



Revista de Administração e Contabilidade

Volume 13, número 3

Feira de Santana, setembro/dezembro p. 85 –103

ISSN: 2177-8426

Sistema de custos como ferramenta de controle e gestão de resultados: estudo no fundo municipal de saúde de Janduís-RN.

*Cost system as a tool for controlling and managing results: a study at the
municipal health fund in Janduís-RN.*

**Marcosuel Vieira de Arruda
Benedito Manoel do Nascimento Costa**

RESUMO

A eficácia de uma gestão pública está vinculada diretamente ao controle dos seus gastos, que, por sua vez demanda o conhecimento dos custos associados aos produtos e serviços ofertados à população. Este estudo teve por objetivo investigar o uso de sistema de controle de custos para gestão de resultados pelo Fundo Municipal de Saúde do município de Janduís/RN. Nesse sentido foi realizada uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, cujos dados foram obtidos por meio de questionário aplicado junto à gestora do Fundo Municipal de Saúde do Município. A partir das informações levantadas, foi possível verificar-se que o órgão administrativo não dispõe de um sistema de custo ativo, com a finalidade de medir o resultado com dados coletados e analisados mensalmente que entregue informações precisas para a gestão da saúde. Mediante análise das informações coletadas, verificou-se também, a ausência do registro das ações desenvolvidas no órgão administrativo, para a tomada de decisão e para medir o custeio das atividades desempenhadas. Notadamente, o órgão necessita de instrumentos inovadores de apoio gerencial, que possam amparar na coleta de dados e na gestão eficiente com gasto otimizado. Os achados deste estudo convergem para a conclusão da efetiva necessidade de um sistema de controle de custo, para apoio no sentido de gerenciar o gasto público, gerando resultado e eficiência da administração.

Palavras-chave: Gestão pública. Controle de custos. Fundo Municipal de Saúde.

ABSTRACT

The effectiveness of public management is directly linked to the control of its expenses, which, in turn, demands knowledge of the costs associated with the products and services offered to the population. This study aimed to investigate the use of a cost control system for managing results by the Municipal Health Fund of the municipality of Janduís/RN. In this sense, descriptive research was carried out, of a qualitative nature, whose data were obtained through a questionnaire applied to the manager of the Municipal Health Fund of the

Municipality. From the information collected, it was possible to verify that the administrative body does not have an active cost system, in order to measure the result with data collected and analyzed monthly that deliver accurate information for health management. Through the analysis of the information collected, it was also verified the absence of registration of the actions developed in the administrative body, for the decision making and to measure the cost of the activities performed. Notably, the agency needs innovative management support instruments that can support data collection and efficient management with optimized spending. The findings of this study converge to the conclusion of the effective need for a cost control system, to support the management of public spending, generating results and administration efficiency.

Keywords: Public management. Cost control. Municipal Health Fund.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública no Brasil tem se caracterizado como ferramenta de transformação da sociedade, de modo que, as mudanças setoriais e a busca pela eficácia dos resultados tem, por assim dizer, tornado-se bandeira prioritária, e se consagrando como marca registrada dos governos.

De fato o Art. 37 da Constituição Federal amplia o exposto declarando que: “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988). Estes princípios são extremamente importantes para o cumprimento das atividades realizadas pelos responsáveis pelo Sistema de Controle Interno, pois deverão orientar qualquer instrução normativa expedida como ato praticado.

O orçamento público, como principal ferramenta gerencial adotada pelo governo brasileiro, atua predominantemente em ações de controle, não medindo, e tampouco garantindo, o nível de eficiência esperado dos gestores. Desse modo, para atingimento de sua função, o Estado, ao planejar suas ações, deve fixar critérios para o desenvolvimento de soluções às diversas demandas sociais.

O controle de resultados comunga com o desejo de investir os recursos emanados do povo para a composição de uma plataforma de governo que possa gerar resultados largos, transformando as realidades setoriais das comunidades e do corpo social mais longínquos.

As diversas ferramentas de que se utiliza a gestão pública, leva ao entendimento que não existe gestão de resultados se não tem sistema organizado. Isso ocorre desde a aprovação das peças orçamentárias, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), combinado com a execução dessas peças, que vai desde as modalidades de contratação com a execução de licitação e contratos até a efetivação do pagamento das despesas, tendo em vista a eficiência gerencial na provisão de bens e serviços à população.

Nesse contexto, insere-se a importância da contabilidade de custos, como uma parte da contabilidade especializada em gerenciar a eficácia dos atos da execução de atividades administrativas e assim inserir paradigmas ao gestor, no sentido de gerar políticas que possam transformar a vida do cidadão.

Deliberar ações que se aproxime do povo e que transforme a vida dos cidadãos é uma

das prerrogativas das administrações, que tem por objeto governar para o povo. Tudo isso decorre da vontade coletiva do gestor e seus assessores que são os servidores da sociedade.

A Lei Complementar nº 101 de 2000 determinou no artigo 50, §3º que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000), sem, entretanto, ter normatizado de como seria, na prática, a gestão de custos no setor público.

Segundo Leal (2003), os objetivos e a importância da contabilidade de custos do setor público não são bem definidos, bem como, o Estado não tem uma cultura de avaliar técnica e cientificamente os custos unitários dos bens e serviços que disponibiliza à sociedade, ressaltando, ainda que a concepção de despesa e arrecadação pública acabam por obscurecer a importância do controle de custos da atividade governamental.

Desse modo, algumas dificuldades quanto a implementação desses sistemas são apontadas pelos estudiosos, tais como a falta de cultura da utilização do sistema de custos no setor público, conhecimentos dos conceitos de custos por parte dos envolvidos diretos na sua utilização e a complexidade da criação de um novo ambiente organizacional (ALONSO, 1999; MAUSS; SOUZA, 2008; SILVA, 2007).

Nesse contexto, o presente estudo teve como objetivo geral investigar o uso de controle de custos em sistema padrão, para gestão de resultados pela Fundo Municipal de Saúde de Janduí/RN.

Tendo em vista o alcance do objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, cujos dados foram obtidos por meio de entrevista semiestruturada realizada junto ao Fundo Municipal de Saúde de Janduí/RN.

A discussão de temáticas dessa natureza entre os diversos setores da sociedade é pertinente e necessária, tendo em vista o cumprimento efetivo da disposição legal, que tem como finalidade principal a boa gestão dos recursos públicos.

Assim, este trabalho se justifica pelo fato de que os sistemas de informações de custos podem ser utilizados como uma ferramenta gerencial à boa gestão dos recursos do Município, capaz de gerar informações úteis para a tomada de decisões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda os fundamentos teóricos que embasam o presente estudo, notadamente, os aspectos que sustentam a contextualização, a implantação e utilização dos Sistemas de Informação de Custos no Setor Público.

Para se implementar uma gestão popular e baseada em controle de gasto, neste processo de desenvolvimento social, foram surgindo novas formas de se visualizar o pagamento de impostos e a prestação de serviços públicos. Segundo Slomski (2003, p. 449), não havendo ação discricionária dos governantes, a decisão de pagar impostos tem sua origem no próprio seio da sociedade, através do poder legislativo que institui o pagamento de uma contraprestação necessária para a manutenção do ente governamental, assim o uso de ferramentas gerenciais proporcionam a equação necessária para medir a eficiência da administração pública.

2.1 CUSTOS NO CONTEXTO DO SETOR PÚBLICO

Descendente da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos surgiu da

necessidade de avaliação dos estoques no setor industrial, tendo, durante muito tempo se constituído em fator limitador para as demonstrações da sua habilidade em assessorar os usuários internos acerca de decisões gerenciais (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO, 2006). No entanto, hoje, provavelmente a mais importante tarefa da Contabilidade de Custos contempla o controle e a decisão (MARTINS, 2006).

Para situar conceitualmente a Contabilidade de Custos e os seus objetivos, é oportuno o entendimento de Leone (2000), segundo o qual a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade voltado à produção de informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, tendo em vista à avaliação de desempenho, o auxílio às funções de planejamento e controle das operações e o suporte à tomada de decisões.

Nessa perspectiva, segundo o mesmo autor, a Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos; em seguida, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais, físicos e os indicadores combinados no sentido de produzir relatórios que atendam necessidades específicas dos gestores nos diversos níveis de administração e de operação.

No âmbito do setor público a preocupação da evidenciação de custos recai sobre o desempenho dos serviços públicos, relacionado ao nível de satisfação das necessidades gerais e comuns dos cidadãos (ALONSO, 1999; LUTILSKY; VASICEK, 2012).

A sociedade está, cada vez mais, cobrando serviços públicos de qualidade e maior transparência na utilização dos recursos públicos. Para que estes sejam alcançados pelos órgãos da administração pública, faz-se necessária a implantação de sistemas de custos no setor público (MACHADO, 2002; FARIA, 2010).

De fato, o art. 99 da Lei 4.320 de 17 de março de 1964 determina que os serviços públicos industriais devem manter uma contabilidade especial capaz de determinar os custos, sem afetar a escrituração patrimonial e financeira (BRASIL, 1964). Além disso, o texto da Lei crava o escrito “estimar receita e fixar despesa”, que, em transposição para o entendimento dessa normativa, quer dizer que não se pode gastar mais do que se arrecada, tornando implícita a necessidade de controle dos gastos, já que os recursos são limitados.

A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, veio reforçar significativamente a necessidade de as entidades públicas se ajustarem às novas exigências da legislação brasileira, especialmente quanto ao desenvolvimento de um sistema de acumulação de custos, capaz de auxiliar nos processos de planejamento, execução e controle dos recursos disponibilizados ao Estado para serem utilizados em benefício da coletividade.

No § 3º do art. 50 a Lei define textualmente que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2020), criando, assim, a obrigatoriedade de implementação de sistemas de gerenciamento de custos, até então inexistente na administração pública brasileira.

Quanto à LRF, Pigatto *et al.* (2010) ressaltam que, por mais que ela tenha fixado uma série de restrições sobre o gasto público, impondo a adoção de mecanismos para controle de custos e avaliação dos programas orçamentários, ela não expressou, assim como a legislação anterior também não o fez, quais os meios para apurar a informação de custos.

Um outro passo na direção da implantação do processo de utilização prática da contabilidade de custos no setor público, na esfera normativa, são as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).

No que se refere à apuração dos custos no âmbito governamental, destaca-se a edição da NBC T 16.11- Sistema de Informação de Custos do Setor Público, a qual estabeleceu a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Recentemente, em 18 de novembro de 2021, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, a qual deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, revogando-se a partir desta data a NBC T 16.1 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2021).

Independentemente do amparo legal e normativo, a usabilidade de sistemas de custos e todo seu aparato na máquina pública, ainda encontra um cenário adverso e um longo caminho a ser percorrido, sobretudo quanto ao processo de implantação, que é o ponto crucial e que enfrenta uma série de barreiras e dificuldades. De acordo com Cardoso, Aquino e Bitti (2011) a implantação em massa do sistema de informações de custos na administração pública somente se tornará realidade a partir do momento em que os potenciais usuários da informação produzida pelo sistema percebam sua relevância e tomem as medidas necessárias para a sua concretização, não bastando somente a exigência legal e normativa, de modo que, a efetiva adoção será promovida essencialmente a partir da utilidade percebida pelos gestores.

2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

A atividade de controle é uma das funções clássicas da administração das entidades, sejam elas públicas ou privadas. No âmbito da administração pública, segundo Matias-Pereira (2010), essa função torna-se mais abrangente e necessária, devido ao dever de prestar contas dos bens e recursos públicos que estejam sob sua responsabilidade, inerente a todo ente estatal.

Os ganhos de um eficiente controle de custos poderão ocorrer em diversos setores do ente governamental. A título de exemplo, Ching, Silveira e Freire (2011, p. 267) destacam, entre outros: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão e aperfeiçoamento da gestão pública. Cruz (2007, p. 67) acrescenta que, desde que vinculados a unidades de medida, grande parte dos desvios financeiros de contratos com o setor público poderiam ser evitados apenas com a existência de controle de custos unitários máximos e mínimos.

Martins e Rocha (2010, p. 9) definem custo como “[...] a expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”, estando relacionado com o gasto que a empresa teve para futuramente gerar uma possível receita. No tocante a administração pública a receita é representada pelo resultado auferido com o atendimento prestado ao cidadão.

É cada vez mais recorrente o interesse de mensurar e controlar os gastos públicos, de forma que, a Administração Pública necessita de ferramentas adequadas ao constante acompanhamento e avaliação dos seus gastos, e a contabilidade tem na sua essência esse prisma.

Para Ferrer *et al.* (2007, p. 37), a ideia central para se resolver os problemas de implementação de mudanças no setor público é criar indicadores claros de avaliação. Tais indicadores formam a base para que um sistema de custos seja útil, trazendo resultados para

a entidade de forma efetiva, e não se transformando em mais um custoso instrumento criado apenas para cumprir formalidades legais a ser apresentado aos órgãos fiscalizadores.

A contabilidade de custo, busca apoiar os governantes na prestação de contas dos resultados obtidos, em função da responsabilidade a eles conferidas, como também é instrumento de blindagem de falhas e caracteriza-se pela ferramenta disponível na contabilidade de custo, atingindo por consequência o princípio da eficiência administrativa.

Conforme a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, um sistema de custos compreende “[...] o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública”, sendo o sistema de informação de custos representado pelo conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2021).

Conforme esclarecem Lorenzato, Behr e Goularte (2016), o sistema de informação de custos é um sistema de apoio gerencial, que utiliza, como base, dados dos sistemas de informação contábil e financeira, que podem ser utilizados tanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle, quanto pelos órgãos executores das políticas públicas.

Para Mauss e Souza (2008) não existe um modelo de sistema de custos que possa ser aplicado em qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada organização deverá estruturar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, informações desejadas e realidade operacional.

Uma das principais características de um sistema de contabilidade de custos, é exatamente a sua finalidade gerencial, ou seja, o seu uso de caráter interno pelos gestores. Deste modo, este deve apresentar flexibilidade e até certa informalidade para elaboração de informações, que possam ter utilidade para o processo decisório na condução das diversas operações e atividades das entidades.

Esse entendimento é corroborado pela NBC T 16.11, que preceitua que o processo de implantação do sistema deve “[...] levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013).

A NBC TSP 34, recentemente editada, recomenda que “O sistema de custos deve ser organizado de forma a propiciar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos fundamentados nas diretrizes da alta administração de cada entidade [...]”(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2021). A referida norma acrescenta ainda que o processo de geração da informação de custos “[...] deve ter foco nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização”.

Ante essas considerações, uma questão que se apresenta é definir como implantar um sistema de custos na área pública sem um modelo de sistematização ou metodologia própria, visto que este deve adequar-se à cultura organizacional.

Conforme esclarecem Abrantes e Marioto (2008), os sistemas tradicionais de custeio, representados pelo custeio por absorção e pelo custeio direto, embora considerados apropriados para a emissão de relatórios financeiros, não fornecem informações gerenciais adequadas uma vez que consideram apenas os gastos com itens que compõem o produto, tais como matéria-prima, mão de obra direta e outros gastos, não alocando despesas operacionais

necessárias ao processo, como despesas com vendas, distribuição e administração.

Como advento da (NBCT 16.11), em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBCT 16.11) tratando especificamente do Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP).

O SICSP tem como objetivo, registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Assim, vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social.

Além dos aspectos legais, esta norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

O SICSP é apoiado em três elementos: sistema de acumulação; sistema de custeio; e Método de custeio.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção.

Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões.

No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. [...]” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012), sendo os principais métodos de custeio: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Segundo Alonso (1999) Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. Já o custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período, enquanto o custeio por absorção, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Os efeitos alocativos da gestão de custos não devem necessariamente alterar o montante das despesas, e sim, sua composição, bem como a quantidade e qualidade dos serviços prestados, em virtude da melhoria do desempenho (ALONSO, 1999).

As razões apontadas por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) para a adoção de um sistema de informações de custos na administração pública são: melhorar a qualidade do gasto público e reduzir o desperdício, por intermédio da avaliação da forma como o dinheiro

do contribuinte está sendo utilizado, se os resultados das diversas ações governamentais podem ser melhorados ou alcançados com um emprego otimizado de recursos humanos, materiais e financeiros; conferir transparência ao gasto público; e evitar o descontrole das finanças públicas, que acabam provocando aumento de impostos para cobrir decisões imprudentes e desperdício.

Para a sociedade, a informação pode auxiliar na cobrança de resultados ou mesmo na decisão de manter ou não os representantes no poder, a partir da avaliação de suas ações.

Com efeito, o conhecimento dos custos pode contribuir para aumentar o controle social. Alonso (1999) corrobora com esse entendimento da gestão do custo com foco no resultado.

Segundo Lima (2018) a Contabilidade Pública surge como um importante instrumento contribuindo no processo de controle das administrações, proporcionando informações atualizadas, tempestivas e exatas, que possam ser expressas em termos monetários, informando os reflexos das transações realizadas, de modo que possibilite as tomadas de decisões dos gestores públicos.

Silva (2015) em sua pesquisa buscou verificar a influência da Contabilidade Pública no controle dos gastos públicos, como também demonstrar que a mesma serve como ferramenta para os gestores na tomada de decisões, tendo como objeto de estudo a Prefeitura Municipal de Serra Negra do Norte/RN.

Os resultados encontrados, foram no sentido de que a contabilidade tem participação no processo de planejamento e execução orçamentária, porém o gestor ainda não utiliza efetivamente essas informações com fins gerenciais e como base para tomada de decisão.

Diante de sua posição estratégica no sistema de informação contábil, o papel da contabilidade de custos ganhou importância no âmbito decisório de todas as organizações, pois atua como fonte alimentadora da contabilidade financeira, que prepara as demonstrações contábeis, e da contabilidade gerencial, que fornece informações relacionadas aos dados contábeis aos seus usuários (BRITO, 2002).

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, estabelece mecanismos de controle governamental para preservar as organizações sob seu comando, da ocorrência de ilegalidades, erros, desvios ou fraudes, zelando no cumprimento das metas fixadas e identificando possíveis ajustes, ou instituindo novos procedimentos para atender às necessidades gerenciais (PLATERO, 2012).

Assim, a contabilidade está obrigada informar sobre os resultados atingidos pelas unidades orçamentárias, o custo de suas atividades e os resultados físicos e financeiros alcançados em cada setor ou área de ação governamental e o resultado da gestão da entidade sobre o patrimônio público sob sua responsabilidade (VIVEIROS, 1998).

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTO

Para Berbel (2003, p. 49), “A Contabilidade de custos é uma técnica utilizada para mensurar, registrar e informar os custos dos produtos fabricados pelas empresas industriais”, assim, a contabilidade de custos, através de suas ferramentas de análise do comportamento das ações das empresas, dá suporte aos tomadores de decisão.

Conforme Oliveira (2008), há tempos a contabilidade de custos deixou de ser apenas uma ferramenta de controle de estoque, com os aperfeiçoamentos da apuração de custos, e desenvolvimento desta área, ela tem hoje papel essencial dentro das organizações,

contribuindo com a contabilidade gerencial e o processo decisório, sendo uma das funções da contabilidade de custos oferecer opções e dados confiáveis para escolha das melhores estratégias.

Além dos variáveis conceitos existentes para os custos, eles podem ser classificados de acordo com a situação em que estão incluídos. De acordo com sua apropriação aos produtos, eles podem ser diretos ou indiretos. Segundo CREPALDI (2010), custos diretos são os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). De maneira geral, associam-se a produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida. Por sua vez, os custos indiretos são os que, para serem incorporados aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Exemplos: aluguel, iluminação, depreciação, salário de supervisores etc.

Existem também os custos que são classificados de acordo com o grau de produção ou de atividades praticadas pela empresa, que são os custos fixos, os custos variáveis e os custos semivariáveis ou semifixos.

Custos Fixos, são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido. Por exemplo: aluguel, seguro de fábrica etc. Um aspecto importante a ressaltar é que os custos são fixos dentro de determinada faixa de produção e, em geral, não são sempre fixos, podendo variar em função de grandes oscilações no volume de produção. É um custo fixo no total, mas variável nas unidades produzidas. Quanto mais produzir, menor será o custo por unidade. Toda essa teoria incorporada ao estudo de custo. (CREPALDI, 2010).

Os custos variáveis acompanham, proporcionalmente, a quantidade produzida dos bens e serviços, crescem com o nível de atividade da empresa, quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis. Ao somá-lo ao custo fixo, constitui-se no custo total de um determinado serviço ou produto. Conforme Horngren, Datar e Foster (2010, p. 44), “O custo variável muda no total em proporção às mudanças no nível relativo de atividade ou volume total”. É um custo que é passível de alteração em curto prazo.

Segundo Neves e Viceconti (2003), os custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume produzido como, por exemplo, a matéria-prima consumida; se não houver produção o custo variável será nulo, os custos aumentam na medida em que se aumenta a produção, sendo assim, dentro desse contexto, vinculamos os custos variáveis aos serviços que são inerentes ao Fundo Municipal de Saúde que também correspondem ao controle de gasto e no cálculo do custo e gestão de resultado.

Por fim, custos semivariáveis ou semifixo são os que variam em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções (CREPALDI, 2010).

Em função da diversidade dos custos, existem diversas conceituações e classificações a eles atribuídas, entre as quais destacam-se as apresentadas por MARTINS (2003), custo de transformação, custo primário, custo marginal e custo de oportunidade.

O custo de transformação representa o esforço empregado pela empresa no processo de fabricação de determinado item (mão de obra direta e indireta, energia, horas de máquina etc.). Custos primários são a soma simples de matéria prima e mão de obra direta, não sendo, no entanto, a mesma coisa que custo direto, que é mais amplo, incluindo, por exemplo: materiais auxiliares, energia elétrica etc.

Por sua vez, o custo marginal, corresponde ao acréscimo de custo que a empresa incorre para produzir uma unidade adicional do produto, enquanto o custo de oportunidade representa o valor associado a melhor alternativa não escolhida, posto que, ao se tomar

determinada escolha, deixam-se de lado as demais possibilidades.

Segundo Santos, Shimidt e Pinheiro (2006) a gestão estratégica de custos preconiza a utilização de informações de custos para apoio ao processo de gestão estratégica. Nesse aspecto, torna-se indispensável que a contabilidade forneça ou coloque à disposição do gestor informações de custos de relevância estratégica que possam dar suporte às decisões tomadas na empresa capazes de comprometer sua vantagem competitiva em relação aos competidores.

3 METODOLOGIA

A metodologia é o trajeto para o alcance do objetivo e consolidação de um projeto de pesquisa. Considerando a forma de abordagem do problema, a presente pesquisa é classificada como qualitativa, visto que, na definição de Richardson (2012, p.79-80), “[...] busca por uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais dos fenômenos”.

Quanto aos objetivos a pesquisa é classificada como descritiva, porque tem como objetivo descrever as características de uma população, de um fenômeno ou de uma experiência. Esse estudo envolve o município de Janduís, com foco no órgão administrativo, Fundo Municipal de Saúde – Prefeitura Municipal de Janduís-RN.

A investigação de um parâmetro de controle, medindo o custo e o resultado com ênfase na contabilidade de custo e gestão de resultado, é esse o desejo desse exame nessa unidade administrativa, bem assim gerir o resultado obtido para alcançar o cidadão.

É preciso identificar se existe essa estrutura que possa munir o gestor de informações para a aplicação dos recursos com eficácia e a acertada tomada de decisão.

Nos procedimentos técnicos adotados, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de material já publicado (livros, artigos, etc.), revisando, de forma intensa, a literatura existente sobre o assunto em questão, de maneira a permitir seu amplo e detalhado conhecimento.

Os dados foram coletados mediante investigação *in loco* por meio de questionário realizado no geral no órgão administrativo da gestão da saúde, Fundo Municipal de Saúde, para entender quais processos úteis são desencadeados nessa vertente do controle com foco no resultado.

Segundo Gil (2008, p. 121), o questionário é “a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas à pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores [...]”. O levantamento dos dados foi realizado através de pesquisa de campo, no mês de abril do ano de 2022, com aplicação de questionário junto à gestora da pasta, Fundo Municipal de Saúde – Prefeitura Municipal de Janduís-RN.

O questionário foi estruturado e organizado em 02 (dois) blocos de perguntas. No Bloco 1, buscou-se investigar se o setor público, Fundo Municipal de Saúde do município de Janduís-RN, dispõe de um organograma de custo e controle de informações para a tomada de decisão e geração de resultados, através das informações dos custos de produtos e serviços prestados à população, conforme adiante especificado:

Quadro 1 – Uso de informações de custos

- | |
|---|
| 1. O Fundo Municipal e Saúde elabora relatórios mensais que identifiquem os gastos de cada ação/atividade por ele realizados? |
|---|

2. A gestão analisa informações de custos para avaliar a utilização dos recursos aplicados e os resultados por eles atingidos?
3. A gestora utiliza informações sobre custo dos produtos e serviços públicos para orientar a elaboração da proposta orçamentária junto ao Fundo Municipal de Saúde?
4. A gestora utiliza informações de custo para fazer comparação dos custos do município com os de municípios vizinhos, que possuem as mesmas peculiaridades?
5. A gestão realiza levantamento de custos para decidir sobre fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações?
6. A gestora tem conhecimento dos custos unitários associados à prestação dos serviços de saúde (por exemplo, qual o custo médio de uma consulta por paciente, qual o custo de uma visita domiciliar da equipe do PSF/ESF)?
7. A gestora compara os resultados alcançados com as metas e expectativas do Fundo Municipal de Saúde? Se sim, que tipos de informações são utilizadas para isto?
8. Existe algum gerenciamento no sentido de medir os custos mensais (de energia, água, medicamentos, gêneros alimentícios, material de limpeza, utensílios, expediente, etc.) que apresente dados para a tomada de decisão, levando a gestora a buscar mecanismo mais econômicos?
9. A gestora analisa as variações significativas entre as despesas orçadas e as realizadas? Que tipo de relatório utiliza para isto?
10. Em que situações a gestora faz (ou fez) uso de informações de custos para tomar decisões ou avaliar resultados?

Fonte: Autores (2022).

No Bloco 2 do questionário buscou-se investigar se os gestores do órgão administrativo, ordenador de despesa, Fundo Municipal de Saúde do município de Janduís-RN, dispõe de uma percepção do sistemas de custos, para amparar nas decisões e na geração de resultados, conforme adiante especificado:

Quadro 2 - Percepção dos gestores sobre sistemas de custos

11. Qual a situação do município em relação ao sistema de custos? (já foi implantado? Está em fase de implantação? Há previsão para implantação? Não sabe informar?)
12. Quem é (ou deve ser) o responsável pela implantação e gerenciamento do sistema de custos no Município? (o setor de contabilidade? a controladoria? as secretarias?)
13. A gestora considera que a existência de um sistema de custo contribui (ou pode contribuir) para o controle dos desperdícios de recursos públicos?

14. A gestora considera que a existência de um sistema de custos facilita (ou facilitaria) a avaliação da utilização dos recursos aplicados pelas secretarias municipais e os resultados por elas atingidos?
15. Os membros da equipe de gestão da secretaria detêm conhecimentos necessários para analisar relatórios de custos e utilizar suas informações para avaliar desempenho e orientar decisões?
16. Que benefícios o sistema de custos trouxe (ou traria) para a gestão do Fundo Municipal de Saúde?
17. Que dificuldades advêm (ou poderiam advir) na utilização de informações geradas pelos sistemas de custos?
18. A utilização de informação de custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos prefeitos, pela diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos?

Fonte: Autores (2022).

4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

O Município de Janduí-RN fica localizado na região Oeste do Estado do Rio Grande do Norte, a uma distância de 288 km da capital do Estado, Natal-RN, contando com uma população total de 5.345 habitantes.

Apresenta uma densidade demográfica de 17,53 hab/Km² e seu índice de Desenvolvimento Humano Municipal no ano de 2010 era de 0,615. A economia do município baseia-se na agricultura de subsistência com a cultura do feijão, do milho, do arroz e da batata doce, além da pecuária com criação de rebanhos bovinos, suínos, ovinos e caprinos. Ela também se fortalece com a renda do funcionalismo público municipal e estadual, aposentados e pensionistas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e com recursos oriundos de Programas do Governo Federal, Auxílio Emergencial.

Estas características do município reforçam a importância da implementação de políticas públicas e sua eficácia para a diminuição das fragilidades decorrentes de sua base econômica, nesse contexto entende-se que, a eficiência da administração pública é a base de sustentação de uma sociedade, sendo assim é cada vez mais notória a busca por governos responsáveis e mais comprometidos com a causa pública.

O presente estudo, realizado com o objetivo de investigar o uso de sistema de controle de custos para gestão de resultados pela Fundo Municipal de Saúde do município de Janduí/RN, foi realizado a partir de dados levantados por meio de questionário respondido pela gestora da pasta, na sede própria do Fundo Municipal de Saúde do município de Janduí-RN.

A respondente é a gestora da pasta que gerencia todas atividades de bens e serviços prestados à população deste Município.

A seguir serão apresentadas as respostas dadas pela gestora do Fundo Municipal de Saúde da Prefeitura Municipal de Janduí/RN. Na primeira parte do questionário, Bloco 1,

buscou-se verificar se a gestão utiliza-se do uso de informações de custos para análise de resultados inerente a alocação de recursos, controle e gerenciamento de resultado.

A respeito da elaboração de relatórios mensais que identifiquem os gastos de cada ação/atividade realizadas pelo Fundo Municipal de Saúde, bem como da análise de informações de custos para avaliar a utilização dos recursos aplicados e os resultados por eles atingidos, a gestora respondeu que não tem um relatório mensal e não dispõe de um sistema de controle, só os relatórios contábeis, reconhecendo, no entanto a necessidade de uma ferramenta de gestão que possam operacionalizar com mais eficiência a realização das atividades desempenhadas por essa unidade gestora da saúde.

No que se refere à utilização de informações sobre custo dos produtos e serviços públicos para orientar a elaboração da proposta orçamentária da secretaria, a gestora informou não ter como medir essas demandas pois as ações são realizadas por setores diversos da saúde e a elaboração do orçamento é realizado com reuniões setoriais; a secretaria encaminha as ações que são fundamentais para atendimento a população e o setor contábil faz a inclusão na peça orçamentária.

Com relação a essa questão se a secretaria utiliza informações de custo para fazer comparação dos custos do município com os de municípios vizinhos, que possuem as mesmas peculiaridades, verificou-se que a gestora acha necessário, porém concorda que seria viável através da implementação de um ambiente de conexão entre os municípios, com um sistema em rede de informações com troca de experiência e de plataforma de ações.

No que tange a investigação para entender se a gestão realiza levantamento de custos para decidir sobre fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, a respondente analisa como um procedimento significativo, no entanto, ainda não tem situação concreta, foi nomeada uma comissão para realizar um estudo nesse sentido.

Também, buscou-se compreender se a gestora tem conhecimento dos custos unitários associados à prestação dos serviços de saúde (por exemplo, qual o custo médio de uma consulta por paciente, qual o custo de uma visita domiciliar da equipe do PSF), nesse contexto, a respondente pontuou que, como não existe um padrão de custo e controle de gasto não é possível medir essas ações.

Analisado se a gestora compara os resultados alcançados com as metas e expectativas do Fundo Municipal de Saúde e, se sim, que tipos de informações são utilizadas para isto, a respondente assinalou interesse por essa informação, mas não tem ferramentas que possam mapear esses dados.

Acerca da questão, se a gestora sabe responder se existe algum gerenciamento no sentido de medir os custos mensais (de energia, água, medicamentos, gêneros alimentícios, material de limpeza, utensílios, expediente, etc.) que apresente dados para a tomada de decisão, levando o gestor a buscar mecanismo mais econômicos, a resposta foi no sentido de que seria necessário para adotar essas medidas um almoxarifado central com controle desses estoques.

Procurou saber ainda, se a gestora analisa as variações significativas entre as despesas orçadas e as realizadas e que tipo de relatório utiliza para isto, a respondente assinalou como resposta que esse controle é feito pela assessoria contábil e controle interno.

Na percepção de que situações a gestora faz (ou fez) uso de informações de custos para tomar decisões ou avaliar resultados, afirmou que não realiza, porém existe um despertar para essa implementação.

Uma análise geral das respostas apresentadas mediante o questionário descrito, no bloco 1, que investigou o uso de informações de custos no âmbito do Fundo Municipal de Saúde, permite observar-se que a gestora considera ser necessária a gestão de custo mensal para um controle mais efetivo das ações e atividade desempenhadas pelo órgão público.

Quando da resposta da questão 09 (nove), a gestora identifica que a contabilidade gera os relatórios, porém mesmo sendo relatório pertinentes ao controle, é notório que uma informação mensal e com dados fidedignos seria mais clara para gestão dos resultados, uma vez que os relatórios RREO e RGF são em espaço de tempo mais longo, o que não possibilitaria uma informação em tempo próximo, equivalente a um mês; daí a necessidade de um sistema de custo, baseado em controle e em ferramentas disponíveis na contabilidade gerencia/digital.

Nesse contexto, é notório que a unidade administrativa não faz uso de um controle eficiente, que possa garantir o uso da informação para a gestão de resultado.

Na questão 08 (oito) a gestora refere-se a composição de um controle mais preciso coma implementação de um sistema de almoxarifado para gerar um mapeamento dos produtos utilizados para dar suporte a execução das ações desenvolvidas junto à população.

Nesse sentido, Machado (2002, p. 121) ressalta que, no setor público não é necessário fazer distinção entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período, pois o objetivo da apuração do custo não é avaliar os estoques dos produtos a serem vendidos no período posterior.

Essa diferenciação, portanto, é irrelevante, uma vez que o objetivo da apuração é conhecer o custo dos serviços públicos prestados no período de análise e pressupõe-se que no setor governamental não há estoques de serviços ou produtos em processo e/ou acabados.

Após os exames desses dados, fica evidente que o Fundo Municipal de Saúde, não tem no seu organograma gerencial um setor que possa medir o custo e o controle de resultados.

Porém, se registra um desejo de implementação de ferramentas de controle, fazendo amarração com o resultado de Silva (2015) em sua pesquisa realizada na Prefeitura Municipal de Serra Negra do Norte/RN, cujos resultados apontaram que a contabilidade tem participação no processo de planejamento e execução orçamentária, porém o gestor ainda não utiliza efetivamente essas informações com fins gerenciais e como base para tomada de decisão.

Pode-se afirmar que essa realidade é a mesma desta unidade orçamentária examinada, sendo perceptível que existe uma busca pela gestora da pasta, no sentido de otimizar o controle e execução das despesas para uma aplicação dos recursos com maior eficiência.

Através do Bloco 2 do questionário, buscou-se analisar a percepção dos gestores sobre sistemas de custos, conforme resultados descritos a seguir:

No que concerne a percepção dos gestores sobre o sistema de custos, perguntou-se, qual a situação do município em relação ao sistema de custos, se já foi implantado e se está em fase de implantação, se havia previsão para implantação ou não sabe informar, a respondente afirma que existe um trabalho em comissão de estudo, para a criação de setor voltado para administração dos custos da saúde, com ferramentas de gestão que possam oferecer relatórios em tempo real.

O questionário seguinte foi no sentido de verificar quem é (ou deve ser) o responsável pela implantação e gerenciamento do sistema de custos no Fundo Municipal de Saúde, se é o setor de contabilidade, a controladoria ou as secretarias, a resposta foi que deve ser um sistema com departamentos em cada setor, via conexão com a controladoria e contabilidade.

Também, foi averiguado se a gestora considera que a existência de um sistema de custo contribui (ou pode contribuir) para o controle dos desperdícios de recursos públicos,

assim foi entregue a resposta de que um sistema de custo, iria melhorar o atendimento de forma significativa.

Do mesmo modo foi perguntado também se a respondente considera que a existência de um sistema de custos facilita (ou facilitaria) a avaliação da utilização dos recursos aplicados pelas secretarias municipais e os resultados por elas atingidos, foi a resposta no sentido de que é de extrema necessidade e facilitaria a gestão das ações.

Sobre a investigação de que, os membros da equipe de gestão do Fundo Municipal de Saúde detêm conhecimentos necessários para analisar relatórios de custos e utilizar suas informações para avaliar desempenho e orientar decisões, foi respondido que tem sido realizada capacitações em outros setores, carece de capacitações periódicas.

No que concerne a que benefícios o sistema de custos trouxe (ou traria) para a gestão do Fundo Municipal de Saúde, a resposta foi no sentido de que como não dispõe de um sistema de custo, seria de grande valia a implantação.

Com relação a que dificuldades advêm (ou poderiam advir) na utilização de informações geradas pelos sistemas de custos, a respondente aponta que as dificuldades são a falta de mecanismos de controle e sobre a interrogativa de que a utilização de informação de custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos prefeitos, pela diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos, a análise da resposta foi que é importante não só para aprovação das contas, como também para melhoria da aplicação dos recursos e a gerência das atividades.

Esse bloco de perguntas analisou a percepção da gestora sobre o uso do sistema de custo para contribuir na gerência dos serviços prestados à sociedade.

Quando responde a pergunta 13 (treze) é possível entender que a gestora concorda com a implementação de um sistema gerencial, com o objetivo de gerir as ações da saúde de forma mais eficiente.

Com esses dados coletados, foi possível verificar que a administração pública, unidade administrativa do Fundo Municipal de Saúde do município de Janduí-RN, faz a execução padrão de receitas e despesas e não aplica nenhum sistema eficaz de medição de gastos com suas demandas na área administrativa e de controle de resultados, com geração de dados para a tomada de decisão.

5 CONCLUSÃO

Mediante informações colhidas ao longo deste estudo, foi investigado se o Fundo Municipal de Saúde do município de Janduí/RN utiliza-se de sistema de custos.

Buscou-se evidenciar a contribuição da contabilidade como ferramenta de controle dos gastos públicos no município de Janduí (RN), considerando-se que a contabilidade possui um papel de extrema relevância no planejamento das instituições públicas e no controle dos recursos públicos, bem como na elaboração de relatórios gerenciais que auxiliam no processo de tomada de decisão dos administradores públicos.

Com a apuração das informações prestadas pela gestora da pasta da Fundo Municipal de Saúde, neste exame, foi possível identificar a dificuldade inicial de se desenhar uma estrutura de rateio de custos, não se conseguindo identificar a existência de um sistema próprio de controle de gasto público, verificando-se que todo gerenciamento e controle das atividades do Fundo Municipal de Saúde, ocorre pela assessoria contábil, que apresenta relatórios periódicos, porém não detalha as ações diárias desenvolvidas em formato mensal e sim bimestral.

A gestora ao responder da necessidade de um sistema de controle mostra também que já fez nomeação de uma comissão de estudo nesse sentido; por entender que é mais viável criar um atendimento de saúde especializado no município com o objetivo de minimizar o gasto, otimizar gestão de resultado, com deslocamento no sentido de criar um modelo de gestão do gasto das ações públicas, que melhore a tomada de decisão e possibilite diminuir o custo das ações desenvolvidas nos atendimentos aos usuários do Sistema Único de Saúde do município de Janduís.

Notadamente, esse estudo buscou investigar o uso de controle de custos em sistema padrão, para gestão de resultados pelo Fundo Municipal de Saúde de Janduís/RN. O órgão necessita de instrumentos inovadores de apoio gerencial, que possam amparar na coleta desses dados e no controle de resultados.

Os achados deste estudo convergem para a conclusão da efetiva necessidade de um sistema de controle de custo, para apoio no sentido de otimizar o gasto público, gestão de resultado e eficiência da administração.

Sendo assim, o que foi apurado nesse exame corresponde a necessidade de quebrar paradigmas, implementar sistemas que possam oparelhar a gestão.

Isso é possível, porém carece de um estudo mais profundo, no sentido de nortear a administração pública para alcançar esse caminho.

Não fixar o controle apenas nos relatório “globais” emitido pelo sistema contábil, entendendo que esse sistema deve fazer conexão como as demais plataformas que possam integralizar informações precisas e fidedignas num contexto amplo de controladoria com a entrega de informações e resultados.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. *Revista do Serviço Público*, Brasília: Enap, ano 50, n. 1, 1999.

ABRANTES, F. M. G. de; MARIOTO, S. L. Método de custeio baseado na atividade – ABC. *Sistema Anhanguera de Revistas Eletrônicas*, v. 12, n. 16, 2008.

BRITO, C. A. O. **Uma contribuição ao processo de alocação dos custos conjuntos na indústria frigorífica de abate bovino: um estudo de caso**. 2002. 102 f. Dissertação (Mestrado) – Fundação Visconde de Cairú, Salvador, 2002.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 10 abr. 2021.

BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BERBEL, J. D. S. **Introdução à contabilidade e análise de custos: simples e prático** São Paulo: Sts, 2017. Disponível em: <http://www.berbel.pro.br/Livro%20-%20Ultima%20edicao.pdf> . Acesso em: 10 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 16.11 **Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Brasília-DF, 2011. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366.pdf. Acesso em: 08 abr. 2022.

CHING, H. Y., SILVEIRA, H. F., & FREIRE, F. d. (2011). Gestão de Custos na Administração Pública. *Revista de Economia e Administração*, 10 (2), 262-284.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A C B; BITTI, E J S; **Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro**. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, vol.45, no. 5, p.1565-1586, Out/2011.

CRUZ, F. d., & NETO, O. A. (2007). *Contabilidade de Custos para Entidades Estatais (3ª ed.)*. Belo Horizonte: Fórum.

FERRER, F., LIMA, C., VILELA, C., VIEIRA, G., COSTA, B., & LUNES, S. (2007). **Gestão Pública Eficiente: impactos econômicos de governos inovadores (2. ed.)**. Rio de Janeiro: Elsevier.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11. Ed. São Paulo: Pearson, 2010.

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; G., M. A. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*. Brasília, v. 12, n. 2, p.15-23, mai./ago. 2010.

LEAL, J. P. **Custo na administração pública e inclusão social**. In: *Convenção de Contabilidade do Rio Grande Do Sul, IX, 2003*. Gramado. Anais... Gramado: CRCRS, 2003.

LEONE, G. S. G. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LORENZATO, N. T.; BEHR, A.; GOULARTE, J. L. L. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 126-141, jan./abr. 2016. Disponível em: . Acesso em: 08 abri. 2012.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. De. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. da C. **A Lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: Ibmam, 2000/2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, J. **Administração Pública Comparada: Uma Avaliação das Reformas Administrativas do Brasil, EUA e União Européia**. Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro. v. 42. nº 1, p. 61-82, JAN./FEV. 2010.

OLIVEIRA, A. A., et al. **Contabilidade de custos: temas atuais**. Curitiba: Juruá.2008.

PLATERO, N. P. **Controle e transparência no Setor Público**. In: CONFERÊNCIA NACIONAL SOBRE TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL, 1., 2012, Brasília-DF. Anais [...]. Brasília-DF: Controladoria-Geral da União. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controlesocial/consocial/arquivos/relatorio-final/consocial_relatorio_executivo_final_16012013.pdf. Acesso em: 08 abr. 2022.

PIGATTO, J A M; HOLANDA, V. B. de; MOREIRA, C. R.; CARVALHO, F. A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, vol.44, no. 4, p.821-837, Ago/2010.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Ver. Adm. Pública – RAP. Rio de Janeiro, Jul/Ago 2010.

RICHARDSON, R. J.; **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, J. L., et al. **Fundamentos de contabilidade de custos**. São Paulo: AtlasS/A. 2006.

SILVA, J. M. da. **Influência da contabilidade aplicada ao setor público no controle dos gastos públicos**: um estudo de caso no município de Serra Negra do Norte/RN. 2015. 53 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Ciências Exatas e Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caicó, 2015. Disponível em: https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/1929/3/AInflu%C3%AanciaDaContabilidade_Silva_2015. Acesso em: 10 abr. 2022.

SILVA, C. A. T. (Org.). **Custos no serviço público**. Brasília, 2004.

SANTOS, J.L., SCHMIDT, P. & PINHEIRO, P. R. **Fundamentos da Gestão estratégica de Custos**. São Paulo; Atlas S/A. 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIVEIROS, A. **A vitória do parlamento** – PLC nº 135 – 1966. Câmara dos Deputados. Brasília, 1998.

VICECONTI, P.E.V.; NEVES, S. das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. Ed. São Paulo: Frase, 2003.