



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GRAZIELE DE AMORIM CASTRO

EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA: INFORMAÇÃO DE CUSTOS DOS ESTADOS
BRASILEIROS

FORTALEZA

2013

GRAZIELE DE AMORIM CASTRO

**EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA: INFORMAÇÃO DE CUSTOS DOS ESTADOS
BRASILEIROS**

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador Prof. PhD. Marcus Vinicius Veras Machado.

FORTALEZA

2013

GRAZIELE DE AMORIM CASTRO

**EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA: INFORMAÇÃO DE CUSTOS DOS ESTADOS
BRASILEIROS**

Artigo apresentado ao curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, PhD.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. PhD. Marcus Vinicius Veras Machado
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Dr^a. Maria da Glória Arrais Peter
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Me. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

RESUMO

A Lei nº 4.320/64 foi um dos primeiros normativos a ressaltar a importância da apuração de custos no setor público, mesmo que direcionando para os serviços públicos industriais. Posteriormente, vários instrumentos legais passaram a tratar do assunto, no contexto da busca pela eficiência na gestão pública. Este estudo tem como objetivo analisar a eficiência da gestão pública por meio da informação de custos *versus* receitas efetivas dos Estados brasileiros, mediante pesquisa exploratória, bibliográfica e documental. Para calcular os custos, utilizou-se adaptação do modelo de apuração de custos proposto pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Diante dos resultados foi possível verificar que Estados como São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Pernambuco, Bahia, Mato Grosso do Sul e Acre, tiveram seus custos superiores a suas receitas, o que sinaliza que parte de suas despesas podem estar sendo custeadas por receitas de capital, como por exemplo, empréstimos contraídos pelo Estado em longo prazo ou da conversão, em espécie, de bens e direitos.

Palavras – chave: Custos no Setor Público. Eficiência. Gestão Pública.

1 INTRODUÇÃO

A busca da Administração Pública por eficiência e transparência, tem cada vez mais se estabelecido como uma prioridade. Para tanto, é necessário que o Administrador público se cerque com o maior número de informações possíveis para desempenhar suas funções. Nesse contexto, um sistema de custos voltado para a Administração Pública é essencial, pois através dele pode ser realizada uma avaliação no desempenho da gestão pública, obter informações com relação à qualidade nos serviços prestados, economicidade, o alcance das metas, fornecendo dados que possibilitam o planejamento, controle das operações, bem como auxiliar no processo decisório.

A tentativa de se organizar um sistema de informação de custos para o Setor Público advém da Lei nº 4.320/64. Posteriormente, com o Decreto Lei nº 200/67. Por conseguinte, a necessidade da Administração Pública em manter o sistema de custos, foi estabelecido pela Lei Complementar nº 101/2000. Para reforçar a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal, foi instituída a Lei nº 10.180/01.

Como o processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais, trouxe para a Contabilidade Brasileira, importantes mudanças visando permitir a comparabilidade e a transparência das informações contábeis, e fortalecer a relação entre Governo e sociedade, esta passou a ter a possibilidade de acompanhar os atos e fatos do Governo.

Foram publicadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que possuem, como função essencial, o reconhecimento, evidenciação e mensuração de informações contábeis que retratem, de maneira fidedigna, a realidade patrimonial e as movimentações dos recursos públicos, o desenvolvimento de um sistema de custos ganha ênfase no contexto da Administração Pública.

Constituindo diretrizes básicas para implantação de Sistema de Informações de Custos do Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou a Resolução CFC nº 1.366/11 – NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor Público.

Vários normativos contribuíam com relação a enfatizar a necessidade do conhecimento dos custos no setor público, mas não estipulavam prazos para a sua efetiva aplicação. A Portaria STN nº 828/2011, estabeleceu, entre outros procedimentos Contábeis, Patrimoniais e Específicos, que a implementação do sistema de custos deve acontecer até o final de 2014, concretizando um prazo para a utilização obrigatória pelos Entes da Federação.

Segundo Machado e Holanda (2010), a administração pública até 2010, abrangendo os poderes executivo, Legislativo e Judiciário, não utilizavam sistema de custos, com exceção de alguns órgãos com iniciativa isolada. Tendo como motivo a não existência de um sistema ou metodologia adequada que fosse capaz de ser aplicado concomitantemente por toda administração pública.

Diante deste contexto sem um sistema de custos adequado torna-se impossível determinar a eficiência na aplicação dos recursos públicos, deve-se destacar que a presente pesquisa foi conduzida a responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de eficiência dos Estados Brasileiros considerando-se a informação de custos *versus* receitas efetivas?

Para responder a questão de pesquisa, este artigo tem como objetivo: analisar a eficiência da gestão pública por meio da informação de custos *versus* receitas efetivas dos Estados brasileiros. Os objetivos específicos são os seguintes: a) Identificar os itens evidenciados nas demonstrações contábeis dos Estados brasileiros necessários à obtenção da informação de custos; b) Apontar os ajustes contábeis necessários à obtenção da informação de custos dos Estados brasileiros; c) Verificar a variação da informação de custos dos Estados brasileiros.

Considerando que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC T 16.11, que estabelece as diretrizes básicas para implantação de Sistema de Informações de Custos do Setor Público, é importante estudar este cenário de transformações no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação das informações contábeis.

Ademais, embora a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal já apresentassem a necessidade de desenvolvimento de sistemas que trabalhassem a questão de custos na administração pública, esta não desenvolveu, efetivamente, mecanismos que pudessem identificar tais custos, tornando a aplicabilidade da NBC T 16.11, que apresenta diretrizes para o desenvolvimento do sistema de custos, difícil aplicação no contexto atual e, conseqüentemente, dificultando a evidenciação de informações relativas à eficiência da gestão.

Mesmo a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), já assinalassem a necessidade de apuração dos custos na Administração Pública, estas não estipulavam prazos para tal realização, como conseqüência, a maior parte dos Estados da Federação brasileira não o fazia, deixando de se ter informações relativas à eficiência da gestão. Diante deste contexto, torna-se relevante este estudo, pois mesmo o Estado, não atendendo a uma determinação legal, se propôs calcular os custos dos Estados Brasileiros, e analisar os aspectos relacionados a essa informação.

Com o objetivo de conhecer os custos de cada Estado brasileiro, utilizou-se para este fim um modelo adaptado da STN. Quanto ao cálculo da receita efetiva, utilizou-se receitas correntes no período de 2012.

Para tanto, o presente artigo foi estruturado em 5 seções, incluindo esta introdução. A segunda seção apresenta o embasamento teórico sobre o qual este artigo foi conduzido, a terceira seção foi destinada a descrição da metodologia para se atingir o objetivo estabelecido para esta pesquisa, a quarta seção apresenta a análise dos dados e dos respectivos resultados.

E na última seção, tem-se a conclusão deste estudo acerca de todas as investigações realizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção evidencia a fundamentação teórica deste estudo, comentando aspectos acerca de conceitos, como eficiência e custos, bem como custos no setor público, as bases normativas que regulamentam o sistema de informação de custos no setor público, assim como abordagens empíricas sobre custos no setor público, abordando estudos anteriores que tenham como foco esta temática, constituindo assim o embasamento para a pesquisa.

2.1 Eficiência e Custos no Setor Público

Observou-se nos últimos anos, uma crescente necessidade de informações dos atos e fatos relacionados à gestão pública. Além das informações acerca do gerenciamento dos recursos públicos, o conhecimento das informações de custos tornou-se cada vez mais relevante para uma gestão de qualidade e transparente.

O termo eficiência é tão importante para a gestão pública, que a carta magna brasileira, no art. 37 o define como um princípio constitucional, em que todos os atos dos Entes da administração direta ou indireta de qualquer dos poderes da União, Estados, Distrito Federal e municípios estejam pautados, entre outros, no princípio da eficiência.

Segundo Di Pietro (2009), o princípio da eficiência apresenta dois aspectos, o primeiro está relacionado à atuação do agente público, em que se espera o melhor desempenho possível para se obter os melhores resultados; Quanto ao segundo, está relacionado ao modo de se organizar, disciplinar e estruturar a administração pública, pois exige-se que seja o mais racional possível, com o objetivo de se obter os melhores resultados na prestação dos serviços públicos.

O modelo de gestão do Estado, previsto constitucionalmente, deve buscar a avaliação dos resultados pela eficiência e eficácia. Nesse sentido, a Contabilidade de Custos, como um sistema de mensuração, relaciona os seus insumos com os resultados ou benefícios atingidos e medidas financeiras contribuindo para a evidenciação dessas informações. (SILVA, 2007).

Pode-se dizer que na área pública, a Contabilidade de Custos estabelece-se como um importante instrumento para a otimização de resultados, melhoria de processos e a análise de alternativas. Possibilita a transparência à gestão pública, principalmente no que concerne a qualidade do gasto público (STN, 2012).

Machado e Holanda (2010) afirmam que para que a Contabilidade aplicada ao setor público possa gerar informações acerca de custos, faz-se necessário que venha aderir por completo aos Princípios da Contabilidade, especialmente ao regime de competência.

Como a contabilidade governamental não utilizava por completo o princípio da competência, antes do advento das NBCASP, devem ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente (STN, 2012).

Então, para que seja possível utilizar as informações da contabilidade governamental na elaboração de um sistema de custos, se faz necessário uma aproximação tanto terminológica quanto conceitual entre a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Governamental (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Inicialmente, tem-se um conceito muito utilizado por todos, e por isso muitas vezes empregado de uma forma incorreta: Gastos. Martins (2003) conceitua gasto como a compra de um produto ou a contratação de um serviço qualquer que gera para a entidade um sacrifício

financeiro, representado por uma entrega ou a promessa de entrega de um ativo que normalmente é dinheiro.

O gasto só passa a existir no momento da transferência para a empresa do bem adquirido ou do serviço contratado, ou seja, no momento em que há o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da diminuição do ativo utilizado para pagamento.

O conceito de desembolso é bem fácil de verificar na prática. Ainda segundo Martins (2003) representa o pagamento referente à aquisição do bem ou do serviço contratado.

Pode-se perceber que ocorre antes, durante ou após a entrada do insumo adquirido, portanto, não necessariamente ocorre no momento do gasto. Pode-se interpretar então, que, todo desembolso é resultante de um gasto e pode ser caracterizado como despesa, custo, ou investimento.

Investimento é o gasto cujo valor deverá ser registrado no ativo da empresa, pelo fato de possuir uma vida útil que poderá proporcionar benefícios à entidade, nos exercícios financeiros futuros. (CRUZ; NETO, 2007).

Maher (2001, p. 64) conceitua custo como sacrifício de recursos. Já para Martins (2003) custo é um gasto com a aquisição de um bem ou contratação de um serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Pode-se observar que custo também é um gasto, porém só é reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção, ou seja, dos bens e serviços adquiridos, para a fabricação de um determinado produto ou execução de um serviço.

Despesa é o valor dos insumos que foram consumidos para o funcionamento da empresa, e não estão ligados com a fabricação (BORNIA, 2010). Ainda segundo Bornia (2010) este conceito está mais ligado às atividades fora do âmbito da fabricação, geralmente sendo separadas como despesas administrativas, despesas comerciais e despesas financeiras.

Para Martins (2003) as despesas são bens e serviços consumidos de forma direta ou indireta com o objetivo de obter receita. As despesas reduzem o patrimônio líquido, e têm a característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Portanto, a despesa se diferencia do custo pelo fato de a primeira está relacionada com a administração geral da empresa e a comercialização do produto, enquanto a segunda está voltado para a utilização do insumo na fabricação.

Nesta etapa, quanto aos elementos orçamentários necessários para a apuração dos custos, conforme modelo de apuração dos custos desenvolvido pela STN, se faz necessário abordar também alguns conceitos da Contabilidade aplicada ao Setor Público para que seja possível a posterior comparação com as terminologias da contabilidade de custos.

Para o planejamento de qualquer entidade, seja esta pública ou privada é de suma importância a existência de um instrumento de controle, o orçamento, pois representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período (STN, 2012).

O conceito de Receita orçamentária, segundo Pires (2006, p.125) “corresponde a todas as entradas de recursos, exceto os depósitos de terceiros e as operações de crédito por antecipação da receita orçamentária”.

As receitas orçamentárias podem ser divididas em efetivas, em que no momento do reconhecimento do crédito, há um aumento na situação líquida patrimonial da entidade, ou seja, se constitui fato contábil aumentativo. Já a Receita orçamentária não efetiva não altera a situação líquida patrimonial no momento do reconhecimento do crédito e, então, se constitui como fato contábil permutativo.

Conforme Silva (2002), a receita orçamentária corresponde à arrecadação de recursos financeiros, autorizados pela Lei Orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos. Já as Extra-orçamentárias correspondem ao ingresso financeiro de caráter temporário, o Estado é um mero depositário.

Quanto as Categorias Econômicas as receitas orçamentárias podem ser classificadas em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

A Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, art. 11º:

§1º São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

Deve-se destacar que a receita orçamentária apresenta vários outros conceitos e classificações, os quais não foram abordados neste artigo devido não ser o foco central, sendo trabalhada de forma mais abrangente a despesa orçamentária devido à importância para o cálculo do custo dos Estados brasileiros conforme modelo de apuração de custos proposto pela STN, representando o ponto de partida para a obtenção da informação de custos dos Estados.

As despesas orçamentárias são aquelas cuja realização depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem haver um crédito orçamentário que seja correspondente, ou seja, é o que integra o orçamento, despesa discriminada e também fixada no orçamento público (KOHAMA, 2003).

Segundo a STN (2012), pode-se classificar a despesa orçamentária quanto aos impactos causados na situação líquida patrimonial como despesa orçamentária efetiva e despesa orçamentária não efetiva.

A Despesa Orçamentária Efetiva é aquela que, no momento de sua concretização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Já a Despesa Orçamentária não efetiva é aquela que, no momento da sua concretização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade.

A Lei nº 4.320/64 nos art. 12 e 13 apresenta as discriminações da despesa orçamentária quanto a categoria econômica, a qual pode ser classificadas em despesas correntes e despesas de capital. Observa-se que de modo geral, a despesa orçamentária efetiva é despesa corrente e a despesa não efetiva normalmente se enquadra como despesa de capital.

Segundo Silva (2002), as despesas correntes são aquelas que se referem a desembolsos ou aplicações que delas não resultam compensação patrimonial e, conseqüentemente, diminuem o patrimônio. E as despesas de capital constituem desembolso ou publicações que resultem mutações compensatórias nos elementos do patrimônio.

A fixação da despesa refere-se aos limites impostos aos gastos, que estão inclusos nas leis orçamentárias baseadas nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas. A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista o montante disponível e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo (STN, 2012).

Após fixada a despesa, é importante entender como se dá a sua execução. Para tanto, a Lei nº 4.320/64, apresenta os três estágios de realização da despesa que compreende o empenho, a liquidação e o pagamento.

De acordo com a Lei nº 4.320/64 empenho é o ato que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. O empenho não cria a obrigação, mas reserva dotação orçamentária para cumprir a obrigação existente entre Estado e o fornecedor. A segunda fase da despesa consiste na liquidação, verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, utilizando como base os documentos que comprovem o respectivo crédito e ou a habilitação ao benefício. O terceiro estágio consiste no pagamento da despesa que só será efetuado após sua regular liquidação, representando, portanto, a quitação da obrigação com o fornecedor.

A apresentação dos conceitos e componentes de receitas e despesas públicas, assim como suas características são importantes, para que a partir destes, sejam feitos os ajustes contábeis necessários que conduzem à informação de custos.

Após a conceituação das etapas ou estágios da despesa no âmbito público, pode-se fazer relação com a esfera privada, observando semelhanças e correspondências, conforme ilustrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Correspondência Terminológica entre Contabilidade de Custos Empresarial e Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Contabilidade Governamental	Contabilidade de Custos Empresarial
Fixação	Custo Padrão
Empenho	Tradicionalmente não é utilizado
Liquidação	Gasto (Realizado)
Pagamento	Desembolso

Fonte: Adaptado de Machado e Holanda, 2010

Conforme Machado e Holanda (2010), a fase de fixação da despesa, como pode ser visualizado no quadro 1, pode ser entendida e praticada da mesma forma que o custo padrão, de forma que funciona como uma espécie de orçamento para a contabilidade de custos privada. Para a fase do empenho não se encontra correspondência nos conceitos que normalmente são utilizados pela contabilidade de custos. Já o pagamento tem a funcionalidade semelhante ao do desembolso, observando-se que na contabilidade pública o pagamento deve ser precedido das outras duas fases e na contabilidade empresarial o desembolso pode acontecer em qualquer momento da etapa de negociação.

Ainda segundo Machado e Holanda (2010), observa-se que a equivalência dos conceitos de gasto e liquidação da despesa permite tornar a despesa orçamentária liquidada o ponto de partida para a construção da informação de custos, observando que as despesas orçamentárias liquidadas serão custos quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiarem exercícios futuros.

Pode-se então afirmar que de acordo com o atual modelo de contabilização dos gastos governamentais, os ajustes conceituais necessários para se chegar a informação de custos devem ser feitas a partir da despesa liquidada.

Considerando o modelo apuração de custos proposto pela STN, a informação de custos é obtida de forma aproximada, por intermédio de ajustes realizados, conforme a estrutura descrita no quadro 2.

Quadro 2 – Modelagem dos Ajustes Conceituais Propostos pela STN

Informação inicial
Despesa Orçamentária Executada
Despesa liquidada
Inscrição de restos a pagar não processados
Ajustes:
(+) Inclusões
Restos a pagar liquidados no exercício
(-) Exclusões
Despesa Executada por inscrição de Restos a Pagar Não Processados
Despesas de Exercícios Anteriores
Despesa com aquisição de bens de estoques
Concessão de adiantamentos
Investimentos
Inversões Financeiras/amortização
(=) Despesa Orçamentária Ajustada
(+) Ajustes Patrimoniais
Consumo de Estoque
Despesa Incorrida de Adiantamentos
Depreciação / Amortização / Exaustão
(=) Despesa orçamentária após ajustes patrimoniais
(≈) Informação de Custo

Fonte: STN, 2012

Observa-se que, no Quadro 2, a obtenção da informação de custos inicialmente sofre ajustes de natureza orçamentária, em que são excluídos valores que não constituem custo naquele período. Posteriormente, são feitos ajustes patrimoniais que, no período, representaram variações diminutivas, com o consumo de estoques, por exemplo.

Pode-se observar que há integração entre os sistemas orçamentário, patrimonial e o de informação de custos. Essa integração somente é possível por intermédio do sistema contábil e das classificações da despesa orçamentária (MACHADO; HOLANDA, 2010).

2.2 Bases Normativas que Regulamentam o Sistema de Informação de Custos no Setor Público

O assunto custos no setor público, mais especificamente sistema de custos para a administração pública, vem sendo abordado, mesmo que de maneira superficial, desde a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Esta não apresentou mecanismos que de fato pudessem identificar tais custos, tampouco um modelo estrutural de gestão pública capaz de possibilitar a apuração desses custos.

A referida Lei, abordando a temática custos no setor público, no art. 85, apresenta o seguinte: “os serviços contábeis serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação de **custos dos serviços industriais...**”. Nesse momento já demonstra a importância da temática, todavia voltando-se a uma área específica, condizente com a visão tradicional de custos adotada à época, que tratava basicamente de custos industriais.

Posteriormente, o Decreto Lei nº 200/67 no artigo 7, reafirmou de forma direta, a necessidade de apurar os custos para se conhecer o resultado da gestão, mediante apuração desses custos por parte da Contabilidade.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000) marco para a Contabilidade Pública, foi responsável por estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e importante instrumento para promover a transparência pública, ratificando a necessidade de sistema de custos no setor público no art. 50, § 3º “a Administração Pública manterá **sistema de custos**, que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Posteriormente, a Lei nº 10.180/2001, que organiza e disciplina, no âmbito federal, os Sistemas de Planejamento e de Orçamento, de Administração Financeira, de Contabilidade e de Controle Interno do Poder Executivo, evidenciou a finalidade de um sistema de apuração de custos na esfera pública. No inciso V, do art. 15, a referida Lei enfatiza que o sistema de Contabilidade Federal tem por objetivo registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública.

Considerando a importância da apuração dos custos para o para o setor público, a Portaria nº 157, de 09 de Março de 2011 criou o Sistema de Custos do Governo Federal, com o objetivo de proporcionar informações que possibilitem subsidiar as decisões governamentais, visando evidenciar os custos das unidades administrativas e dos programas do governo Federal.

Mesmo diante de toda esta preparação para a criação de um sistema de apuração de custo no setor público, persistia uma lacuna, ou seja, a ausência de um normativo que direcionasse como deveria se dar esse processo. Por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), mais especificamente a Resolução CFC nº 1.366/11, aprovou-se a NBC 16.11, que institui diretrizes para o sistema de custos do setor público, trazendo para discussão, a importância da obtenção de informações de custos no setor público.

Desta forma, pode-se verificar que as normas que tratam da apuração e evidenciação dos custos no setor público, convergem no sentido de possibilitar um maior controle e avaliação de gestão, sobretudo transparência das ações públicas no que diz respeito aos recursos administrados.

2.3 Abordagens Empíricas sobre Custos no Setor Público

A elaboração de trabalhos científicos na área Custos no Setor Público no Brasil ainda se desenvolve de forma incipiente. Um dos primeiros estudos abordando essa temática é de Alonso (1999). Neste trabalho o autor comenta a questão no meio acadêmico antes mesmo da publicação da LRF, abordando as questões da mudança de paradigma do Estado gerencial que era voltado para resultados e a necessidade de se desenvolver um sistema de informação que através do consumo de recurso identifiquem a eficiência do Estado. A partir de então, outros estudos foram realizados sobre o tema, no sentido de se discutir, e até propor modelos que permitam a efetiva mensuração de custos.

Correia, *et al* (2012), identificaram fatores que determinam as dificuldades para a implantação do sistema de custos no setor público municipal, apresentando como resultado: falta de conhecimento do gestor, a falta de interesse desse tipo de controle, a falta de servidores especializados e capacitados (principalmente da área de tecnologia da informação), falta de estudos na área, e de planejamento das atividades.

Felipe, *et al* (2012), identificaram as principais dificuldades encontradas pelas organizações no processo de implantação de um sistema de custos. As principais dificuldades são: encontrar os dados; adaptação; dados defasados; falta de treinamento; indeterminação dos direcionadores de custeio; excesso de processos; escassez de recursos; falta de interesse; Com destaque para a dificuldade de encontrar dados, que foi apontada por aproximadamente um terço (1/3).

Barros, *et al* (2012), identificaram que os Hospitais Universitários (HU) Federais não possuem um sistema de custos que possa subsidiar a tomada de decisões. A pesquisa confirma o que aponta a literatura de que, apesar de existir os normativos legais, não há um sistema de custos nos Hospitais Universitários Federais capazes de fornecer dados para a tomada de decisão, o que dificulta o planejamento e gerenciamento efetivo dos serviços, o controle sobre os recursos e o monitoramento e avaliação do desempenho dos hospitais.

Galante, *et al* (2011), propuseram um modelo de identificação de receita econômica e dos custos para que, a partir destes, se obtivesse a mensuração e Demonstração do Resultado Econômico gerado pela prestação de serviços de transporte escolar da Secretaria Municipal de Educação e Cultura, da Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS. Foi demonstrado que o serviço de transporte escolar oferecido pela prefeitura estudada deve continuar a ser prestado, visto que o resultado final apresentou-se positivo.

Machado (2011), demonstrou a utilização prática do modelo de apuração da informação de custos, apresentado no MCASP II, com vistas a se verificar os impactos que serão gerados nos índices de desempenho do Relatório de Gestão 2010 de uma Instituição Federal de Ensino Superior de Pernambuco, como a verificação de alguns desafios à alocação da informação de custos aos programas e ações. Concluiu-se, para fins de cálculo dos custos aos programas e ações, que há a necessidade de se verificar algumas dificuldades de alocação dos fatos cujo reconhecimento do custo não guarda nenhuma relação com a execução orçamentária da despesa. Outra dificuldade reside na definição do critério de alocação dos custos, se o da origem orçamentária ou o usufruto do benefício econômico.

Slomski, *et al* (2010), discorreram sobre a Demonstração do Resultado Econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e *accountability* no setor público, com o objetivo de minimizar a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade. Após comparar a receita econômica produzida (R\$ 302.894.295,11) aos custos e despesas incorridos (R\$ 118.058.180,00), na sua prestação, obteve-se um resultado econômico, ou seja, lucro econômico de R\$ 184.836.115,11, atingindo assim o objetivo de seu estudo.

Machado e Holanda (2010), apresentaram o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, descrevendo o modelo e suas principais características, desde o conceito até a finalidade e os grupos de usuários, explorando a correspondência entre os conceitos de Contabilidade Governamental e de custos. A metodologia de mensuração de custos utilizada convive ainda com as limitações atuais na Contabilidade Pública, a falta de integração dos sistemas estruturantes e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo federal.

Pigatt, *et al* (2010), discutiram os mecanismos de pressão por melhores informações (de custo) e suas diferentes expressões, apresentando um caso fictício para exemplificar parte dos argumentos teóricos. Concluíram que o uso do regime de caixa ou financeiro, isoladamente, distorce o valor do custo das operações governamentais, embora sua apuração seja mais objetiva.

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), exploraram a melhor maneira de usar as informações geradas pela contabilidade de competência, com base na análise de experiências

internacionais, apontando para aspectos relevantes que devem ser observados na sequência dos debates sobre custos no Brasil. A experiência internacional registra uma forte relação entre as propostas de mudança na contabilidade do setor público e os movimentos de reforma da gestão pública, que se intensificaram a partir dos anos 1980, sobretudo na linha denominada *new public management*, buscando maior eficiência mediante a promoção de um ambiente competitivo e a adoção de métodos de gestão afins aos praticados pelo setor privado.

Söthe, *et al* (2010), avaliaram os custos da Secretaria Municipal de Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC, por meio da aplicação de um sistema de gestão de custos. Os resultados da pesquisa demonstram a viabilidade da implantação de um sistema de gestão com a utilização da metodologia do custeio por absorção.

Wiemer e Ribeiro (2004), demonstraram a importância de um sistema de custos na Administração Pública, a fim de que se possa mensurar e avaliar os programas e projetos governamentais. Concluiu-se a urgência da implantação de sistema de custos que se mostra de vital importância para a avaliação dos impactos das políticas públicas, tanto como forma de orientar o Estado no corte dos gastos públicos quanto na aplicação dos recursos.

Silva e Drumond (2004), evidenciaram a importância da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na Administração Pública. Por meio da utilização dos indicadores de desempenho, torna-se possível à Administração Pública verificar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas que estão à disposição do gestor público, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo e maior eficiência e eficácia.

Peter, *et al* (2003), propuseram um sistema de apuração e gestão de custos, fundamentado no Activity Based Costing (ABC), como alternativa ao então sistema de Apuração de Custos (SAC) adotado pela Secretaria de Educação Superior (SESu) do Ministério da Educação (MEC). Apresentando como resultado condições para se estabelecerem comparações entre o custo das diversas atividades secundárias e entre estas e as atividades primárias, proporcionando uma visão de toda a estrutura de custos da UFC.

Machado (2002), em sua tese, explicou um conjunto de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo integrado, sistêmica e conceitualmente, ao orçamento público e a Contabilidade Governamental, que atenda às exigências legais e auxilie nas diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo integrado. A análise do atual sistema de informação do Estado de São Paulo constituído basicamente pelos módulos SIAFFM, SIAFÍSICO, SISTEMA ORÇAMENTÁRIO E SIGEO, revelou a forte integração conceitual e sistêmica entre a Contabilidade Governamental e o sistema orçamentário. Além disso, a pesquisa empírica indicou que os gestores percebem claramente a importância das informações de custo em seu processo de tomada de decisão, possibilitando a implantação do sistema no Estado de São Paulo.

Observa-se que, a maior parte dos assuntos em que são trabalhados a temática Custos no Setor Público, propõe ou discutem modelos de mensuração dos custos em Universidades e Hospitais, Municípios e órgãos. Porém, neste estudo foi trabalhada a informação de custos dos 26 Estados brasileiros e do Distrito Federal o que permitiu avaliar o desempenho dos gestores e dos Estados, bem como comparar o desempenho entre estes.

Diante de todo arcabouço de informações que propiciaram o aporte teórico ao presente estudo, os aspectos metodológicos para a obtenção dos resultados da pesquisa estão evidenciados na seção seguinte.

3 METODOLOGIA

Esta seção apresenta a abordagem metodológica empregada no desenvolvimento da pesquisa, contemplando a caracterização da pesquisa e as etapas percorridas para o seu desenvolvimento.

3.1 Caracterização e Etapas da Pesquisa

Considerando que o objetivo deste estudo consiste em analisar a eficiência da gestão pública por meio da informação de custos *versus* receitas efetivas dos Estados brasileiros, adotou-se abordagem de pesquisa qualitativa. Qualitativo, pois pretende descobrir e entender a complexidade e a interação de elementos relacionados ao objeto de estudo. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Este estudo pode ser caracterizado como pesquisa exploratória, pois não há muitos estudos voltados para a área de custos no setor público, tampouco para o cálculo dos custos dos Estados da Federação brasileira com fins de evidenciar a eficiência da gestão. Quanto aos procedimentos, utilizou-se a pesquisa bibliográfica que constitui a revisão da literatura disponível sobre o tema, e documental, uma vez que se utiliza de fontes secundárias composta de demonstrativos publicados disponíveis no site na STN.

Após definido o problema, buscou-se no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, o balanço anual de cada Estado brasileiro e do Distrito Federal, constituídos por Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário e o Demonstrativo das Variações Patrimoniais consolidados de cada Estado, para a formação do banco de dados que serviu de base para a informação do cálculo do custo. A análise compreendeu o ano de 2012, permitindo uma comparação entre o desempenho dos Estados cujos dados foram analisados.

3.2 Diretrizes para o Cálculo da Informação do Custo

Com o objetivo de tornar o cálculo do custo dos Estados mais compreensível, foi efetuado uma adaptação do modelo da STN, Quadro 2, utilizando-se como ponto de partida para a obtenção da informação do custo a despesa paga e as despesas executadas por inscrição de restos a pagar no período, independente de serem processados ou não processados, considerando o regime de competência, no qual se deve apropriar o que efetivamente foi realizado no exercício.

Posteriormente, foram procedidos os ajustes orçamentários, excluindo-se: a despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados, por não ter sido efetivada no exercício, uma vez que se não foram liquidados os valores inscritos em restos a pagar, depreende-se que os bens ou serviços adquiridos/contratados não foram entregues; a despesa de exercícios anteriores, pois o custo do período não pode ser onerado por despesas que não se referem a este; As aquisições de bens de estoques, pois se referem a investimentos e não custeio; A despesa com concessão de adiantamentos, por se tratar de simples reembolso; assim como as concessões de adiantamento, investimentos e inversões financeiras/amortização. Entretanto, deve-se destacar que as aquisições de bens de estoques, despesa com concessão de adiantamentos, investimentos e inversões financeiras/amortização não foram incluídas por não terem sido evidenciados nos demonstrativos utilizados para obtenção da informação de custos.

Em seguida, foram realizados os ajustes patrimoniais, incluindo no custo do período o valor que foi consumido de estoques, as despesas incorridas com adiantamento e as despesas com depreciação/amortização/exaustão. Entretanto o consumo de estoques e as despesas

incorridas com adiantamento não foram utilizados neste modelo por não estarem evidenciados nos demonstrativos adotados.

Considerando a atual estrutura das demonstrações utilizadas nesta pesquisa, em síntese, a informação de custos foi obtida por intermédio de ajustes realizados, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Modelagem dos Ajustes Conceituais

<u>Informação inicial</u>
Despesa Orçamentária Executada
Despesa paga
Despesa Executada por inscrição de Restos a Pagar
<u>Ajustes:</u>
(-) Exclusões
Despesa Executada por inscrição de Restos a Pagar Não Processados
Despesas de Exercícios Anteriores
Despesa com aquisição de bens de estoques
Concessão de adiantamentos
Investimentos
Inversões Financeiras/amortização
(=) Despesa Orçamentária Ajustada
(+) Ajustes Patrimoniais
Consumo de Estoque
Despesa Incorrida de Adiantamentos
Depreciação / Amortização / Exaustão
(=) Despesa orçamentária após ajustes patrimoniais
(≈) Informação de Custo

Fonte: Adaptado do Modelo da STN (2012)

Observa-se que a necessidade de se realizar ajustes demonstra a atual fragilidade da contabilidade, uma vez que ainda é muito influenciada pelo controle do orçamento em detrimento do controle do patrimônio (MACHADO; HOLANDA, 2010).

3.3 Diretrizes para o Cálculo da Informação da Receita

Para o cálculo da Receita utilizada neste artigo, considerou-se apenas as seguintes receitas correntes, as quais são utilizadas para custear as atividades dos Estados, quais sejam: Receitas tributárias, receitas patrimoniais, receitas de valores mobiliários, receitas agropecuárias, receitas industriais, receitas de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes. Somando estas receitas, foi obtido o valor da receita para cada Estado a ser confrontado ao valor dos custos de cada Estado.

Após coletados os dados, estes foram tabulados com o auxílio do *software Microsoft Excel*[®], evidenciando-se os resultados por meio de Tabelas e Gráficos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os dados obtidos através da pesquisa documental, tendo como fonte os demonstrativos contábeis publicados no *Site* da STN, compreendidos no período de 2012, bem como a análise e a interpretação desses dados baseado no objetivo geral deste estudo.

4.1 Apuração dos Custos dos Estados Brasileiros

Com as informações obtidas pela compilação dos dados colhidos dos demonstrativos contábeis do *site* da STN, foi possível calcular os custos dos Estados, o que sinalizou que dos 27 Estados brasileiros, São Paulo apresentou o maior custo, seguido do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul, conforme pode ser observado na Tabela 1.

Tabela 1 – Custo dos Estados brasileiros

ESTADO	CUSTO
São Paulo	161.531.989.490,88
Rio de Janeiro	63.235.445.636,50
Rio Grande do Sul	38.444.999.331,64
Bahia	29.556.006.848,86
Paraná	26.192.271.622,16
Pernambuco	23.437.516.383,86
Santa Catarina	17.254.244.759,08
Goiás	15.672.952.264,88
Ceará	15.585.773.919,71
Para	14.280.864.931,82
Distrito Federal	14.208.404.177,34
Mato Grosso	12.362.324.544,07
Espírito Santo	11.948.868.784,14
Amazonas	10.994.201.216,47
Maranhão	10.487.413.601,88
Mato Grosso do Sul	9.680.416.724,00
Rio Grande do Norte	8.175.326.217,57
Paraíba	7.192.966.137,17
Piauí	6.435.653.543,92
Sergipe	6.293.972.119,42
Alagoas	5.926.599.620,90
Rondônia	5.378.815.918,72
Tocantins	5.365.011.498,56
Acre	4.397.891.228,28
Amapá	3.132.211.066,59
Roraima	2.637.383.461,22

Fonte: Elaborado pelo autor

Observando a Tabela 1, o custo calculado do Estado de São Paulo foi de R\$ 161.531.989.490,88. Em segundo lugar, o Estado do Rio de Janeiro apresentou um custo de R\$ 63.235.445.636,50 e em terceiro, o Estado do Rio Grande do Sul, com R\$ 38.444.999.331,64. Deve-se destacar que o Estado de Minas Gerais não está inserido nesta Tabela, devido ao insuficiente fornecimento de dados para o cálculo de seus custos.

4.2 Apuração das Receitas dos Estados Brasileiros

O cálculo do custo em si, não seria suficiente para uma análise da eficiência dos Estados, pois o volume de seus gastos deve ser igual ou inferior às suas receitas, atendendo à Legislação orçamentária. Então, para essa análise, calculou-se o valor da receita dos Estados considerando-se as seguintes receitas correntes: receitas tributárias, receitas patrimoniais, receita de valores mobiliários, receitas agropecuárias, receitas industriais, receitas de serviços,

transferências correntes e outras receitas correntes, pois elas têm como finalidade financiar as atividades dos Estados, não aumentando o patrimônio duradouro do Estado, pois elas se esgotam dentro do período anual.

Conforme se observa na Tabela 2, pode-se verificar o valor das receitas calculadas para cada Estado.

Tabela 2 – Receitas dos Estados

ESTADO	RECEITA
São Paulo	152.126.672.321,16
Minas Gerais	56.404.538.692,21
Rio de Janeiro	55.004.775.105,00
Rio Grande do Sul	33.976.480.980,16
Paraná	31.262.657.542,31
Bahia	29.057.824.028,59
Pernambuco	21.122.387.603,85
Santa Catarina	21.073.526.258,39
Goiás	19.026.089.621,64
Para	16.780.550.451,71
Ceará	16.524.564.481,49
Espírito Santo	15.398.615.440,70
Distrito Federal	15.261.087.745,33
Mato Grosso	12.553.272.383,20
Maranhão	12.171.573.272,36
Amazonas	12.055.495.300,41
Mato Grosso do Sul	9.313.706.093,08
Rio Grande do Norte	8.947.254.425,59
Paraíba	8.412.712.102,08
Piauí	7.051.051.154,98
Sergipe	6.765.136.486,90
Alagoas	6.724.461.689,35
Tocantins	6.568.126.319,09
Rondônia	6.464.118.857,85
Amapá	4.384.155.977,08
Acre	4.148.791.054,15
Roraima	3.044.556.205,64

Fonte: Elaborado pelo autor

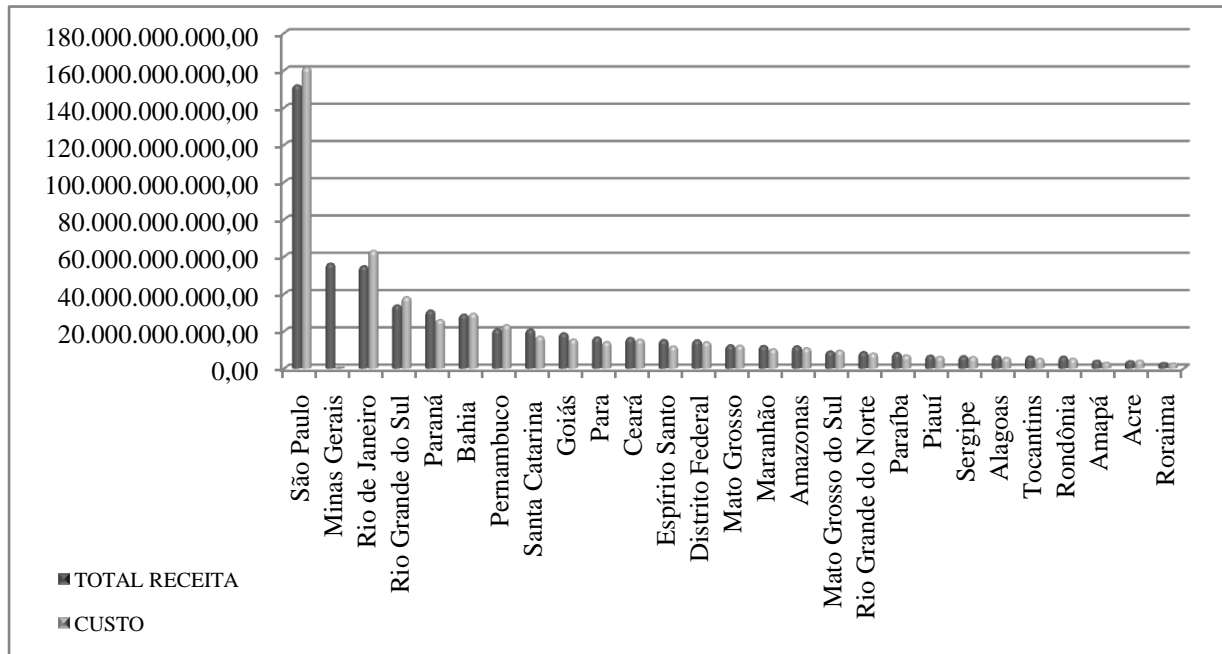
Pode-se observar que os Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, apresentam as maiores receitas, R\$ 152.126.672.321,16, R\$ 56.404.538.692,21, R\$ 55.004.775.105,00 e R\$ 33.976.480.980,16, respectivamente.

4.3 Confronto entre Receitas e Custos dos Estados da Federação Brasileira

As receitas financiam e permitem a manutenção das atividades dos Estados. Observou-se que em alguns Estados o valor de sua receita foi inferior ao seu custo, o que demonstra que suas receitas estão sendo insuficientes para arcar com suas atividades.

Objetivando visualizar o comportamento do confronto entre receitas e custos de cada Estado, a fim de verificar o nível de eficiência dos Estados, o Gráfico 1, demonstra esse comportamento.

Gráfico 1 – Receitas x Custos dos Estados Brasileiros



Fonte: Elaborado pelo autor

Como pode ser observado no Gráfico 1, mesmo apresentando valor de Receitas elevadas, os Estados do Acre, Bahia, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo, apresentaram um custo superior a suas receitas.

Mediante confronto entre receita e custos considerados no cálculo, o Estado de São Paulo apresentou uma insuficiência de R\$ 9.405.317.169,72, assim como os Estados do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, R\$ 8.230.670.531,50 e R\$ 4.468.518.351,48, respectivamente, Pernambuco, Bahia, Mato Grosso do Sul e Acre, com R\$ 2.315.128.780,01, R\$ 498.182.820,27, R\$ 366.710.630,92 e R\$ 249.100.174,13, respectivamente, demonstrando assim, que parte de suas atividades estão sendo financiadas por despesas de capital, ou seja, de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas ou da conversão, em espécie, de bens e direitos, o que evidencia ineficiência da gestão.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo analisar a eficiência da gestão pública por meio da informação de custos *versus* receitas efetivas dos Estados brasileiros. Deve-se destacar a importância da apuração desses custos tanto para a sociedade, refletida através da transparência dos atos públicos, tanto para o governo, pois permite uma constante avaliação do desempenho da gestão pública, com a mensuração dos seus objetivos traçados nos instrumentos de planejamento, além de verificar e localizar desperdícios e analisar a relação custo x benefício dos programas públicos e medição da eficiência da gestão, lógico, agregado à outros fatores.

Deve-se destacar que mediante utilização da metodologia de cálculo do custo dos Estados da Federação proposto neste artigo, observou-se estados que tiveram seus custos superiores a suas receitas, como São Paulo, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Pernambuco,

Mato Grosso do Sul, Bahia e Acre, tendo, provavelmente, parte de suas despesas financiadas mediante utilização de receitas de capital. Desta forma, é notória a importância do sistema de custos, pois evidenciou pontos que devem ser reajustados nestes Estados.

Mesmo apresentando a maior receita do país, o Estado de São Paulo apresentou a maior insuficiência, com R\$ 9.405.317.169,72, seguido do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul com R\$ 8.230.670.531,50 e R\$ 4.468.518.351,48, respectivamente.

Conclui-se que a ineficiência da gestão pública não está focada em uma ou poucas regiões do país, mas se obteve representantes em todas elas. Na região Norte, o Acre, na região Nordeste, Pernambuco e Bahia, na região Centro Oeste, Mato Grosso do Sul, na região Sudeste, São Paulo e Rio de Janeiro e na região Sul, o Rio Grande do Sul.

Utilizar apenas o valor dos custos para a avaliação do desempenho dos Estados, não é suficiente para se ter uma conclusão, mas os administradores públicos devem se cercar de várias informações, para a utilização racional dos recursos públicos a fim de atingir as metas traçadas nos instrumentos de planejamento, assim como atingindo as necessidades principais da sociedade.

Recomenda-se a ampliação dos estudos estendendo-se à eficiência da gestão nos municípios brasileiros, pois sua situação financeira, patrimonial, orçamentária impactam diretamente em seus respectivos Estados, o que permitiria conhecer como está a situação da gestão pública como um todo no Brasil, até mesmo possibilitando verificar esta situação por regiões brasileiras.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custos nos serviços públicos. **Revista do Serviço Público**, n. 50, p. 37-54, 1999. Disponível em:

<http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2708>
acesso em: 24/09/2013.

BARROS, Célio da Costa; SILVA, José Dionisio Gomes da; SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; MELO, Mariana Medeiros Dantas de; TAVEIRA, Lis Daiana Bessa. **Há sistemas de custos nos hospitais universitários federais?** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIX, 2012. **Anais...** Rio Grande do Sul: CD-ROM, 2012.

BORNIA, Antônio Cesar. **Análise Gerencia de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 out. 1998.

_____. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 28/08/2013.

_____. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre 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: 06/09/2013.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 maio, 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 5 mai. 2000.

_____. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm>. Acesso em: 16/09/2013

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de Novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em:
<http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1366.htm> Acesso em: 17/09/2013.

CORREIA, Rosana Aparecida Almeida; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; RODRIGUES, Sidiney; SOUZA, José Arilson; RODRIGUES, Cristiane Krenke. **Sistema de Custos Municipal: Desafios, Obstáculos e percepção no Caso do Município de Vilhena-Ro**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIX, Rio Grande do Sul, 2012. **Anais...** Rio Grande do Sul: CD-ROM, 2012.

CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais: Metodologias e Casos Simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 18/09/2013.

FELIPE, Peterson Leandro Do Nascimento; SILVA, Ana Paula Ferreira da; PINHO, Aurélio Benevides de; ANDRADE, Humberto Cavalcanti. **Dificuldades encontradas durante a implantação de sistema de custos: um estudo realizado com base em artigos do congresso brasileiro de custos**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIX, 2012. **Anais...** Rio Grande do Sul: CD-ROM, 2012.

GALANTE, Celso; OENNING, Vilmar; LETTNIN, Taniele Portantiolo. **Mensuração do Resultado Econômico gerado pelos veículos da Secretaria de Educação da Prefeitura Municipal de Morro Redondo/RS**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XVIII 2011. **Anais...** Rio Grande do Sul: CD-ROM, 2011.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Nelson. **A Implementação da Informação de Custos no Serviço Público Federal: Os Impactos nos Indicadores de Desempenho do Relatório de Gestão e as Dificuldades de Alocação aos Programas e Ações**. 2011. Disponível em:
<<http://www.administradores.com.br/producao-academica/a-implementacao-da-informacao-de-custos-no-servico-publico-federal-os-impactos-nos-indicadores-de-desempenho-do-relatorio-de-gestao-e-as-dificuldades-de-alocacao-aos-programas-e-acoas/4672/>>. Acesso em: 19 set. 2013.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf>: Acesso em: 18 set. 2013.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Rev. Adm. Pública** [online], v. 44, n. 4, pp. 791-820, 2010.

MAHER, Michel. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MARTINS, Eliseu; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; PETER, Fabio Arrais. **Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no Activity Based Costing**. 2003. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2003/GPG/2003_GPG1801.pdf>. Acesso em: 18 set. 2013.

PIGATT, José Alexandre M; HOLANDA, Victor Branco de, MOREIRA, Cristiane R; CARVALHO, Frederico A. **A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental**. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_issuetoc&pid=0034-761220100004&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 25/09/2013.

PIRES, João Batista Fortes de Sousa. **Contabilidade Pública: Orçamento Público: Lei de Responsabilidade Fiscal**. 9. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2006.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. **Informações de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Internacional**. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_issuetoc&pid=0034-761220100004&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 25 set. 2013.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 07/09/2013.

_____. **Portaria 157, de 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>. Acesso em: 09/09/2013.

_____. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP 2012. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/principais-publicacoes/mcasp>>. Acesso em: 14/09/2013.

SILVA, Cesar Augusto Tiburcio. **Custos no Setor Público**. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, Idenilson Lima da. DRUMOND, Romeu Bizo. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004. **Anais...** São Paulo: CD-ROM, 2004.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor ; CAMARGO, Guilherme Bueno de; AMARAL FILHO, Antonio Carlos Cintra do Icon ; SLOMSKI, Vilma Geni. **A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria- Geral do Município de São Paulo**. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122010000400008&script=sci_arttext>. Acesso em: 19 set. 2013.

SÖTHER, Ari; SILVA, Marcelo; REICHERT, Selma Hahn; SCAPIN, Jorge Eduardo. **Sistemas de custeio na administração pública municipal: uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC**. 2010. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/197.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2013.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no serviço público**. 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2013.