseqüentemente, otimiza a aplicação dos recursos públicos, que se tornam mais transparentes. O entendimento de que o aperfeiçoamento da contabilidade governamental traz a necessidade do uso da contabilidade de custos, dá início à implantação de um sistema de custos na administração pública.

Desde 1964 por meio da Lei nº 4.320 vem sendo discutida a mensuração de custos no setor público. Posteriormente, a Lei nº 101/2000 e a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.129/2008 determinaram, que os entes públicos mantivessem um sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Em 2011 houve a adoção pelos entes públicos da Resolução CFC nº 1.366/2011, que incluiu a NBCT 16.11 que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Mais recentemente, a Portaria nº 437/2012, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em seu Art. 6º, inciso VI, determinou a implantação do subsistema de custos fosse gradativa para todos os entes da federação até o final de 2014.

Conforme o estudo realizado por Carvalho e Souza (2011) em 42 municípios do Estado do Rio Grande do Sul com população acima de 50 mil habitantes, revelou-se que “no geral” estas prefeituras ainda não estavam adequadas para adotar o sistema a partir de 2013. Além disso, na ótica dos respondentes, os gestores municipais agiam com certa indiferença quanto às prioridades dedicadas a essa exigência legal.

Em outra pesquisa efetuada em municípios que compõe a região central do RS, Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) apontaram um percentual elevado, correspondente a 92,31% dos municípios pesquisados, que não haviam iniciado a implantação do sistema de custos. O resultado também demonstrou que os municípios, além de pouca mão de obra e ineficiência tecnológica para criação de sistemas, dependiam de sistemas terceirizados para atendimento à NBCT 16.11.

Esta pesquisa busca verificar o processo de implementação do sistema de custos no âmbito municipal. Tendo em vista a acessibilidade de dados, esta pesquisa pretende ainda identificar a percepção dos contadores das Prefeituras dos Municípios pertencentes ao

Conselho Regional de Desenvolvimento do Rio Grande do Sul (COREDE) Alto Jacuí, em relação ao processo de implementação da contabilidade de custos na administração pública.

Os COREDES são uma espécie de fórum de discussão e decisão a respeito de políticas e ações que visam o desenvolvimento regional. Tem por objetivo, dentre outros, o progresso do desenvolvimento regional. A escolha dos municípios ocorreu levando-se em conta a acessibilidade para a coleta de dados e ao fato de ser a região em que o acadêmico reside. Diante disso, surge também a grande importância deste estudo para os municípios escolhidos, pois é através do sistema de custos que haverá a gerência dos recursos obtidos e a decisão da melhor forma possível de aplicação destes recursos. Sendo assim é necessário que os municípios tenham consciência sobre a verdadeira fase em que encontra-se este processo de implantação do SIC.

A justificativa desta pesquisa encontra-se no fato do tema ser atual e de muita importância diante do atual contexto de transição em que passa a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil, especificamente a importância da adoção de um sistema de custos que dê suporte à gestão pública de modo eficiente e eficaz. Os profissionais contábeis do setor público devem mostrar-se interessados em buscar esta ferramenta devido à obrigatoriedade legal e além disso, para aprimorar a qualidade de suas informações.

É relevante conhecer sobre o estágio de transição e a perspectiva de progresso quanto à implantação definitiva do sistema de custos no setor público, tendo em vista a complexidade da implantação deste sistema pelos órgãos públicos.

Outro aspecto de grande importância é identificar o grau de entendimento por parte dos profissionais contábeis municipais em relação à adoção do sistema de custos, afinal este é um instrumento fundamental nas atividades de controle do governo, visto que as informações produzidas na contabilidade de custos têm em vista sustentar gestores em suas decisões, além de evidenciar e certificar a eficiência do gasto público.

Este estudo também torna-se oportuno para que o acadêmico aprofunde seus conhecimentos em relação à contabilidade de custos aplicada ao setor público, buscando um melhor entendimento deste importante ramo da ciência contábil. Além disso, a pesquisa pode trazer conhecimentos que contribuam para o crescimento profissional do acadêmico, levando em conta que ele tem a oportunidade de manter contato com profissionais contábeis que exercem a função na administração pública. E por fim, essa pesquisa pode se tornar referência

bibliográfica para outros acadêmicos, servindo inclusive como material de apoio e embasamento para outras pesquisas futuras.

Tendo em vista responder à problemática proposta, este estudo tem por objetivo principal verificar o processo de implementação do sistema de custos, através da percepção dos contadores públicos em meio ao âmbito da obrigatoriedade da adoção deste, nas Prefeituras dos Municípios que integram o COREDE Alto Jacuí. Consecutivamente, buscou-se conhecer o nível de adoção e as condições de preparação para a implantação do sistema de custos, identificar a prioridade que os contadores públicos dos municípios pesquisados estão dedicando à implantação do SIC, o amparo que estão recebendo e apresentar os benefícios, os problemas e os desafios impostos na implantação do sistema de custos nas Prefeituras dos Municípios do COREDE Alto Jacuí.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

De acordo com a Resolução CFC nº 1.437/2013 “a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”. Neste mesmo sentido, Lima (2003), conceitua o significado da contabilidade aplicada ao setor público, como o conhecimento especializado da ciência contábil que aplica os princípios e normas contábeis na gestão governamental e, por fim, oferece à sociedade informações sobre a gestão pública.

Para Mauss (2012, p.11), “a contabilidade aplicada ao setor público tem como objetivo, fornecer aos usuários, informações sobre os resultados alcançados, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social”. Kohama (2003) afirma que a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, pois estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, bem como o patrimônio público e suas variações.

Para orientar as organizações públicas, existe o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que no momento está na sua 6ª edição, aprovado pela Portaria nº 700/2014, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Este, trouxe em sua mais nova edição o

momento histórico pelo qual passa a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil devido ao processo de convergência.

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas (STN, 2014, p.23).

De acordo com Mota (2009 *apud* NASCIMENTO, et al, 2015), “esta é uma época de grandes mudanças na contabilidade, atingindo o setor privado e o setor público. Especialmente no setor público, elas representam uma verdadeira revolução no arcabouço conceitual, nos procedimentos de escrituração e nas técnicas de evidenciação”. Nesse mesmo sentido, Mauss (2012) destaca que esse processo de mudança contábil enfatiza os aspectos da informação, transparência, gestão responsável e avaliação do desempenho em sua essência, gerar informações úteis para a tomada de decisões, visando resguardar e aumentar o patrimônio público. E num contexto seguinte, dispor de maneiras de realizar uma avaliação do desempenho e do controle social da gestão pública.

Esta nova contabilidade aplicada ao setor público, busca a uniformização dos procedimentos contábeis para possibilitar a disponibilização de informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por todos seus usuários independentemente de sua origem e localização (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008).

## **2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**

Um grande marco que abrange a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, ocorreu em 2008, quando o Ministério da Fazenda (MF) editou a Portaria nº 184/2008 e determinou à STN, a realização da convergência das normas de contabilidade pública às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants (IFAC)* e às NBCASP editadas pelo CFC. Neste sentido, Vicente, Morais e Platt Neto (2012 *apud* MONTEIRO e PINHO, 2016) afirmam que a convergência inicialmente estava vinculada ao setor privado e foi estendida ao setor público visando a possibilidade de comparar resultados obtidos pelos entes governamentais e a melhora da qualidade da informação e da evidenciação contábil.

A determinação ministerial resultou na edição, por parte do CFC, em 10 NBCASP (16.1 a 16.10). Até o advento das normas não existia um conjunto de normativos que regrassem

especificamente os diversos aspectos da contabilidade pública nacional, gerando muitas vezes interpretações equivocadas e desiguais em uma mesma Unidade Federativa. Dentre estes aspectos, destaca-se a falta de um detalhamento de como deveria funcionar a apuração de custos. Dentre estas normas, cita-se a NBCT SP 16.2, legalizada pela Resolução CFC nº1.129/2008, intitulada de “Patrimônio e Sistemas Contábeis”, cujo regulamento, determinou, dentre outros aspectos, a implantação dos subsistemas de custos, como modalidade do sistema contábil.

Ainda, através da Resolução CFC nº 1.366/2011, foi aprovada a NBC T 16.11 que traz em seu conteúdo questões acerca do Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Portanto, em 2008, por meio de Resoluções do CFC, foram aprovadas 10 NBCTs, em 2011 houve a aprovação da NBC T 16.11 e recentemente, 2016, obteve-se a validação da NBC TSP Estrutura Conceitual.

A NBCT SP 16.2 foi revogada a partir de 01/01/2017, pela NBC TSP Estrutura Conceitual, sendo que a norma estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais NBCT SP destinados às entidades do setor público. “A regra é a primeira da área convergida às internacionalmente aceitas e vai nortear toda a contabilidade pública. Um dos principais pontos da norma é a definição da sociedade como usuária principal da informação contábil, o que facilitará a transparência e o controle social” (CFC, 2016).

O item 2.10 da NBC TSP Estrutura Conceitual (2016) trata sobre a contribuição das informações fornecidas nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). Cita como exemplo a necessidade das informações sobre os custos para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

Conforme o CFC (2011), as NBCASP resgatam o objeto da contabilidade pública, nascendo da necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de contabilidade, na busca por ações voltadas ao permanente desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

### **2.3 Aspectos Fundamentais da Norma de Custos**

Além da previsão inicial que ocorreu na NBC T 16.2, o subsistema de custos possui uma norma própria, a NBC T 16.11 – Norma sobre o Sistema de Informações de Custos do

Setor Público. Essa norma apresenta várias informações que direcionam a implantação e operacionalização do subsistema de custos na administração pública brasileira.

Conforme a nova redação da norma, alterada em 2013 pela Resolução CFC n.º 1.437/2013, ela tem como fundamento estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

De acordo com Mauss (2012, p.26):

A norma busca definir e caracterizar as formas de evidenciação da informação de custos. Define como apurar os custos, como implantar e integrar o subsistema de custos aos demais subsistemas contábeis. Determina que o subsistema de custos realize o registro, processamento e evidenciação dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Conforme determina a NBC T 16.11, o SICSP tem como objetivo permitir que o setor público organize suas informações de forma a :

(a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Dentre as várias orientações, conceituações e definições, a norma de custos trata ainda que seu alcance é obrigatório em todas as entidades do setor público; ressalta que o subsistema de custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público. O subsistema de custos será mais um sistema, que deverá estar interligado aos outros, de forma que os dados sejam alimentados automaticamente.

Em relação ao processo de implantação do SICSP, a orientação constante no item 21 da NBC T 16.11 diz que o processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos, bem como os critérios de transparência e controle social.

Mauss (2012, p.27) cita a importância sobre o conhecimento da norma em um trecho de sua obra, onde diz que: “a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil”, o que reitera a

importância deste estudo acerca da percepção dos contadores em relação à implantação do subsistema de custos na esfera pública.

Conforme explícito na Resolução CFC nº 1.366/11, este subsistema será apoiado por três elementos principais: o sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua. Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende serviço ou produto com tempo de duração limitado. São mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos, por exemplo, as obras e benfeitorias. O sistema de acumulação “de forma contínua” compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

O sistema de custeio sustentado na NBC T 16.11,

Está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo corrente; custo estimado; e custo padrão.

Além do sistema de acumulação e sistema de custeio a contabilidade de custos conta ainda com o método de custeio, que se refere ao método de apropriação de custos ao produto ou serviço, define qual critério será incorporado os custos e despesas fixas ou variáveis bem como os custos diretos e indiretos em todos os produtos e/ou serviço produzidos. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno (CFC, 2011).

A norma permite que o método de custeio a ser utilizado seja escolhido por cada entidade. A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados.

Custeio por absorção é o método de custeio que absorve todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos, aos produtos e serviços. Conforme Padoveze (2013 *apud* SANTANA, ALMEIDA e GONÇALVES, 2014) é o método que adere aos princípios fundamentais de contabilidade utilizado praticamente em todo o mundo, tanto pela legislação comercial quanto pela fiscal.

A principal diferença entre o custeio por absorção e o variável está em relação ao tratamento dos custos fixos, enquanto o primeiro apropria-os aos produtos acabados, o segundo considera-os totalmente no resultado do período. Nesse sistema somente são

considerados na avaliação dos estoques em processo e acabados os custos variáveis, e os custos fixos são lançados diretamente nos resultados. Por isso o custeio direto não é ainda um critério plenamente consagrado (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE 2008).

Conforme Alonso (1999), de acordo a ideologia do método ABC, são as atividades, e não os produtos e serviços, que consomem recursos na organização. Essas atividades é que geram os custos.

O método de Custeio Pleno, conforme a STN (2011) também denominado RKW ou integral, é o método pelo qual todos os custos e despesas de uma entidade são agregados aos produtos ou serviços. Ou seja, os custos dos produtos e todas as despesas do período da organização, por exemplo, administrativas e financeiras, são inclusas ao custo do produto. A associação dos custos indiretos e das despesas aos produtos é a mesma do custeio por absorção, assim sendo, por meio de rateio.

Portanto, de acordo com Silva (2011), a entidade deve escolher o método a ser utilizado conforme sua realidade e suas necessidades, para que as informações de custos sejam úteis para o bom direcionamento da estratégia administrativa.

#### **2.4 Sistema de Informações de Custos na Administração Pública**

O Art. 99 da Lei nº 4.320/1964 instituiu inicialmente a obrigatoriedade da utilização de sistema de custos na administração pública, obrigando somente as instituições públicas que efetuavam serviços públicos industriais a incluir em suas escriturações contábeis normas de contabilidade de custos. Lei nº 4320 (Brasil, 1964, art.99) “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum”. Como a Lei nº 4320/1964 mencionava os custos somente para os serviços públicos industriais, as entidades públicas que não possuíam essa característica não precisaram seguir essa exigência.

Na intenção de fazer com que a administração pública, em todas as suas esferas, independente da atividade desenvolvida, aderisse à utilização de um sistema de custos, e ao tentar reforçar o que já era disposto na Lei nº 4.320/1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) em seu artigo 50, § 3º, exigiu que a administração pública mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Apesar de ser inovadora, a Lei de Responsabilidade Fiscal não menciona nenhum aspecto que aponte uma metodologia de custo para gestão pública, assim compete ao administrador definir metodologia que possa reconhecer a efetividade dos gastos públicos. Percebe-se a ausência de um sistema que proporcione informações adequadas e que façam medidas do desempenho da administração, portanto observa-se que os entes federados possuem grande dificuldade para definir os programas e subprogramas de atuação (DINIZ,2004).

Segundo Machado (2002), os sistemas de informação têm como principal característica a integração entre diversos elementos que o compõem e a interação com os outros sistemas da organização empresarial. O SIC utiliza como base, dados principalmente dos sistemas de informação contábeis e financeiros para gerar informações, caracterizando-o como um sistema de apoio gerencial.

O objetivo do subsistema de custos no setor público é conceder informações que permitam avaliar a eficiência do uso dos recursos, o êxito dos gestores na obtenção de suas metas e a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade. O objeto principal do modelo de decisão na entidade governamental é identificar os problemas a serem enfrentados e desenvolver os planos e projetos para resolvê-los (MACHADO, 2002).

Na perspectiva de Mauss e Souza (2008, p. 1), “a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas”. A partir disso, entende-se que a utilização da contabilidade de custos no setor público tornou-se um instrumento de controle gerencial, que auxilia a tomada de decisões e contribui para a transparência do serviço público.

A informação de custos no setor público, é uma ferramenta utilizada para melhorar os resultados e analisar as alternativas, além de possibilitar a transparência na gestão pública, principalmente referente à qualidade do gasto público. O SIC registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública (CFC, 2011).

Segundo Fernandes (2011), a criação do subsistema de custos é a integração dos sistemas brasileiros de administração pública. Há o desafio de entrelaçar a contabilidade pública da União com os processos gerenciais das entidades do setor público, para obter uma

resposta mais efetiva dos problemas da sociedade e consecutivamente melhorar a qualidade nos gastos públicos. É desejável a realização do uso da informação de custos no setor público, como incentivo e como recurso colaborativo ao processo de desenvolvimento das entidades brasileiras que visam a excelência em seus padrões de qualidade de gestão.

Monteiro (2011) destaca que o Sistema de Informação de Custos aperfeiçoará os benefícios fornecidos à sociedade; os gestores da administração pública no desempenho de sua competência, precisam gerenciar com eficácia e eficiência os recursos obtidos e consumidos. O objetivo do Sistema de Informação de Custos é fornecer informações para auxiliar as decisões governamentais em aplicações mais eficientes do gasto público.

Conforme a NCB T 16.11, o SIC deve estar integrado com o processo de orçamento e planejamento, proporcionando, um controle entre o orçado e o executado. A informação de custos deve ser usada como um condutor para o alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros; por esse motivo, o processo de mensurar e evidenciar custos deve ser feito de forma sistemática, a fim de alcançar um nível satisfatório de integração entre planejamento, orçamento e execução (CFC, 2011).

A Resolução CFC nº 1.366/2011 orienta que “a verificação, análise e avaliação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, seja qual for o nível da sua estrutura organizacional”. Já a responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da corporação onde a informação é gerada, assim como a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil (CFC, 2013).

Em 19 de novembro de 2013 a STN divulgou a Portaria nº 634, visando demonstrar em um único documento a regularização da contabilidade aplicada ao setor público. Nessa portaria, manteve-se alguns prazos estabelecidos, porém quanto à implementação dos subsistemas de custos, os prazos não foram definidos, inclusive revogou-se o Art. 6º da Portaria nº 437/2012 que estabelecia prazo máximo para a implementação do subsistema de custos até o final de 2014.

Wiemer e Ribeiro (2004), destacam que a inexistência de um sistema de custos na atividade pública acaba por deixar de fornecer informações relevantes na questão referente ao controle social dos atos de gestão. Para Alonso (1999), em decorrência da inexistência de um sistema de custo na administração pública, o governo e a sociedade não identificam os serviços públicos que representam desperdício dos recursos públicos.

Conforme a pesquisa de Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) que teve objetivo de identificar iniciativas para implementação da contabilidade de custos nas prefeituras da região central do estado do RS, demonstrou-se que poucas são as prefeituras que desenvolveram ações em relação ao progresso do processo de apuração dos custos e além disso o despreparo, devido ao pouco conhecimento de alguns servidores públicos para atender esta obrigatoriedade.

Carvalho e Souza (2011) sinalizaram através de seu estudo a carência de recursos destinados à área de custos, mas apesar disso, mostrou-se a consciência por parte dos profissionais contábeis quanto à utilidade de um sistema de custos, e a necessidade de um maior comprometimento e apoio dos gestores municipais na implantação do sistema.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Quanto aos objetivos, a pesquisa enquadra-se como descritiva, pois busca conhecer a percepção dos contadores sobre a adoção de sistemas de custos por parte das Prefeituras dos Municípios do COREDE Alto Jacuí no Estado do Rio Grande do Sul. Este estudo classifica-se como descritivo, pois conforme Gil (2010) entre as pesquisas descritivas, destacam-se as que tem por objetivo levantar as opiniões de uma população.

Quanto aos procedimentos técnicos, foi utilizada a técnica de levantamento de dados, também conhecido como método *survey*, de acordo com Prodanov e Freitas (2013, p.57), “esse tipo de pesquisa ocorre quando envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento desejamos conhecer através de algum tipo de questionário”. A solicitação das informações é feita a um grupo de pessoas acerca do problema estudado, nesse caso se deseja conhecer a percepção acerca da implantação do sistema de custos na gestão pública com dados obtidos com profissionais que estão diretamente envolvidos.

Quanto à forma de abordagem do problema a pesquisa classifica-se como qualitativa. Conforme Prodanov e Freitas (2013) a pesquisa quantitativa busca traduzir em números, as opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, etc). O método qualitativo também foi utilizado, pois os entrevistados tiveram liberdade para apontar os seus pontos de vista sobre determinados assuntos relacionados com o objeto de estudo.

Para Silva e Menezes (2005), universo da pesquisa, ou população, é a totalidade de indivíduos que detém as mesmas características definidas para uma determinada pesquisa.

Considera-se como população desta pesquisa as prefeituras dos municípios que integram o COREDE Alto Jacuí do Estado do Rio Grande do Sul, que abrange atualmente 14 municípios, sendo eles: Boa Vista do Cadeado; Boa Vista do Incra; Colorado; Cruz Alta; Fortaleza dos Valos; Ibirubá; Lagoa dos Três Cantos; Não Me Toque; Quinze de Novembro; Saldanha Marinho; Salto do Jacuí; Santa Bárbara do Sul; Selbach e Tapera.

Lakatos (2003, p. 165) conceituam coleta de dados como a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”. Neste estudo a coleta de dados foi feita através da utilização de um questionário. O questionário foi composto de questões fechadas, em escala *Likert*, e questões abertas para os respondentes também poderem manifestar sua opinião sobre o tema. O questionário foi elaborado e enviado ao público-alvo, ou seja, contadores de cada uma das Prefeituras selecionadas. O envio do questionário foi precedido de um contato telefônico destinado a esclarecimento da pesquisa e também para obter a devida autorização, e posteriormente foi enviado por meio eletrônico.

Conforme Prodanov e Freitas (2013) o plano de análise, é a fase da pesquisa que presume a interpretação e a análise dos dados tabulados, os quais foram organizados na etapa anterior. A análise deve ser feita a fim de atender aos objetivos da pesquisa e para comparar e confrontar dados e provas com o objetivo de confirmar ou rejeitar os pressupostos da pesquisa. A análise e a interpretação desenvolvem-se a partir das evidências observadas. Gil (2010) destaca que a interpretação dos dados poderá ocorrer junto à análise ou após, e que consiste em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos através de estudos realizados anteriormente ou derivados de teorias.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Nessa seção, são apresentados os dados obtidos através das respostas ao questionário e após a análise dos resultados, tendo em vista o profissional contábil, a implantação do sistema de custos e os desafios, problemas e benefícios identificados na implantação do sistema de custos.

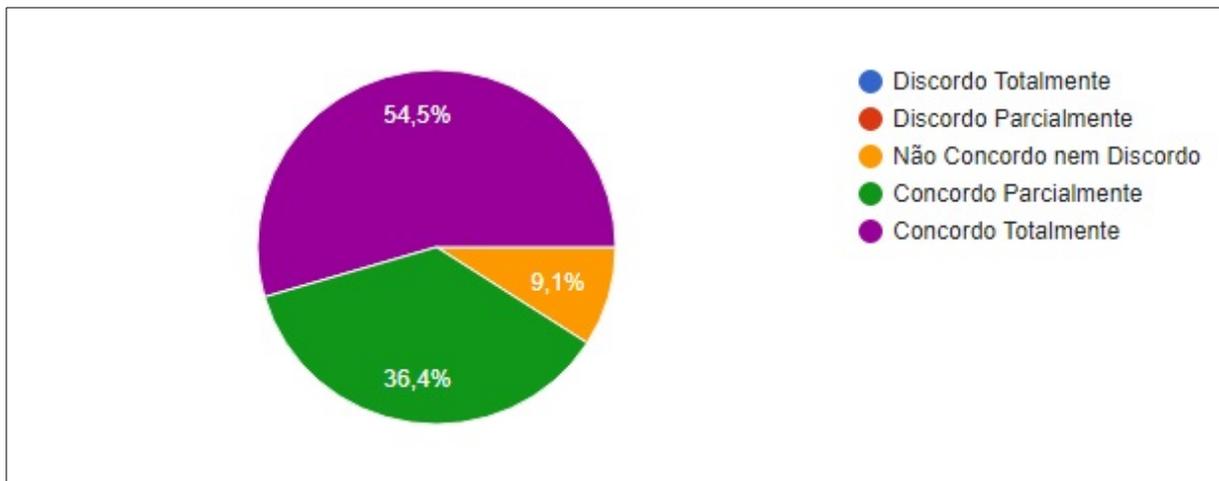
### **4.1 O Profissional Contábil**

Foi elaborado um questionário misto, com perguntas fechadas, utilizando a escala *Likert*, e abertas, sendo que o mesmo foi enviado para os contadores do Poder Executivo dos

municípios pertencentes ao COREDE Alto Jacuí através da ferramenta Google Formulários. As perguntas foram focadas principalmente no sistema público de custos e na estrutura destinada à implantação deste sistema. Dos 14 municípios que compõem o COREDE Alto Jacuí, obteve-se retorno de 11 respondentes, equivalente a 78,57% da população determinada.

Referente à ciência dos contadores sobre a obrigatoriedade do sistema de custos no âmbito da gestão pública, dos 11 contadores respondentes, 90,9% afirmaram estar parcialmente ou totalmente conscientes da obrigatoriedade legal do sistema de custos e, 9,1% não souberam dizer, conforme Figura 1:

Figura 1: Conscientização dos contadores a respeito da obrigatoriedade legal do sistema de custos



Fonte: Elaborada pelo autor (2017).

Questionados se estão preparados e com as informações necessárias para operar o sistema de custos, apenas 9,1% disseram estar totalmente preparados, 36,3% disseram estar parcialmente capacitados, 18,2% não souberam dizer, os outros 18,2% afirmaram não estar preparados para operar o sistema de custos. Diante do resultado apresentado de 9,1% referente à afirmação de estarem realmente capacitados para operar o sistema de custos, verifica-se que os contadores do COREDE Alto Jacuí, atualmente, necessitam participar de mais cursos de capacitação sobre mudanças da CASP e sistema de custos.

Esse resultado corrobora com o estudo de Carvalho e Souza (2011), onde os contadores respondentes à pesquisa sinalizaram que não possuíam amplo conhecimento quanto às técnicas de custos e as Resoluções do CFC que abordam a proposta do sistema de custos e também chegou à concordância unânime dos respondentes em relação à necessidade de participação dos membros da administração pública na preparação para adequar-se ao

funcionamento e uso do sistema de custos, o que inclui gestores, diretores, chefes de departamentos e os demais servidores.

Sobre a falta de esclarecimentos em relação à operacionalização do sistema de custos em seus municípios, para tentar entender qual a maior carência de informação que estes profissionais possuem, foram obtidas respostas que demonstram que há necessidade da capacitação de todos os servidores de todos os setores que alimentam o sistema, ou seja, o treinamento destes profissionais para que possam operar de forma correta o sistema, realizando os registros de suas informações de modo correto e completo, afinal estas informações serão utilizadas para realizar a apuração dos custos, e os sistemas devem ser interligados (contabilidade, compras, almoxarifado, entre outros).

Relacionado a isso, foi questionado se havia integração entre o sistema de custos e os demais sistemas de informações da entidade, onde 50% não concordam nem discordam, 16,7% concordaram parcialmente com a questão e 33,3% discordaram totalmente. Entre os sistemas citados, interligados ao de custos estão o de almoxarifado, compras, medicamentos, pessoal e tesouraria. Um dos respondentes apontou os sistemas que deveriam estar interligados ao de custos, mas que atualmente não estão, os sistemas de folha de pagamento, frotas, patrimônio, tributos, saúde e educação.

Foi diagnosticado também a incerteza perante a integração do sistema contábil com o de custos, além do método de custeio a ser utilizado e a alocação e mensuração dos custos indiretos, isso reforça com uma das conclusões obtidas pelo estudo de Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015), onde foram destacadas as dificuldades na definição do método de custeio, devido à complexidade de identificação e alocação dos custos.

Um dos respondentes declarou que embora haja a obrigatoriedade da implantação do sistema de custos, ainda não existe uma norma que explique como deverá ser o seu funcionamento, porém, conforme já falado anteriormente neste estudo, a NBCT 16.11, é a norma que norteia as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e a princípio é a norma que deve ser usada como referência para a implantação do sistema de custos.

Foi perguntado aos contadores dos municípios se eles concordam que a utilização da contabilidade de custos no setor público tornou-se um instrumento de controle gerencial, que auxilia a tomada de decisões e contribui para a transparência do serviço público, sendo que, 72,7% concordaram totalmente e 27,3% concordaram parcialmente, portanto pode-se

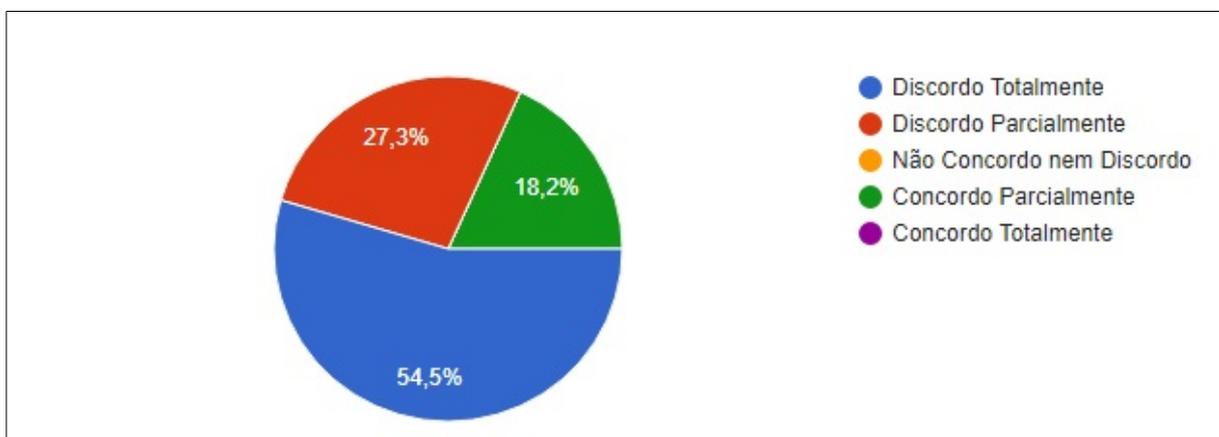
constatar que estes contadores estão cientes da importância da utilização da contabilidade de custos no setor público e da implantação do sistema de custos para que se possam alcançar melhores resultados na administração pública.

Isso corrobora com o que indica o estudo de Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) onde os respondentes em sua maioria, acreditavam que os dados gerados pelos sistemas dariam suporte à tomada de decisões e serviriam de auxílio ao planejamento e controle orçamentário do ente público.

#### 4.2 Implantação do Sistema de Custos

De acordo com a Figura 2, a pesquisa apresentou que em nenhum dos municípios analisados o sistema de custos encontra-se totalmente implantado, já que, 18,2% dos municípios afirmam estar com o sistema parcialmente em funcionamento, ainda de maneira originária, ou seja, concordam parcialmente em relação ao funcionamento do sistema de custos nas prefeituras do seu município.

Figura 2: Implantação do Sistema de Custos



Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

Em um município foi relatado pelo contador responsável, que o controle de alguns custos tem sido realizado através do levantamento manual. Este especificou sobre o custo do transporte escolar em que confronta os dados do quilômetro rodado e o número de alunos que utilizam o transporte. Também foi relatado sobre a verificação de máquinas e equipamentos utilizados na patrulha agrícola, em que são verificados os dados da hora trabalhada e em outros casos, onde verificam-se os metros cúbicos consumidos de água. Todavia, por se tratar

de alguns controles manuais e que geram poucas informações para tomada de decisão, o contador afirma que ainda faltam configurações e ajustes a serem realizados para o sistema de custos ser efetivamente eficiente para os gestores.

A previsão, conforme os contadores, é que para os próximos anos (2018,2019 e 2020) o sistema de custos comece a ser implantado em 30% destes municípios. Já, 60% dos contadores, afirmam que não é possível determinar a data de início da implantação. Este fato reforça a dificuldade enfrentada pelos entes públicos para a implantação do subsistema de custos, além da complexidade de adaptação a essa exigência da contabilidade aplicada ao setor público.

Quanto às ações que estão sendo tomadas para a implantação do subsistema de apuração de custos, destacam-se a adequação dos sistemas de informática e a apuração manual de custos, através do preenchimento de planilhas e formulários, para que se possa obter as informações necessárias para a implantação do sistema de custos, além de adaptações nos outros setores da entidade. Neste sentido, pode-se dizer então que os municípios estão aguardando as fornecedoras de *softwares* contábeis disponibilizarem tais sistemas para sua adoção. De acordo com 30% dos respondentes, ainda não estão sendo tomadas ações pelos gestores para a implantação do sistema de custos em seus municípios.

Um dos contadores respondentes afirmou que busca mecanismos capazes de gerenciar as informações necessárias ao levantamento dos custos das ações, através da execução orçamentária, porém não tem certeza de que o subsistema orçamentário será a base para a apuração dos custos dos serviços públicos prestados. Cabe salientar que a execução orçamentária trata da execução das receitas e despesas públicas, através da utilização dos créditos declarados no Orçamento ou Lei Orçamentária Anual (LOA).

Entre os procedimentos que ainda faltam ser efetivados para o funcionamento adequado do sistema de custos em seus municípios, os entrevistados destacaram:

- Adequação dos sistemas de informática e fornecimento das informações para cada setor;
- Efetivo controle de frotas (combustíveis, peças, mão de obra por veículos); controle do consumo de materiais (estoques); registro de depreciação; levantamento de indicadores a serem medidos; preenchimento de informações de maneira completa e correta em cadastros dos sistemas;

- Desenvolvimento das ferramentas para apuração dos custos pela empresa fornecedora do *software* e adequação dos processos para que os dados orçamentários, financeiros e patrimoniais sejam capazes de alimentar de forma suficiente o subsistema de custos;
- Aprovação dos gestores após a adequação dos sistemas de informática;
- Realização dos procedimentos contábeis conforme a legislação vigente;
- Levantamento correto dos dados e pessoal capacitado.

O aguardo da regularização dos sistemas de informática, já foi tratado no estudo de Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) em que os municípios aguardavam as empresas fornecedoras de softwares contábeis disponibilizarem os sistemas para adoção. E também na pesquisa de Carvalho e Souza (2011) que concluiu a necessidade de investimentos e melhorias em *softwares* e *hardwares* que suportassem adequadamente as necessidades de um sistema de custos nas entidades pesquisadas.

Do ponto de vista dos contadores dos municípios analisados, a implantação do sistema de custos não está tendo a devida atenção e prioridade que deveria ter, conforme apontou 90,9% dos respondentes, sendo que, houve a confirmação de 9,1% dos respondentes sobre a devida atenção quanto a sua implantação do sistema de custos em seu município. Esse resultado corrobora e é coerente com as outras informações obtidas até então, contudo, isto demonstra também o descumprimento dos gestores quanto às normativas editadas na última década, bem como percebe-se o desinteresse em ter maior controle dos custos e uma ferramenta que auxilie na tomada de decisão.

Ainda, foi afirmado pela maioria dos contadores dos municípios analisados, ou seja, 66,6%, que não foi recebido e/ou não estão recebendo o devido apoio para a implantação do sistema de custos. Em relação ao restante dos contadores respondentes, 16,7% disseram que receberam parcialmente o devido suporte e outros 16,7%, não souberam responder a questão. Nesse sentido, estudo de Carvalho e Souza (2011) destacou a relevância da participação, comprometimento e o apoio dos gestores públicos, principalmente dos prefeitos, como pré-requisito para a implantação adequada do sistema de custos. Segundo Martins (2010 *apud* CARVALHO e SOUZA, 2011) o apoio e incentivo da diretoria são fundamentais para o sucesso de qualquer sistema de custos.

Mauss e Souza (2008) destacam que prestar contas aos cidadãos sobre a origem e alocação dos recursos faz parte das atividades do gestor público. Diante disto, foi perguntado aos contadores como as informações geradas pelo sistema de custos dos seus municípios são

divulgadas à sociedade, dos dois respondentes, um alegou que as informações não são divulgadas e o outro informou que no momento os relatórios gerados são referentes a prestação de contas e que ainda não possui relatórios gerados pelo sistema de custos.

#### **4.3 Desafios, Problemas e Benefícios da Implantação do Sistema de Custos**

Esta etapa da pesquisa foi direcionada aos contadores dos municípios que já possuíam o sistema de custos parcialmente ou totalmente em funcionamento no seu município, ou seja, dois municípios. A partir das informações adquiridas foi possível obter uma noção sobre quais os desafios e os problemas que estes entes enfrentaram e ainda enfrentam, além de alguns benefícios obtidos através da implantação desta importante ferramenta gerencial.

Foi perguntado aos contadores quais os problemas encontrados na implantação do sistema de custos em seus municípios, e os problemas apontados foram a falta e má qualidade das informações obtidas, além da desorganização dos vários setores da entidade, a falta de comprometimento e responsabilidade de alguns servidores, e oposição e resistência às mudanças.

Quanto aos principais desafios enfrentados, os contadores destes municípios mencionaram a falta de iniciativa e a falta de tempo do contador para se dedicar a este gerenciamento adicional as tarefas diárias e obtenção das informações necessárias.

O único benefício obtido através da implantação do sistema de custos, percebido e apontado por um dos respondentes, foi o auxílio para a tomada de decisões administrativas, enquanto que o outro respondente afirmou não houve benefícios que pudessem ser definidos.

### **5 CONCLUSÃO**

Com o processo de convergência das normas aplicadas ao setor público, a administração pública no Brasil teve que ampliar sua visão contábil para uma nova contabilidade aplicada ao setor público. Essas mudanças acarretam na busca e implantação de instrumentos gerenciais que contribuam para os bons resultados da administração pública. Diante disso, surge a importância do Sistema de Informações de Custos do Setor Público que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Com o objetivo de verificar o processo de implantação do sistema de custos, na ótica dos contadores das prefeituras dos municípios que integram o COREDE Alto Jacuí, este

estudo identificou e analisou as respostas de 11 contadores destas prefeituras, e aponta que na maioria destas, o sistema de custos ainda não encontra-se implantado e em pleno funcionamento, além disso, revela a falta de informações dos contadores, o que dificulta sua implantação.

Quanto às ações desenvolvidas e os procedimentos que ainda faltam ser realizados por estas prefeituras para adoção do sistema de custos, ressalta-se a de adaptação dos sistemas de informática e a obtenção de informações de custos que possam dar suporte para sua implantação. Além disso, a pesquisa constatou o despreparo e a resistência de alguns servidores frente ao cumprimento das mudanças estabelecidas nas normas do CFC e da STN.

Observa-se também que há necessidade de maior apoio aos contadores, pois, conforme dados obtidos, dos onze contadores respondentes da pesquisa, apenas dois estão recebendo o apoio necessário para a implantação do sistema de custos, portanto, isso contribui negativamente para o processo de desenvolvimento deste sistema na esfera pública.

Pode-se concluir que ainda há algumas adaptações a serem realizadas para que a implantação do sistema de custos seja efetivada. As informações fornecidas por este estudo buscam também contribuir e auxiliar os profissionais da área contábil e os gestores públicos na busca de soluções para o processo de implantação do sistema de custos. Por isso é importante destacar o papel fundamental que exercem os profissionais contábeis e a contabilidade de custos neste processo de preparação e implantação do sistema de custos, afinal suas informações possuem influência decisiva nas atividades gerenciais e tomadas de decisões dos gestores.

Através das informações obtidas também foi possível fazer uma comparação com as pesquisas de Pacianelo, Gonçalves e Soares (2015) e Carvalho e Souza (2011) que pode-se dizer que alcançaram resultados semelhantes ao deste estudo, como por exemplo a inadequação dos sistemas de informática e a falta de apoio recebida pelos contadores.

Por fim, destaca-se como sugestão para novos estudos, a ampliação da população de pesquisa, utilizando um número maior de municípios para que se possa obter dados para uma análise mais ampla frente a este tema.

## REFERÊNCIAS

- ALONSO, Marcos. **Custos nos serviços públicos**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37-54, Jan-Mar 1999. Disponível em:  
<[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50\(1\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50(1).pdf)>. Acesso em: 05 maio 2017
- BRASIL. **Lei no 4.320, de 17 de março de 1964**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 1964. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 25 abril 2017.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2000. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 25 abril 2017.
- CARVALHO, Maique Pereira; SOUZA, Marcos Antônio de. **Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: Um Estudo em Municípios do Rio Grande do Sul Face as Determinações da STN e do CFC**. Brasil, RS, 2011. Disponível em:  
<<http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/vi/images/ccg%2094.pdf>>. Acesso em: 20 abril 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1366/11, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília: CFC, 2011. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1366.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc)>. Acesso em: 05 maio 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. . Disponível em:  
<[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%Bablico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%Bablico.pdf)>. Acesso em: 06 Maio 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1437/13, de 22 de março 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. Brasília: CFC, 2013. Disponível em:  
<[http://www.planexcon.com.br/site/\\_imgs/files/RES\\_CFC\\_1437\\_2013.pdf](http://www.planexcon.com.br/site/_imgs/files/RES_CFC_1437_2013.pdf)>. Acesso em 24 abril 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **A NBC, publicada neste dia 4, baliza as demais normas, foi convergida às internacionais e entra em vigor em 2017**. 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 06 maio 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. 2016. Disponível em:

<<http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/06/ESTRUTURA-CONCEITUAL-minuta-para-consulta-p%C3%Bablica-Vers%C3%A3o-Limpa.doc>>. Acesso em 05 Maio 2017

DINIZ, Josedilton Alves. *Percepções de gestores e assessores contábeis da administração pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba*. UnB/UFPB/UFPE/UFRN, 134 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, Distrito Federal, 2004. Disponível em: <[http://www.cca.unb.br/images/dissert\\_mest/mest\\_dissert\\_054.pdf](http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_054.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2017.

FERNANDES, Julio Cesar de Campos. **O uso da informação de custos na busca pela excelência da Gestão Pública**. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., 2011, Brasília, DF. Anais eletrônicos... Brasília: CONSAD, 2011. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Painel\\_18\\_065\\_JCCF.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_065_JCCF.pdf)>. Acesso em: 07 maio 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed.. São Paulo/SP: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por Ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<http://pt.notices-pdf.com/manual-decontabilidade-fipecafi-pdf.html#a1>>. Acesso em: 22 maio 2017.

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

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed.. São Paulo/SP: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. Brasília, DF: ENAP, 2002. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/Nelson\\_Machado\\_Tese\\_Doutorado.pdf/cce9664a-4467-4ea5-91c0-62e0fa3f16c6](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/Nelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf/cce9664a-4467-4ea5-91c0-62e0fa3f16c6)>. Acesso em: 12 maio 2017.

MAUSS, Cézár Volnei; 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.

MAUSS, Cézár Volnei. **Análise de Demonstrações Contábeis Governamentais: Instrumento de Suporte à Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Brasil: 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a->

informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>. Acesso em: 08 Mai 2017.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira. et al. **O Processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil**. Brasília/DF, 2011. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/PROCESSO\\_DE\\_IMP\\_LANTACAO\\_DO\\_SIC.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMP_LANTACAO_DO_SIC.pdf)>. Acesso em: 12 maio 2017.

MONTEIRO, Renato Pereira; PINHO, João Carlos da Costa. **A Contabilidade de Custos no Setor Público do Brasil: Sua Importância e Mudanças com o advento da NBC T 16.11**. Brasil: [2016?]. Disponível em: <<https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/58.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2017.

NASCIMENTO, José Orcélio do. Et al. **1 A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro**. 2015. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/19731398-Palavras-chave-processo-de-convergencia-contabilidade-publica-normas-brasileiras-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico.html>>. Acesso em 24 Abril 2017.

PARCIANELO, Eliandra;GONÇALVES, Hugo de Souza; SOARES, Cristiano Sausen. **A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS**. Congresso de Contabilidade, 2015. Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso\\_internacional/anais/6CCF/25\\_15.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/25_15.pdf)> Acesso em 25 abril 2017.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 20 junho 2017.

SANTANA, Allisson de Jesus; ALMEIDA, Alex Santos; GONÇALVES, Cleaylton Ribeiro de Medeiros. **O sistema de Custo na Administração Pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões**. Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE – Revista Eletrônica da FANESE. Sergipe, 2014 . Disponível em: <<http://app.fanese.edu.br/revista/wp-content/uploads/O-SISTEMA-DE-CUSTO-NA-ADMINISTRA%C3%87%C3%83O-P%C3%9ABLICA-uma-importante-ferramenta-de-apoio-%C3%A0-tomada-de-decis%C3%B5es.pdf>>. Acesso em: 05 Maio 2017

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Portaria STN nº 184, 25 de Agosto de 2008**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>>. Acesso em 05 maio 2017.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Portaria STN nº 157, 09 de Março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em:

<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em 25 abril 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013**. Dispõe regras gerais acerca das diretrizes e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Brasília – DF, 2013. Disponível em:

<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_634\\_2013\\_Processo\\_Convergencia.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf)> Acesso em 25 abril 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN nº 700, 10 de Dezembro de 2014**. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU\\_Portaria\\_STN\\_700\\_2014\\_MCASP\\_6.pdf/5d3a2fa8-0af5-4eac-b56f-a9074e4cbaad](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_Portaria_STN_700_2014_MCASP_6.pdf/5d3a2fa8-0af5-4eac-b56f-a9074e4cbaad)>. Acesso em 02 maio 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 4ª ed. Brasília: 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 6ª ed. Distrito Federal: 2014.

SILVA, Cristina de Jesus Martins da. **Custos no Setor Público: Análise dos artigos sobre o tema custos no Setor Público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos**.

Curitiba/PR: 2011. Disponível em:

<<http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/33849/CRISTINA%20DE%20JESUS%20MARTINS%20SILVA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 06 junho 2017.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em:

<[https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia\\_de\\_pesquisa\\_e\\_elaboracao\\_de\\_teses\\_e\\_dissertacoes\\_4ed.pdf](https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf)>. Acesso em: 22 junho 2017.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no serviço público**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2004. Disponível em:

<[https://www.researchgate.net/profile/Daniel\\_Ribeiro31/publication/237672394\\_Custos\\_no\\_servico\\_publico/links/576b105808aefcf135bd52a7.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Daniel_Ribeiro31/publication/237672394_Custos_no_servico_publico/links/576b105808aefcf135bd52a7.pdf)>. Acesso em 10 maio 2017.