

CUSTEIO ABC NOS SERVIÇOS PÚBLICOS: ANÁLISE DE SUA UTILIDADE ENQUANTO INFORMAÇÃO FACILITADORA DO CONTROLE SOCIAL

Renata Luciana dos Reis Magalhães

Ciências Contábeis – UFMG, Ciências Atuariais - PUCMinas, Agente da Fiscalização do TCESP. rlmagalhaes@tce.sp.gov.br

RESUMO

Em um cenário atual de obrigatoriedade de apuração de custos pela administração pública, este estudo buscou desenvolver procedimentos necessários para adoção do sistema de custeio baseado em atividades. A informação do custo de cada uma das ações públicas desenvolvidas pelo ente pode ser de utilidade para a tomada de decisões do administrador público e pela sociedade, afinal, a informação de quanto custa o serviço público deve se materializar no processo de accountability, ou seja, espera-se que a informação útil seja dotada de características qualitativas de fidedignidade, relevância, compreensibilidade, comparabilidade, tempestividade e verificabilidade. O estudo foi desenvolvido para aplicação específica na unidade orçamentária – Secretaria Municipal de Fazenda, por representar o órgão responsável pela implantação de metodologia de custos para toda a entidade. Este artigo apresenta uma estrutura administrativa de uma Secretaria Municipal de Fazenda, atividades desenvolvidas e direcionadores de custos identificados para a ação pública: Arrecadação e Controle de Tributos. A partir daí o objetivo final deste estudo foi gerar a informação, apresentar ao usuário e verificar se atende à sua necessidade quanto ao atributo qualitativo de compreensibilidade. Ao final, foi possível concluir que a utilização do Activity Based Costing (ABC) para mensuração dos custos dos serviços prestados pela Secretaria Municipal de Fazenda resulta em uma metodologia possível e útil à sociedade. Em análise quanto à compreensibilidade, as avaliações de usuários “controladores sociais”, demonstraram que a informação fornecida atendeu a este atributo de qualidade da informação contábil e foram identificadas melhorias que devem ser incorporadas e que favorecerão os outros atributos de qualidade, em especial a verificabilidade e a comparabilidade.

Palavras-chave: Custos aplicados ao setor público, Custeio baseado em atividades, qualidade da informação de custos.

1. Introdução

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a convergência do setor público às normas internacionais de Contabilidade representam relevantes marcos regulatórios do novo milênio.

De forma acentuada, desde 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, identificadas então como NBCASP's vêm sendo implantadas paulatinamente. A partir de 13/02/2009 tais normas são denominadas NBC TSP (Resolução CFC n° 1156/2009 alterada pela Resolução CFC n° 1328/2011). Até a edição destas normas o setor público brasileiro prendia-se basicamente à legislação federal, em especial à lei 4.320/64, que disciplina o aspecto orçamentário da contabilidade pública.

A contabilidade aplicada às entidades públicas vem, desde então, passando por rigorosas redefinições para efetiva implantação do que vem sendo chamado de Nova Contabilidade Pública, ante a tendência mundial de adoção de normas contábeis convergentes e harmonizadas ao que se pratica na maior parte do mundo. E a norma contábil brasileira vai além, impondo responsabilidade ao profissional contábil pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos (CFC, 2013), subentendendo-se a importância de que a informação seja completa, neutra e livre de erros, já que se destina não somente ao controle gerencial, mas também ao usuário externo, como a sociedade no papel de controlador social.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tem a missão de padronizar os procedimentos contábeis de todas as esferas de governo sob a mesma base conceitual, abordando todo o ciclo contábil: reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tem então este objetivo e promete estar alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). São ditados procedimentos segregados em orçamentários, patrimoniais e específicos, além do plano de contas aplicado ao setor público e respectivas demonstrações contábeis.

A recente normatização contábil vem trazendo uma revolução no modo de agir dos administradores públicos e respectivos contadores, na tentativa de absorver o conceito de custos, já internalizado no setor privado, porém, muito incipiente entre os profissionais de contabilidade do setor público, em especial na realidade dos municípios.

É fato então que, atualmente, a implantação de subsistemas de apuração de custos em entidades municipais é uma necessidade real. Daí a importância do presente trabalho que objetiva fornecer um instrumental de trabalho ao contador público, através de trabalho de campo em esfera municipal, além da preocupação de verificar se a informação gerada provoca alguma compreensão no usuário da informação, facilitando o controle social.

As normas até então vigentes não direcionam sobre qual seria o método de custeio mais adequado aos propósitos de uma administração pública. A NBC T 16.11 (CFC, 2013) que dispõe sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público determina que a escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados.

Alguns estudos existentes apontam o *Activity Based Costing* (ABC) como uma ferramenta adequada de custeio aplicável às atividades de prestação de serviço público, como Lima e Castro (2000), Mota (2009) e Martins (2010). Cardoso et al. (2011) porém reconhecem que o ABC é melhor aplicável em determinadas situações, mas defendem a liberdade de escolha do método de custeio, conforme a realidade da instituição e dos profissionais envolvidos.

Partindo da constatação de que o ABC é um método adequado para a gestão de custos no setor público, a questão que norteia esse trabalho é: **a aplicação do ABC**

na apuração de custos dos serviços públicos resulta em informação que pode ser disponibilizada à sociedade de forma compreensível, como ferramenta facilitadora do controle social?

Sendo assim, o objetivo desta pesquisa é identificar e sistematizar os procedimentos necessários para implantação do sistema ABC em uma unidade da administração pública, favorecendo a implantação da técnica de custeio, na busca por uma metodologia aplicável à gestão dos recursos públicos municipais e compreensível a seus usuários. Secundariamente buscar-se-á submeter a informação apurada ao crivo de cidadãos interessados em exercer o controle social sobre os custos das atividades públicas.

O estudo de custos no serviço público ainda é importante na atualidade, pois, apesar de obrigatório desde 1964, foi reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal em 2001, começou a ser estruturado pela União em 2005, mas, segundo diversos autores, se comparado aos avanços vistos nas principais economias mundiais, é perceptível que o Brasil ainda está no início do processo de entendimento da formação de modelos gerenciais de custos no setor público (BITTI, AQUINO e CARDOSO, 2011).

Estudos recentes demonstram que a situação permanece a mesma. Macêdo e Klann (2014) constataram que o sistema de custos ainda não está efetivamente funcionando nos entes federativos do Brasil. Pareceres prévios dos Tribunais de Contas dos Estados apontam, em maioria, que os sistemas estão em fase de implantação.

Esta pesquisa está estruturada em cinco partes, tendo além desta introdução, o referencial teórico, o qual aborda as normas contábeis pertinentes, os aspectos qualitativos da informação de custos, os conceitos gerais da área de custos, seguindo-se uma análise dos pressupostos e operacionalização do ABC. A terceira parte contempla os aspectos metodológicos da pesquisa e a quarta parte é destinada à análise empírica, na qual são apresentadas sugestões de procedimentos necessários para a apuração do custeio ABC em uma unidade da administração pública municipal, além de entrevistas para diagnóstico da potencialidade de compreensão dos usuários quanto à informação recebida. A quinta e última parte é destinada às considerações finais do trabalho.

2. Referencial Teórico

2.1. Regulação da Contabilidade aplicada ao setor público

A Contabilidade, a cada dia, tem sido considerada pelos profissionais atuantes como de alta complexidade normativa. Existem normas de aplicação geral, normas aplicadas a setores específicos, além de normas internacionais aplicáveis em diversas situações, em especial nas lacunas das normas nacionais vigentes.

Tratando-se de Contabilidade do setor público, aplicam-se, direta ou indiretamente, normas brasileiras de contabilidade em geral; normas aplicadas ao setor público (NBC TSP) e normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS); além de leis e decretos que muito influenciam a contabilidade deste setor.

A Contabilidade representa um instrumento de gestão cada vez mais valorizado pela sociedade brasileira, diante da necessidade de informação com atributos de qualidade. A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (CFC, 2016) apresenta diretrizes da qualidade, apresentando as características qualitativas da informação incluída nos Relatórios Contábeis: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

O meio através do qual a contabilidade consolida e estrutura os dados registrados, transformando-os em informações úteis para a tomada de decisão por seus usuários, são as Demonstrações Contábeis, consequência da estruturação dos sistemas de informações contábeis, aí incluído o subsistema de custos, para fins gerenciais e legais.

Historicamente no Setor Público, a Lei 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para este setor, e faz, no artigo 85, a exigência da determinação de custos dos serviços industriais.

Pouco depois, o Decreto-lei 200/67 ampliou as exigências da lei anterior determinando que os serviços de Contabilidade deveriam apurar os custos dos serviços públicos a fim de evidenciar resultados.

Mais de trinta anos após, a Lei Complementar 101/2000, LRF, sancionada sob o amparo da Constituição Federal de 1988 e sua Emenda número 19, ampliou para toda a Administração Pública a obrigatoriedade de implantação de sistema de custos.

A reestruturação de conceitos e padrões, decorrentes da evolução legal descrita, culminou na instituição em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade, de Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público que tem como objetivo, dentre outros, estruturar o sistema de informação contábil e seus subsistemas, em especial o de custos, que deve ter o objetivo de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Após regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão competente para regulamentar os procedimentos contábeis das entidades públicas brasileiras, vem editando o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que já se encontra em sua 7ª edição – válida para o exercício de 2017 (STN, 2016) e promete “...contribuir para resgatar o objeto da Contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais...” (STN, 2015, p.1).

O referido manual, imposto às entidades públicas não apresenta qualquer diretriz sobre as formas de apuração e/ou procedimentos a serem adotados para implantação do subsistema de custos. É neste contexto que hoje está vigente a NBC T 16.11 que estabelece a definição de patrimônio público, além de incluir o Subsistema de Custos, até então não normatizado para as entidades públicas brasileiras.

Quanto à adoção e efetiva aplicação das normas vigentes pelos entes públicos, Macêdo e Klann (2014, p. 268) perceberam que existem dificuldades a serem

enfrentadas pelo setor público para absorção das novas normas e substituição de diversos conceitos contábeis até então vigentes.

[...] verificou-se que os entes federativos não possuem um sistema de custos em pleno funcionamento. Portanto, os entes públicos brasileiros descumprem ditames impetrados pelas novas normatizações contábeis aplicadas ao setor público.

É perceptível, portanto, os desafios que se impõem aos profissionais contadores do setor público. Desafios estes de transformação em contadores gerenciais e analistas, afinal, a atual regulamentação fornece ao contador o poder de decisão do método de custos mais adequado, conferindo-lhe a responsabilidade profissional pelo fornecimento de informação consistente, com técnica e apresentação adequadas.

2.2. Administração pública e qualidade da informação de custos: *accountability* e controle social

A administração pública passa, nos últimos anos, por alterações no seu modelo estatal, migrando de um modelo burocrático para uma administração gerencial, principalmente em razão das transformações ocorridas mundialmente pelo desenvolvimento tecnológico e globalização econômica. O primeiro modelo enfatiza os procedimentos e tem como foco o controle das atividades, já o segundo prioriza a redução de custos e qualidade dos serviços prestados ao cidadão (LAPSLEY; WRIGHT, 2004).

O ideal de cidadania requer que cada cidadão entenda o seu papel na sociedade e a importância de participação consciente e ativa enquanto "controlador social". O Estado também tem papel importante, na medida em que deve propiciar informações úteis e tempestivas à população. É a famosa prestação de contas a que todo ente público está obrigado. Neste sentido, entende-se que a *accountability* e o controle social têm importância fundamental para a construção da democracia.

Costa et al. (2014) expõem a necessidade de capacitação da sociedade brasileira para ter condições de exercer o direito constitucional de fiscalizar a gestão pública, ou seja, cada brasileiro pode se tornar um Auditor Social.

Cardoso et al. (2011) alertam ainda que a adoção de sistemas de custos na administração pública seria impulsionada pela expectativa de utilidade da informação gerada para decisão ou controle. Ensinam ainda que a funcionalidade do sistema de custos é tratada na literatura de contabilidade por quatro atributos que melhorariam a relevância e a utilidade da informação de custo: (i) a frequência de divulgação, (ii) o nível de detalhamento, (iii) a classificação do comportamento dos custos e (iv) a análise de variações.

Na sequência, Cardoso et al. (2011) brindam a literatura contábil descrevendo o que seriam as características qualitativas da informação de custos. Descrevendo os atributos de relevância, confiabilidade, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e granularidade. Em especial quanto à compreensibilidade, foco deste estudo, expõem que:

Sabe-se que a relevância da informação dificilmente será percebida caso os usuários não a compreendam, portanto, é necessário que a informação seja gerada com base em critérios simples e verificáveis pelos usuários... Portanto, identifica-se a necessidade de se registrar os critérios efetivamente utilizados na geração das diversas informações de custos e de que os relatórios de custos sejam acompanhados de breve descrição dos parâmetros utilizados em sua mensuração (seguindo a mesma lógica das Notas Explicativas da contabilidade financeira, entretanto, mais concisas). (CARDOSO et al., 2011, p. 1579)

A preocupação de avaliação da presença de compreensibilidade na informação gerada pelo setor público também é de Fragoso et al. (2012) que colocam este atributo como fator de redução de custos aos investidores e usuários em geral, considerando as barreiras encontradas na diversidade de políticas fiscais e econômicas, dentre outras.

Fragoso et al. (2012) trazem grande contribuição à literatura pois comparam o nível de aderência das normas brasileiras aplicadas ao setor público (NBC TSP) às normas internacionais, IPSAS, concluindo que “as IPSAS apresentam-se mais voltadas à orientação do “como fazer”, enquanto nas normas brasileiras predomina a exposição conceitual, argumentativa.” Os autores diagnosticaram divergências principalmente quanto à avaliação de ativos, ponto chave para a apuração de custos dos serviços e produtos.

2.3. Métodos de custeio e aplicação às entidades públicas

As formas de custeio consideradas e conceituadas pelas normas contábeis e pela literatura de contabilidade de custos em geral como disponíveis ao setor público são Custeio Por Absorção, Custeio Pleno, Custeio baseado em atividades, Custeio Variável, Custeio Por Ordem De Produção e Custeio Por Processo.

O Custeio baseado em atividades ou *Activity Based Costing* (ABC) trabalha com a premissa de que são as atividades desenvolvidas que geram custos dado consumirem recursos. O objeto de custo consome as atividades por meio da apropriação dos custos rastreáveis, que ocorre através do uso de direcionadores de custos. O custeio por atividade procura, então, estabelecer relações entre atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam o quanto de cada atividade é consumido por eles. O custeio por atividades possui componentes do custeio pleno na medida em que trabalha com todos os custos.

Destaca-se que a legislação não menciona qual critério a ser utilizado na acumulação e alocação das despesas geradas para mensuração do custo em que incorre uma Administração Pública. Nem tampouco exemplifica ou apresenta procedimentos a serem seguidos pelos profissionais contábeis responsáveis pela implantação de sistemas de custeio em entidades públicas, conferindo um caráter de discricionariedade relevante.

Com esta liberdade conferida pela literatura e pela norma contábil, também concordam Cardoso et al. (2011, p. 1581) quando afirmam que “a escolha dos métodos de custeio é em função do objeto de custeio, do modelo de gestão específico de cada organização e do propósito ao qual a informação de custos se dedica”.

Diversos autores apontam o custeio ABC como o mais apropriado às instituições públicas, mesmo que em situações específicas:

Segundo Lima e Castro (2000) os métodos de custeio tradicionais já servem de parâmetros para muitas instituições públicas, notadamente as militares. Entretanto, como o objetivo do governo é a informação gerencial, a implantação do Custeio Baseado em Atividades é recomendada, inclusive, o método é adotado pela Contabilidade Pública do governo norte-americano.

Mota (2009) discorre que o método de custeio mais apropriado para o setor público, muito mencionado em boa parte da doutrina e em muitos artigos e estudos científicos, é o ABC.

Gonçalves, Zac e Amorim (2009), na mesma linha dos anteriores, procuram captar as potencialidades (positivas) da adoção do custeio ABC em um hospital da rede pública. Concluíram por desejável a opção pelo ABC por orientação estratégica para a tomada de decisão da organização, trazendo um redesenho de seus processos e atividades.

O Custeio Baseado em Atividades não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, informação de grande utilidade, principalmente a quem gere recursos de terceiros (MARTINS, 2010).

Cardoso et al. (2011) reforçam que os agentes demandam informações de custos e métodos de custeio que consideram os gastos totais de produção, e, nesta situação, são recomendados o custeio por absorção e custeio baseado em atividades.

2.4. Custeio baseado em atividades ou Activity Based Costing (ABC): pressupostos e operacionalização

Para o adequado entendimento do método ABC e de como desenvolver uma estratégia para sua implementação é necessária a fixação de alguns conceitos apresentados a seguir.

No método de custeio baseado em atividades, Nakagawa (1994) afirma que se assume como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Assim, é importante pesquisar as razões dos gastos ocorrerem, ou seja, buscar uma relação causal entre os gastos incorridos, atividades desenvolvidas e seu relacionamento com o produto final objeto de custeio que, no caso das entidades públicas são as ações colocadas à disposição de seu usuário final, a sociedade em geral.

Para operacionalização do método é importante diferenciar rateio e rastreamento e entender o significado de atividades; de custos diretos e indiretos; e de direcionadores de custos:

A) Rateio e rastreamento:

O ideal seria que todos os custos fossem diretamente apropriados às atividades e aos produtos, mas, segundo Nakagawa (1994), à medida que as tecnologias evoluem, cada vez mais os custos vão tornando-se indiretos e, nesse contexto, o ABC é um facilitador para a apropriação direta dos custos indiretos e o rateio deve ser usado só em última instância.

O rastreamento feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os objetos de custo (serviços públicos) consomem estas atividades. Entretanto, a informação gerada pelo rastreamento é ainda apenas um meio para se chegar a um fim (NAKAGAWA, 1994).

B) Atividades:

Atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico (HORNGREN et al., 2004).

Segundo Nakagawa (1994), em sentido restrito, atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.

Assim, pode-se afirmar que a atividade descreve a maneira como uma organização utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas.

Segundo Nakagawa (1994), para o sucesso da análise e identificação de atividades é necessário definir a técnica a ser adotada. As técnicas mais utilizadas para este fim são a observação e os registros de tempos.

A proposta deste estudo é que se realize uma matriz de atividades não somente para mão de obra indireta, mas também para itens como processamento da informática, tempo de impressão de documentos, serviços terceirizados, dentre outros, chegando-se ao tempo total despendido para conclusão de cada atividade.

C) Custos diretos e indiretos:

Os custos diretos podem ser facilmente identificados com os produtos e ordens; portanto, os sistemas ABC concentram-se nos custos indiretos, aprimorando sua atribuição aos departamentos, processos, produtos e outros objetos de custo.

É importante perceber que esta facilidade de identificação dos custos diretos depende essencialmente de bons controles internos, incluindo requisições para utilização de materiais, ordens de fornecimento e outros capazes de apontar com eficácia o consumo direto de recursos por determinada atividade.

Na decisão de implementar o ABC, aconselha Horngren (2004) que a entidade deve fazer escolhas importantes sobre o nível de detalhe a usar. Deve decidir entre

escolher muitas ou apenas algumas atividades, direcionadores e grupos de custos detalhadamente especificados.

D) Direcionadores de Custos ou *Cost Drivers*:

Direcionadores de custos são definidos como uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade (NAKAGAWA, 1994).

Martins (2010) define que direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade, ou seja, é a verdadeira causa dos custos de uma atividade. Já para efeito do custeio dos produtos ou serviços, este autor afirma que o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos consomem (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos objetos de custo.

Dessa forma, percebe-se que os conceitos originais do ABC podem ser pensados e adaptados para as entidades públicas, uma vez que essas entidades públicas são prestadoras de serviço em sua essência.

3. Metodologia

Esta pesquisa se caracteriza, quanto aos objetivos, como exploratória, no sentido de que se pretende atingir uma área na qual há pouco conhecimento sistematizado. Segundo Beuren (2003) uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente, neste caso, em especial quanto à sua aplicação prática.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é considerada bibliográfica, documental e de levantamento. Bibliográfica, no que se refere ao estudo de técnicas e metodologias do custeio baseado em atividades e estrutura atual dos sistemas de contabilidade pública adotados nas administrações diretas municipais. Documental na medida em que trabalhou com registros contábeis e sistemas de informações existentes e disponíveis nos meios de divulgação geralmente utilizados pelas administrações municipais: foi utilizada coleta de dados em documentos internos e públicos, tais como demonstrações contábeis e outros demonstrativos financeiros publicados, leis orçamentárias, razões contábeis, folhas de pagamento e o plano de carreira e atribuições dos servidores lotados na Secretaria Municipal de Fazenda. E do tipo *survey* ou levantamento quando busca conhecer, através de questionário, a opinião de usuários da informação contábil, quanto à compreensibilidade da informação disponibilizada daquela forma.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa e quantitativa, principalmente no tratamento das informações coletadas.

Já com relação ao objeto de estudo, o mesmo foi selecionado intencionalmente, em prefeitura do Estado de Minas Gerais, em razão da tipicidade da entidade alvo da pesquisa – Secretaria de Fazenda do Poder Executivo Municipal, que doou todas as

informações necessárias para a realização da pesquisa, mas solicitou a não divulgação de seus dados.

4. Análise Empírica

4.1. Estruturação da Secretaria Municipal de Fazenda e análise dos dados

Foi realizada entrevista com o Secretário Municipal de Fazenda do Município em estudo. A entrevista foi realizada como facilitadora para a elaboração de uma estrutura de apropriação de custos, a qual perpassa pela identificação dos processos e atividades desempenhadas, dos direcionadores de custo, da proporção e montante de recursos envolvidos e eventual adoção de critérios de mensuração de custos desta unidade orçamentária.

Através da realização de pesquisa de campo e entrevistas buscou-se estruturar a apropriação de custos, definindo como funcionam os processos e atividades da Secretaria Municipal de Fazenda, partindo da estrutura funcional-programática, adotada por disposição legal, nos entes governamentais.

Deste diagnóstico foi possível descrever que é na Secretaria Municipal de Fazenda que se concentram atividades de contabilidade, arrecadação e fiscalização tributária e finanças, necessárias à transparência e operacionalização dos recursos destinados à prestação de serviços públicos essenciais, como segurança, educação, saúde e agricultura, por exemplo.

Através do estudo do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e da LOA (Lei Orçamentária Anual) foi possível identificar os programas, projetos e atividades propostos a serem desenvolvidos em uma Secretaria Municipal de Fazenda, através da classificação funcional-programática, instituída pela Lei 4.320/64.

Dos relatórios de execução orçamentária, razão contábil e balancetes da unidade orçamentária Secretaria Municipal de Fazenda, foi possível extrair dados descritivos e financeiros para cada programa, projeto e atividade, necessários ao rastreamento dos custos diretos, indiretos e respectivas atividades. A partir deste diagnóstico, foram necessárias entrevistas e análises de processos que permitiram concluir por um conjunto de atividades relevantes executadas por uma Secretaria Municipal de Fazenda e respectivos direcionadores de custos.

Através da folha de pagamento e de outros controles internos foi possível identificar e mensurar custos diretos localizados, além de auxiliar na medição dos direcionadores escolhidos.

Através de observação e entrevistas com o pessoal operacional do município consultado foram estabelecidas matrizes de medições quantitativas que permitiram a conclusão quanto à informação de direcionadores e sua quantificação no mês em análise.

A partir desta estrutura retirada da realidade foram inseridas sugestões no sentido de complementar tipos de atividades, inserir transações de despesas no

período analisado e implementar mapas e controles de mensuração de direcionadores para alocação de custos.

4.2. Metodologia de implantação do sistema de custeamento baseado em atividades - ABC

A metodologia aplicada ao presente trabalho foi desenvolvida através da união das ferramentas de mensuração de custos oferecidas pela literatura de contabilidade gerencial, em especial para adoção do método ABC, conjugada com as normas reguladoras da contabilidade pública: Lei 4.320/64 (orçamento-programa) e NBC TSP – Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e normatização emanada pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Hornigren (2004) apresenta as etapas a serem seguidas quando da adoção do custeio baseado em atividade em uma empresa modelo. De forma similar, esta pesquisa adotou as seguintes etapas e critérios, adaptados para uma Secretaria Municipal de Fazenda:

Etapa 1: Identificar os objetos de custo.

Como exposto na consulta bibliográfica, os objetos de custo na administração pública são aqueles serviços prestados pela entidade que serão disponibilizados a terceiros. No presente trabalho, em consonância com a nomenclatura utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, os objetos de custeio serão denominados doravante de ação pública.

Foram identificadas como ações públicas de uma Secretaria Municipal de Fazenda: Relatórios Contábeis e Financeiros em Geral e Arrecadação e Controle de Tributos.

Ressalta-se que para identificação das ações públicas é importante questionar se há um público externo usuário desta ação. Desta forma, para as ações ora identificadas há usuários como: cidadãos em geral, órgãos de fiscalização (Tribunal de Contas, Câmaras Municipais e Ministério Público), contribuintes dos tributos, governo federal, credores e devedores diversos.

Dentro desta metodologia ora adotada e doravante recomendada quando da adoção do custeio ABC, estão sendo consideradas então, atividades-meio (geração de relatórios contábeis e controle de tributos) como ações públicas finais e, por isso, entendidas como objeto de custo, ou seja, sendo tratadas como um produto final da unidade orçamentária.

A afirmativa aqui então é de que não faz sentido dizer que a atividade de tesouraria teve custo 'x', assim como as atividades de emissão de empenhos ou de elaboração da prestação de contas ou ainda a emissão de uma guia de recolhimento de tributos. Todas estas informações só têm importância se alocados a um produto final que, no caso do setor público, é a oferta deste serviço à população. E estes serviços a serem custeados estão sendo segregados, na Secretaria Municipal de Fazenda, em Ação Pública: Relatórios Contábeis e Financeiros em Geral e Ação Pública: Arrecadação e Controle de Tributos.

Este trabalho se ateve a custear a ação pública de Controle e Arrecadação de Tributos, como demonstrado a seguir.

Etapa 2: Identificar os custos indiretos e selecionar as bases de alocação destes às ações públicas.

Nesta etapa, os custos indiretos às atividades incorridos pela Secretaria Municipal de Fazenda são atribuídos diretamente às ações públicas a que se referem na medida do possível, com base no relacionamento de causa e efeito entre a ação pública e os referidos custos indiretos. Na escolha deste relacionamento de causa e efeito é importante observar a disponibilidade dos dados e confiabilidade das medidas.

Neste estudo foram localizados os custos indiretos indicados na Tabela 1 a seguir, no total de R\$20.800, mês janeiro, com respectivos critérios de alocação às ações públicas:

Tabela 1 – alocação de custos indiretos – mês janeiro.

Custo/despesa indiretos às atividades	Valor total R\$	Relacionamento identificado para rastreamento às ações públicas	Objetos de Custo: Ações Públicas	
			Arrecadação e Controle de Tributos R\$	Relatórios Contábeis e Financeiros R\$
Remuneração de cargos políticos da SEFAZ	8.300	Alocado às ações públicas conforme tempo disponibilizado a cada uma, apurada em Matriz de Atividades e Tempos.	2.490	5.810
Despesas de Viagem a serviço da SEFAZ	3.500	Alocada a cada ação pública conforme objetivo de cada viagem.	1.500	2.000
Energia Elétrica	2.800	Proporcional ao número de horas de funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados por cada ação pública.	1.300	1.500
Manutenção e limpeza das instalações	6.200	Inclui mão de obra e material. Alocada a cada ação pública à razão de 50% para cada, pois ocupam áreas físicas semelhantes.	3.100	3.100
Total dos Custos Indiretos por Ação Pública:			8.390	12.410

Etapa 3: Identificar as atividades realizadas e seus respectivos custos diretos, rastreando às atividades os custos indiretos identificados na etapa anterior, apurando-se o custo total por atividade.

Para realização da ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos pela Secretaria de Fazenda, estão estruturadas três divisões responsáveis por diversas atividades. Foram identificadas oito atividades relevantes, conforme demonstrado na Tabela 2 a seguir:

Tabela 2 - Atividades da Secretaria Municipal de Fazenda – Ação pública de arrecadação e controle de tributos.

Ação Pública	Departamento/ Divisão	Atividades
Arrecadação e Controle de Tributos	Divisão da Receita Tributária	1. Cadastrar/Lançar tributos; 2. Baixar Tributos; 3. Cobrar Tributos;
	Divisão da Dívida Ativa	4. Inscrever na Dívida Ativa; 5. Baixar a Dívida Ativa; 6. Cobrar a Dívida Ativa;
	Divisão de Fiscalização Tributária	7. Fiscalizar tributos; 8. Atender ao Contribuinte;

Na Secretaria Municipal de Fazenda, através da execução orçamentária, foram identificados como custos diretos de cada divisão administrativa: material de consumo, mão de obra, serviços de terceiros, manutenção de softwares específicos e depreciação do imobilizado.

Em razão da ausência de controles internos específicos, necessários à identificação dos custos diretos a cada atividade, ou seja, ante a dificuldade de medição do consumo específico de cada custo direto por cada atividade da referida divisão administrativa, propõe-se neste estudo a realização de matrizes de atividades e tempos concluindo-se por quanto tempo é consumido por cada atividade realizada dentro de cada Divisão Administrativa. Proporcionalmente ao tempo consumido por cada atividade foram a elas alocados os respectivos custos diretos.

Sabe-se que esta não é a melhor técnica para estruturação do ABC. O ideal é a implantação de controles capazes de identificar o quanto de custos diretos é atribuído a cada atividade. Porém, para o primeiro momento, é o que se consegue propor.

Os custos indiretos, como demonstrado, são pouco representativos em uma Secretaria Municipal de Fazenda e foram rastreados a cada atividade conforme consumo de recursos diretos pelas ações públicas.

Os custos da ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos da Secretaria Municipal de Fazenda são então os demonstrados na Tabela 3.

Etapa 4: Identificar os direcionadores dos custos e apurar o custo unitário por atividade.

A Tabela 3 apresenta por fim o custo da ação pública. Na tabela apresentada é possível perceber como a ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos, serviço colocado à disposição do público usuário, utiliza montantes diferentes de custos diretos e indiretos. No caso específico da Secretaria Municipal de Fazenda percebe-se que foi possível alocar diretamente ou rastrear para cada atividade o custo respectivo. E ainda, como cada atividade está diretamente ligada ao seu 'produto final', ou seja, à 'ação pública', o custeio desta corresponde ao somatório dos custos das atividades que a causaram. Na Tabela 4 foram definidos os direcionadores de custos de cada atividade para apuração do custo por direcionador.

A Tabela 4 contém informações valiosas ao público interno e ao público externo da administração municipal, comprovando ser útil a aplicação da metodologia ABC ao custeio dos serviços públicos. Diante deste relatório de custeio baseado em atividades da Ação Pública é possível inferir sobre a adequabilidade dos valores que vêm sendo gastos, por exemplo, com cobrança administrativa de tributos e com a atividade realizada para fiscalizá-los.

Ao gestor cabe interpretar tais números e localizar ineficiências, gargalos, atividades e despesas desnecessárias ou em valores superiores aos praticados no mercado e que por isso, poder-se-ia propor, por exemplo, uma terceirização. Também o usuário externo, responsável pelo controle social poderia concluir por excessos de gastos, superfaturamentos ou desperdícios ocorridos na prestação do serviço público em análise.

Tabela 3 – Custos Diretos e Indiretos – Ação Pública: Arrecadação e Controle De Tributos – mês janeiro

Atividades	Custos	Custos Diretos R\$ (1)	Consumo de Tempo por Atividade (2)	Custos Diretos por Atividade R\$ (3)	Distribuição dos Custos Indiretos - R\$ (4)
Divisão de Receita Tributária 1. Cadastrar/Lançar tributos; 2. Baixar Tributos; 3. Cobrar Tributos;	Material de Consumo: Material de Expediente	366.007	50% 10% 40%	183.004 36.600 146.403	1.888 378 1.510
	Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. Da Receita Tributária)				
	Serviços de Terceiros e Encargos: Entrega Domiciliar de Cobranças Tributárias; Impressão e confecção de carnês IPTU; Notificações Extrajudiciais; Frete de guias/ carnês de arrecadação; Manutenção de Softwares (Módulo Específico)				
	Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes				

<p>Divisão da Dívida Ativa</p> <p>4. Inscrever na Dívida Ativa; 5. Baixar a Dívida Ativa; 6. Cobrar a Dívida Ativa;</p>	<p>Material de Consumo: Material de Expediente</p> <p>Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. De Dívida Ativa)</p> <p>Serviços de Terceiros e Encargos: Entrega Domiciliar de Cobranças Tributárias; Impressão e confecção de guias de cobrança; Notificações Extrajudiciais; Manutenção de Softwares (Módulo Específico)</p> <p>Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes</p>	162.670	20% 15% 65%	32.534 24.400 105.736	336 252 1.091
<p>Divisão de Fiscalização Tributária</p> <p>7. Fiscalizar tributos; 8. Atender ao Contribuinte;</p>	<p>Material de Consumo: Material de Expediente</p> <p>Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. De Cadastro e Fiscalização Tributária)</p> <p>Serviços de Terceiros e Encargos: Manutenção de Softwares (Módulo Específico)</p> <p>Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes</p>	284.673	80% 20%	227.738 56.935	2.349 586
Custos da Ação Pública: Arrecadação e Controle de Tributos		813.350		813.350	8.390
Custo Total da Ação				821.740	

(1) = Valores retirados do razão geral e balancete contábil; (2) = Conforme levantamento em matriz de atividades e tempos registrados; (3) = (1) multiplicado por (2); (4) = (3) de cada atividade dividido pelo total de custos diretos e multiplicado pelo total de custos indiretos.

Tabela 4 – Custo Unitário das Atividades – Mês de janeiro

Atividades	Direcionadores	Custo total por atividade – R\$ (5)	Nº de direcionadores (quant. mensal) (6)	Custo Unit. por Diretorador de Atividade – R\$ (7)
Cadastrar/Lançar tributos	Nº de cadastros	184.892	30.000	6,16
Baixar Tributos	Nº de baixas	36.978	12.000	3,08
Cobrar Tributos	Nº de cobranças	147.913	3.000	49,30
Inscrever na Dívida Ativa	Nº de dívidas inscritas	32.870	9.600	3,42
Baixar a Dívida Ativa	Nº de baixas	24.652	3.300	7,47
Cobrar a Dívida Ativa	Nº de cobranças	106.827	15.000	7,12
Fiscalizar tributos	Nº de autos de fiscalização	230.087	800	287,61
Atender ao Contribuinte	Nº de atendimentos	57.521	3.100	18,55

(5) = Soma das colunas (3) e (4) da tabela 3. (7) = coluna (5) dividida pela coluna (6).

4.3. Avaliação da compreensibilidade da informação gerada - facilitadora do controle social

Com objetivo de atender à mais uma pretensão do presente estudo que é a verificação se a informação final do custeio por atividade, da forma como está apresentada neste estudo (TABELA 5), é compreensível a usuários da comunidade – responsáveis pelo controle social, foram distribuídos questionários em redes sociais e em salas de aula de cursos de ensino superior.

O questionário elaborado continha então a Tabela 5 constando o custo unitário de cada atividade da ação pública de arrecadação e controle de tributos e foi submetida ao crivo de membros da sociedade que, após identificar o seu perfil (idade e escolaridade), leram um pequeno texto esclarecedor sobre o ideal de cidadania e controle social e, após declararem considerar importante que a população exerça este papel, responderam à pergunta: - Na qualidade de controlador social, você considera que a informação de quanto custou cada atividade necessária à tarefa de arrecadar e controlar tributos naquele mês está compreensível? Ou seja, está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão? – além disso, foi dada aos respondentes a oportunidade de apresentação de propostas de alteração, inclusão ou exclusões na informação, que, em sua opinião, tornariam a informação mais compreensível.

Foram distribuídos 250 questionários e foram recebidas 238 respostas. Destas respostas obtidas, 23 (9,7%) declararam não concordar com o texto apresentado quanto ao ideal de cidadania e importância do controle social e, portanto, suas respostas quanto à avaliação da compreensibilidade da informação foram desconsideradas, pois subentende-se o desinteresse na informação e, por isso, não foi considerado usuário da informação. Então, das 215 respostas de cidadãos que declararam concordar com a importância do exercício do controle social, foram resumidas na Tabela 5 as opiniões quanto à compreensibilidade ou não da informação disponibilizada:

Tabela 5 - Opinião dos usuários quanto à compreensibilidade da informação

Você considera que a informação está compreensível?	
Sim	Não
180	35
83,7%	16,3%

Destacam-se ainda diversas proposições que, na opinião dos respondentes, poderiam melhorar a compreensibilidade da informação de quanto custou ao ente público a tarefa de arrecadar e controlar tributos no período considerado. As proposições são consolidadas a seguir:

- Dentre os que responderam “sim” à compreensibilidade da informação:

Acrescentaria informações de verificabilidade dos dados para que o cidadão entenda como foi apurado o custo total por atividade (o que compõem esse custo? Foram usados critérios de rateio? Quais são esses critérios?) e como funciona cada uma dessas atividades. Se cobrar tributos custa R\$49,30 que tipo de custos compõem essa atividade?; (Escolaridade mestrado)

Como cidadão gostaria de saber o que compõe o custo de cada atividade (pessoal, material, serviços...). Seria interessante ter uma carta da instituição pública explicando o que é gerenciamento de custos, como é a composição do custo e o que representa o valor apresentado. (Escolaridade mestrado)

Gostaria de entender as razões para o custo unitário para baixar uma cobrança de dívida ativa ser o dobro do custo para inscrição. São necessárias notas explicativas para análise da qualidade do gasto. Considero ainda esta forma de evidencição dos custos (ABC) no setor, melhor do que simplesmente informar o montante gasto na atividade arrecadatória. (Escolaridade mestrado)

Incluiria informação dos valores arrecadados para viabilizar estudos de custo x benefício, ou seja, o esforço financeiro envolvido valeu a pena? Esse valor é muito ou pouco? (Escolaridade graduação)

Colocaria em negrito os maiores custos e acrescentaria linha de custo total por atividade; (Escolaridade graduação).

Apresentaria nominalmente o método de custo adotado; (Escolaridade graduação)

Incluiria informação do mês anterior para comparação (Escolaridade graduação)

Merece observar que, dentro deste estrato de respondentes fica a sensação de que realmente a informação transmitiu o que deveria e isto, fez surgir indagações complementares como entender se os valores apresentados representam muito ou pouco ante a realidade do município.

Para este público usuário, percebe-se ainda algum conhecimento prévio das características qualitativas da informação contábil, pois sentiram falta da comparabilidade e verificabilidade, ou seja, subentende-se que a compreensibilidade foi atingida.

• Dentre os que responderam “não” à compreensibilidade da informação, é importante observar que todos fizeram anotações no campo destinado a proposição de melhorias da informação, consolidadas a seguir:

Incluiria linhas e colunas informando quais tributos estão sendo lançados e custo por cada um; (Escolaridade graduação)

As atividades devem ser mais detalhadas por tributos e tipo de ação permitindo verificar qual tributo sai mais caro para a administração e portanto não compensaria a cobrança, por exemplo; (Escolaridade graduação)

Incluiria detalhes dos custos, por exemplo, mão de obra, telefone entre outros. (Escolaridade graduação)

É interessante que, os que responderam “não” à compreensibilidade demonstraram em seus comentários que entenderam a informação, mas a sentiram incompleta, ou seja, recomendam detalhar os custos de cobrança, lançamento e fiscalização de cada tributo e ainda detalhamentos do tipo de custo incluso, como pessoal, material etc.

Todas estas carências apontadas permitiriam verificar a informação do custo apresentado, ou seja, permitiriam-lhes fazer inferências sobre excesso de gastos com pessoal, desperdício de material e também a relação custo-benefício por tipo de tributo ou quem sabe concluir por qual tributo dá prejuízo à administração e portanto esta deveria procurar por meios mais baratos de controlá-lo.

Estas carências percebidas pelos usuários da informação coadunam com a percepção trazida pela teoria no quesito de qualidade da informação contábil, em especial a de custos. Esta percepção foi resumida por Cardoso et al. (2011) quanto à necessidade de atributos da informação que lhe tragam relevância e utilidade, quais sejam (i) a frequência de divulgação, (ii) o nível de detalhamento, (iii) a classificação do comportamento dos custos e (iv) a análise de variações.

5. Considerações Finais

A metodologia proposta para implantação do método de custeio ABC em uma Secretaria Municipal de Fazenda responsável pelo controle da arrecadação de tributos de um município modelo, mostrou-se útil e relativamente simples, em razão da estrutura funcional-programática adotada pelas administrações públicas brasileiras que facilita a identificação de atividades e a apropriação direta de custos ao conjunto de atividades de cada ação pública.

Quando da elaboração da metodologia de custeio em entidades públicas foram identificadas dificuldades como: a) investimentos são contabilizados como despesas e, por isso, devem ser excluídos do razão contábil quando da identificação dos custos; b) entidades públicas ainda não realizam devidamente a depreciação de seus bens e, por isso, não possuem registro da vida útil destes bens, informação essencial para o cálculo deste custo; c) diversos lançamentos de despesa referem-se a despesas ainda não incorridas (não liquidadas) e, por isso, o custo ainda não é real; d) no estudo de campo realizado não foram encontrados controles internos capazes de medir os custos diretos efetivamente consumidos por cada ação pública e respectivas atividades, favorecendo a adequada aplicação das técnicas de custeio, o que se recomenda; e) necessária também a adoção rotineira e sistemática da matriz de atividades e tempos, adotada neste estudo como principal ferramenta direcionadora de recursos diretos às atividades, buscando sempre um refinamento dos direcionadores. Estas duas últimas recomendações são essenciais para manutenção da metodologia, pois viabilizam a atualização regular das taxas de custo por atividade, pelo menos mensalmente.

Quanto ao objetivo final desta pesquisa de avaliar a compreensibilidade pelo usuário externo da entidade pública é possível afirmar que mais de 80% dos

entrevistados a consideram compreensível e, em sua maioria, este entendimento da informação despertou questionamentos relevantes para um eficaz controle social. Isso reforça a necessidade de que a informação contábil possua também os demais atributos de qualidade, como verificabilidade, tempestividade, relevância, fidedignidade e comparabilidade.

Além disso, é importante registrar que iniciativas isoladas de percepção das características qualitativas da informação de custos permitirão formação de banco de dados suficientes para concretização do que foi prenunciado por Cardoso et al. (2011) que, considera o gradualismo necessário e espera que, com o passar do tempo e o amadurecimento do sistema, se apure custos mediante critérios diferentes dos mesmos objetos de custeio e das mesmas entidades. Recomenda-se então a apuração de custos por outros critérios, deste mesmo objeto de custeio, para fins de comparação dentro da própria entidade e também com outros municípios.

A necessidade de mais detalhes na informação foi fator marcante nos relatos dados espontaneamente pelos entrevistados. Isso reforça o que foi exposto no marco teórico por Horngren et al. (2004) e por Cardoso et al. (2011).

Recomenda-se a continuidade do presente estudo para aplicação da metodologia de custeio na ação pública de Relatórios Contábeis e Financeiros, além da realização do presente estudo em Secretarias responsáveis por serviços essenciais à população, como saúde, educação, transporte coletivo, limpeza pública, entre outras.

São grandes os desafios que se impõem aos contadores do serviço público em geral. A postura deve ser de transformação do perfil destes profissionais, que deverão posicionar-se de forma gerencial e analítica, com consciência da grande quantidade de informações sob sua responsabilidade, preocupados com a identificação de custos, além da necessidade de serem usuários dos recursos da tecnologia em sua plenitude. 

Referências Bibliográficas

BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R.L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul./set., 2011. ISSN 1809-3337.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **RAP - Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro 45 (5): 1565-586, set./out., 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP Estrutura Conceitual**, de 23/09/2016. Aprova a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, 2016.

_____. **Resolução nº 1366/2011**, alterada pela Resolução nº 1437/2013 – Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, 2011.

COSTA, A. J. B. et al. Controle Social: oficina temática como metodologia pedagógica para formação de auditor social. **Revista Participação**, UNB, Brasília, n. 26, dez. 2014, p. 27/38. Disponível em: <<http://periodicos.unb.br/index.php/participacao/article/view/12729>>. Acesso em: 05 maio 2018.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out./dez. 2012. ISSN 1981-8610.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. Gestão Estratégica Hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 8, n. 4, p. 161/179, out./dez., 2009.

HORNGREN, C. T. et al. **Contabilidade de Custos**: uma abordagem gerencial. Tradução de Robert Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004, v. 1.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, Sep. 2004. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104450050400040X>>. Acesso em: 27 nov. 2017.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil** - UFRN, Natal, v. 6., n. 1, p. 253 – 272, jan./jun. 2014. ISSN 2176-9036.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2009.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 7. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>>. Acesso em: 07 maio 2018.