

Estado da Arte dos Custos Aplicados ao Setor Público e a Informação Contábil

State of the Art of Applied Costs to the Public Sector and Accounting Information

Tarso Rocha Pereira¹
Aneide Oliveira Araújo²

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar o estado da arte de Custos Aplicados ao Setor Público e a informação contábil, utilizando as principais publicações na área temática, tendo como base, o Congresso Brasileiro de Custos, publicações da Revista de Administração Pública e da Revista do Serviço Público, e ainda, dissertações de mestrado. A verificação considerou as conclusões obtidas pelos autores na aplicação de sistemas de custos no Setor Público, como também, referenciou teoricamente a sua relação com a divulgação da informação contábil. Os resultados apontam que a percepção dos que estão participando do processo de aplicação das novas normas no setor público, a sua aplicabilidade é bastante proveitosa, porém, há grande falta de conhecimento sobre o assunto, como também, é evidente que muitas normas ainda não estão sendo aplicadas realmente como deveriam. Apesar disso, muitas pesquisas estão buscando responder sobre a eficiência da área pública.

Palavras-chave: Custos. Setor Público. Informação. Eficiência.

Abstract

This paper analyzes the state of the art costs Applied to Public Sector and accounting information using the leading publications in the subject area, as a basis, the Brazilian Congress of costs, publications of the Journal of Public Administration and the Journal of Public Service and also dissertations. Verification considered the conclusions reached by the authors in the application of cost systems in the Public Sector, as well as theoretically referenced its relation to the disclosure of accounting information. The results indicate

¹ Mestrando do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFPB/UFRN. Professor UNIFACEX.

² Doutora em Contabilidade e Controladoria pela USP. Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte e do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFPB/UFRN

that the perception of those who are participating in the implementation of the new standards in the public sector process, its applicability is very profitable, but there is a great lack of knowledge on the subject, as is also evident that many standards are not being applied really they should. Nevertheless, many researches are seeking answer on the efficiency of public area.

Keywords: *Costs. Public Sector. Information. Efficiency.*

1 INTRODUÇÃO

O cenário nacional atual impõe um desafio a ser transposto pelos gestores públicos brasileiros. Trata-se da maximização da utilização dos recursos públicos, colocados a sua disposição, a fim de obter maiores e melhores resultados que propiciem a eficiência, a economicidade e a eficácia de sua própria gestão e, conseqüentemente, beneficiem a sociedade.

Esse novo enfoque que se convencionou chamar de Nova Administração Pública , *new public management*, e tende a privilegiar uma visão mais econômica e gerencial para a administração pública.

Em face desse contexto, a implantação de um sistema de controle de custos no setor público é fundamental para dotar os administradores de maior capacidade gerencial e para fomentar a eficiência na obtenção e alocação dos recursos na consecução de um produto ou de um serviço.

Em verdade, a necessidade de apuração, mensuração e controle de custos, tem sido prevista em nossa legislação desde 1964, quando da publicação da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, como também, com a publicação do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa. Com isso, tornou obrigatória para a contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. Nesse caso, valendo para toda a administração, não só aquelas que apuravam serviços públicos industriais. Apesar disso, pouco se avançou nesta área até a retomada do assunto com a publicação da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina em seu § 3o, do art. 50, que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, Lei nº 101, 04 maio 00.)

Desta forma, a administração pública passou a ter a responsabilidade de implementar e manter um sistema de custos para que se possa avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Com o mandamento legal introduzido pela LRF, começaram a surgir mais estudos sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público. No entanto, os procedimentos peculiares da contabilidade governamental, os quais se baseiam nos enfoques legalista e orçamentário, na observância do regime contábil misto relativo à receita pública (regime de caixa) e a despesa pública (regime de competência), não permitem uma efetiva gestão de custos utilizando a contabilidade governamental contemporânea como fonte primária. Ou seja, alguns pontos precisam ser ajustados, neste caso, o uso integral do regime de competência.

O processo de evolução da contabilidade pública brasileira iniciou-se com as publicações, como: Princípios Contábeis sob a Perspectiva do Setor Público; Normas

Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

As atualizações normativas do setor público têm uma tendência maior a gerar uma melhor informação contábil a serem prestadas aos usuários.

Partindo desse cenário, a contabilidade pública, em sintonia com a crescente tendência de imprimir ao setor público os princípios gerenciais da eficácia, eficiência, efetividade e avaliação de desempenho, resolveu implantar seu Sistema de custos em todas suas Organizações. A ideia central do sistema baseou-se no método de custeio baseado em atividades (ABC), para a apuração e o controle dos custos de sua estrutura organizacional, em função das listas de atividades, sejam elas atividades meio ou fim, ou seja, principais ou secundárias, que os órgãos executam, focados nos programas de governo e nas peculiaridades da contabilidade governamental.

Diante do exposto nos parágrafos acima, busca-se responder à seguinte questão de pesquisa: **Qual o estado da arte dos Custos aplicados ao Setor Público em congressos, dissertações e em revistas, e sua relação com a divulgação da informação contábil?**

Para responder o problema proposto, o presente estudo tem como objetivo geral avaliar as pesquisas na área temática “Custos aplicados ao Setor Público”. E como objetivo específico verificar a sua relação com a divulgação da informação contábil.

Esse tipo de avaliação é importante, pois mostra se o que é pesquisado e as considerações finais nessa área estão propiciando um avanço de qualidade e, consequentemente, melhorando a apuração dos custos no Setor Público, para que haja um melhor aproveitamento dos recursos.

Este artigo se encontra estruturado da seguinte forma: posterior à seção introdutória se apresenta o referencial teórico pertinente à temática pesquisada, seguido pelos procedimentos metodológicos e, na sequência, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão abordados os pontos que são considerados nas pesquisas feitas sobre custos aplicados ao setor público. Para tanto, trata da nova administração pública, da informação contábil, da contabilidade de custos na área pública, métodos de custeio, ABC, e principalmente, sobre Custos aplicados ao Setor Público.

2.1 PESQUISAS EM CUSTOS APLICADOS NO SETOR PÚBLICO

Pesquisas anteriores sobre o tema constataram a necessidade de implantação de um sistema de custos no Exército Brasileiro, como também, que a utilização do ABC é adequada. (CARMO E SILVA, 2011)

Verificou-se, também, que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vão acrescentar à contabilidade aplicada na Administração Pública Federal mais velocidade no fluxo de informações e transparência no uso do patrimônio público. (PASSOS, 2012)

Outro estudo concluiu que os serviços prestados pelos órgãos da Administração Pública são complexos e heterogêneos, e que o método de custeio ABC deve atender especificamente as particularidades de cada órgão. (CARNEIRO JUNIOR, SILVA e ROCHA, 2012)

Uma pesquisa em um órgão militar concluiu que o Sistema de Custos (SISCUSTOS), em fase inicial de implantação, já permite a medição dos custos e a avaliação de desempenho, mas que ainda há a necessidade de acompanhamento até a total implantação. (LUZ e REIS, 2010)

Estes estudos são exemplos do que está sendo pesquisado na área. Assim, para verificar as pesquisas em Custos aplicados ao Setor Público, selecionou-se as publicações dos quatro últimos Congressos Brasileiros de Custos, publicações da Revista de Administração Pública e da Revista do Serviço Público, e ainda, dissertações do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFRN, do Programa da Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração, do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Potiguar, e do programa de Pós-Graduação em Economia, da Universidade Federal do Ceará, tentando demonstrar em veículos de publicações da área pública e de alguns programas de pós-graduação, o que se está sendo pesquisado com este enfoque.

2.1.2 Revista de administração pública

A Revista de Administração Pública publica 06 revistas por ano com uma média de 11 artigos por unidade, perfazendo um total de 264 artigos de 2010 a 2013. Destes artigos, esta publicação teve sobre Custos Aplicados ao Setor Público 03 artigos em 2010, nenhum em 2011 e 2012 e 02 em 2013.

Nos estudos realizados em 2010 na primeira publicação Magalhães et al., (2010) buscaram verificar o custo por aluno em uma Instituição de Ensino Público, e verificaram que havia a necessidade de mais esforços em pesquisas na gestão pública para o desenvolvimento de modelos e seu aprimoramento, visando à otimização no uso dos recursos públicos para uma efetiva contribuição.

O segundo artigo em 2010, pesquisou as experiências de outros países em relação às novas formas de apuração de custos na área pública. Segundo Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), importantes mudanças nos métodos adotados para aferir os custos das ações públicas foram adotadas em vários países como Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido, Dinamarca, Suíça, Suécia, Holanda, Estados Unidos e Canadá. Há uma consideração em relação ao regime de apuração, se caixa, misto ou competência, como também, verifica quais as experiências dos países supracitados, havendo grande relação com a nova gestão pública, *new public management*.

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) concluíram que os funcionários públicos possuem conhecimento limitado, e que as informações geradas pela contabilidade de competência são importantes para análise de eficiência, mas o regime de caixa tem a importância para decisões de investimento.

No volume 44, nº 4, a revista trouxe um editorial intitulado Custos no Setor Público, que levantou dúvidas sobre a área, reforçando a necessidade de pesquisa. Para Rezende, Cunha e Cardoso (2010) é necessário promover uma transformação qualitativa na gestão pública, requerendo o desenvolvimento da capacidade de mensurar e avaliar o desempenho das ações governamentais em todos os níveis da federação brasileira.

Houve a orientação na importância das informações sobre custos, na reforma da gestão pública, do foco em resultados, e da necessidade da implantação de um sistema de custos para a verificação da relação custos e resultados.

A função primordial da Administração Pública é empregar com eficiência os recursos públicos obtidos por meio dos tributos em favor do bem-estar social, garantindo os direitos básicos previstos na Constituição Federal de 1988, como direito à vida, à educação, à saúde, à segurança, e ao lazer. No entanto, os recursos disponíveis para suprir essa demanda são limitados, exigindo dos gestores públicos uma maior eficiência na alocação dos recursos de modo a atender às exigências da população.

Assim, a limitação de recursos públicos disponíveis para atender às crescentes demandas por parte da sociedade e o crescente interesse desta em avaliar a maneira como estão sendo empregados os recursos públicos, fez surgir o aumento do interesse por parte dos pesquisadores e instituições do uso de ferramentas na avaliação dos programas sociais. De maneira geral, existem várias abordagens de eficiência. O conceito de eficiência refere-se ao uso racional dos meios dos quais se dispõe para alcançar um objetivo previamente determinado. Ou seja, é a capacidade de alcance das metas estabelecidas no objetivo, com o mínimo de recursos disponíveis e tempo, obtendo sua otimização (MALENA et al. 2013).

2.1.3 Revista do Serviço Público

A Revista do Serviço Público edita 04 revistas por ano com uma média de 06 artigos por unidade, perfazendo um total de 96 artigos de 2010 a 2013. Destes artigos, não houve nenhuma publicação sobre Custos Aplicados ao Setor Público de 2010 a 2013. O último ano que publicou artigos sobre o tema foi em 2008 com 02 artigos.

No Brasil, o número de pesquisas que abordam a eficiência na aplicação dos recursos públicos ainda é reduzido, uma das dificuldades enfrentadas quando se pretende analisar eficiência reside em definir uma métrica que consiga conjugar vários indicadores em um único indicador capaz de traduzir a eficiência da gestão pública.

Para Alonso (1999) o setor público no Brasil na implantação de um sistema de custo não precisará reproduzir toda a evolução dos sistemas de custos do setor privado, podendo queimar etapas que já foram executadas por este setor.

Soares da Silva, Davis e Viveiros (2008) concluíram que a apuração dos custos não encerra o problema da avaliação do desempenho do órgão analisado, ou seja, mais alguns critérios devem ser considerados como uso racional de recursos e estabelecimento de metas.

A ideia básica para se medir eficiência na aplicação de recursos públicos, consiste na definição de uma referência do que seria eficiência para que seja possível fazer comparações com a finalidade de se questionar se algo está sendo eficiente ou ineficiente (DINIZ, SILVA MACEDO e CORRAR; 2012).

2.1.4 Congresso Brasileiro de Custos

O Congresso Brasileiro de Custos atualmente possui uma divisão dos conteúdos que serão apresentados. Dentre as 07 divisões, há uma área específica sobre Custos Aplicados ao Setor Público, que de 2011 a 2013 publicou 85 artigos.

Em 2010 o tema era Gestão de Custos no Setor Governamental, antes de se chamar “Custos Aplicados ao Setor Público”, e neste ano apresentou 32 artigos.

Em 2013 foram 23 artigos nesta área, que dentre os diversos assuntos pesquisados, teve em sua maioria, com 11 artigos, outros assuntos pesquisados, que não Custos Aplicados ao Setor Público. Houve artigo que tratou, por exemplo, da receita pública. Costa et al. (2013) observaram que os municípios apresentam variações nas suas receitas proporcionalmente em relação a sua população.

Alguns estudos constataram que órgãos públicos não estão cumprindo as normas de contabilidade pública, pois 4 pesquisas constataram tal situação.

Xavier Junior, Queiroz e Miranda (2013) verificaram que em uma Universidade Federal não há um Sistema de custos efetivo.

Em 34,78% do que foi apresentado no Congresso em 2013, houve a análise da eficiência na área pública.

Macêdo et al. (2013) constataram que os menores municípios do Rio Grande do Sul tendem ser mais eficientes que os maiores, partindo de uma pesquisa de 485 cidades daquele Estado, utilizando como referência os gastos na Educação.

2.1.5 Dissertações

No mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFRN Diniz (2004) constatou que os assessores contábeis das prefeituras pesquisadas na Paraíba não fazem uso dos conhecimentos das novas normas, apesar de as acharem importantes. Também, concluiu que é imprescindível a implantação de um sistema de custo e resultado.

Xavier Júnior (2011) diz que as novas alterações das normas no setor público serão capazes de melhorar a informação contábil, tornando-a mais útil e auxiliando na tomada de decisão.

As informações contábeis produzidas foram consideradas muito úteis por apenas 29,1%, e para 39,3% consideraram as informações sem utilidade. (XAVIER JÚNIOR, 2011.)

No mestrado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro houve um estudo que constatou que a escolha do método de custeio implica na forma em que os custos serão atribuídos a determinado produto e serviço. Os mais comuns são o custeio variável e o custeio por absorção. No entanto, existem outros tipos de considerados como novos, entre os quais se tem custo meta, custeio por unidades de esforço de produção e custeio baseado em atividades (Custeio ABC), sendo este último em destaque no Brasil, principalmente, na área pública. (FARIA, 2010)

No mestrado do Programa da Universidade Federal de Minas Gerais, De Faria (2012) verificou que o sistema de custos do Banco Central do Brasil atende apenas parcialmente as suas necessidades, necessitando aumentar sua utilização gerencial, e que por enquanto, o sistema é apenas uma rotina burocrática a ser cumprida.

No mestrado do Programa do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração, do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Potiguar Ramos (2013) constatou que o processo de mudança administrativa que vem acontecendo devido à obrigatoriedade de um sistema de custos, é, até então, desconhecida por grande parte dos gestores e contadores do órgão federal pesquisado, e

que conhecer a percepção dos envolvidos no processo é o primeiro passo para uma implantação de sucesso.

No mestrado do Programa de Pós-Graduação em Economia, da Universidade Federal do Ceará Meneses Júnior (2013) aplicou um questionário sobre custos no setor público, e a maioria mencionou que os custos levantados, ou não, refletem a realidade da execução, ou refletem parcialmente, necessitando de ajustes posteriores, pois há falta de capacitação em custos pelos elaboradores do sistema de custos.

2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL

O objetivo da contabilidade é fornecer informações para que os seus interessados possam usá-las como subsídio no processo de tomada de decisões, sendo reportadas aos seus usuários através dos relatórios contábeis. (KOTHARI, 2001)

A utilidade da informação contábil irá depender de sua qualidade na produção e transmissão, uma vez que o meio de comunicação mais frequente com o qual a empresa se relaciona com seus usuários são as demonstrações contábeis, ou seja, será através das mesmas que o gestor irá direcionar sua atenção no sentido de tomar a decisão mais adequada. (CUNHA; SILVA, 2009)

O objetivo das informações contábeis pode ser considerado como prevê o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) de estrutura conceitual, que trata da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, apresentando que o seu propósito geral é fornecer informações acerca da entidade que as reporta, e traz, também, que os relatórios contábeis-financeiros de propósito geral não atendem a todas as informações de que investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, necessitam. Esses usuários precisam considerar a informação pertinente de outras fontes, como, por exemplo, informações sobre custos.

De acordo com o CPC (2011) de estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, “Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários”. Esse pensamento é compartilhado por muitos, como Kothari (2001) que apresentou e discutiu de forma ampla essa tendência em seu trabalho, que foi desenvolvido analisando a relação entre o lucro (e outras informações contábeis), informações não contábeis e o resultado.

Conforme Xavier Júnior (2011) as novas alterações das normas no setor público serão capazes de melhorar a informação contábil, tornando-a mais útil e auxiliando na tomada de decisão.

Algumas pesquisas constataram que a necessidade de apuração, mensuração e controle de custos, tem sido prevista em nossa legislação desde 1964, quando da publicação da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, como também, com a publicação do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Raupp e Beuren (2008) as pesquisas são definidas em três categorias: a pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; a pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa científica se classifica quanto à abordagem como qualitativa, por se preocupar com o aprofundamento da compreensão do que aqui foi apresentado.

Quanto aos objetivos ela é exploratória por se utilizar de levantamento bibliográfico nos seus procedimentos.

A pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior explicitude com o problema. Envolvendo levantamento bibliográfico para buscar a compreensão (GIL, 2007).

A pesquisa bibliográfica é utilizada para levar o leitor ao entendimento do tema proposto no trabalho, sendo as principais fontes de pesquisas livros, revistas, periódicos, dicionários, entre outros (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Investimento na área pública destina grande parcela de recursos, o que, diante da limitação, é preciso que haja eficiência na sua aplicação, de modo que se possa disponibilizar um serviço de qualidade com o menor sacrifício de recursos.

A pesquisa contribui no sentido de proporcionar aos usuários da informação contábil e dos pesquisadores a atual situação dos Custos Aplicados ao Setor Público, sabendo-se que a apuração dos custos pode ser uma ferramenta capaz de auxiliar na avaliação da gestão e permitir a tomada de decisões pelos gestores no sentido de maximizar a utilidade dos recursos, proporcionando uma eficiência na alocação pública.

É notória a importância de um sistema que realmente apure os custos no setor público, e desta forma dando um maior suporte para a tomada de decisão. Apesar da complexidade dos serviços prestados e das normas de contabilidade pública, os órgãos do setor público terão seus sistemas de custos atendidos pelo custeio ABC.

As pesquisas na área partem de uma ideia que iniciou fora do país. A nova gestão pública, *new public management*, traz para os órgãos públicos a necessidade de mudanças nas normas, com a intenção de aumento da eficiência.

A falta de conhecimento dos executores e gestores tem apresentado um ponto a ser discutido e corrigido. Deve ser considerado que o conhecimento atual precisa ser reciclado e melhor adequado, tendo em vista que a visão de apuração de custos deve servir de base na busca de uma maior eficiência.

O estudo da eficiência no setor público tem aumentado, mas é composto de grande dificuldade de referências para realmente se poder concluir que um serviço público prestado realmente foi eficiente. Como também, é difícil transferir para os órgãos públicos a forma de apuração e sistemática de um sistema de custos dos setores privados,

e que talvez, não seja necessária uma transferência de um sistema que funcione da mesma forma.

Boa parte das pesquisas está, ainda, necessitando de um melhor direcionamento do que realmente aprofundar quando o assunto é custos no setor público. Tal dificuldade fica evidente quando se verifica os temas de artigos nas áreas. Considerando, ainda, que várias são as conclusões que estão constatando que há a não utilização pelos órgãos públicos das novas normas em vigor.

Os estudos de percepções dos usuários pode apresentar com maior eficiência o atual estágio da aplicação das novas normas. Tem-se apresentado que os executores e gestores acreditam que a evolução no setor público melhorará a informação contábil, tornando-a mais útil para a tomada de decisão, apesar da falta de conhecimento externada por parte dos mesmos.

Diante das observações, pode-se eleger como resposta ao problema de pesquisa (Qual o estado da arte dos Custos aplicados ao Setor Público em congressos, dissertações e em revistas e sua relação com a divulgação da informação contábil?) que há grande parcela de estudos que está apresentando este novo enfoque na gestão pública; verificando a importância dada pelos executores e gestores ao assunto; constatando que muito ainda precisa ser aprendido e aprofundado pelos que estão participando da aplicação das novas normas; e que muitas das inovações ainda não se têm conhecimento, e/ou não estão sendo aplicadas.

Assim, este avanço da qualidade das normas, uma maior busca pela eficiência no setor público, melhoria da apuração dos custos, consequentemente, irão produzir uma melhor e mais eficaz informação contábil.

Salienta-se que esta pesquisa limitou-se a analisar as pesquisas que por estes autores, foram consideradas as mais importantes do assunto e do tema proposto, podendo novas pesquisas serem realizadas no sentido de se analisar outros períodos, ou outras fontes de consulta, a fim de verificar as tendências de forma mais abrangente na administração pública.

REFERÊNCIAS

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.

_____. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. **Dispõe sobre a Lei orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências**. Brasília, DF, Senado.

_____. Lei nº 4.320. Brasília, 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF, Senado.

_____. Lei nº 11.638. Brasília, 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Brasília, DF, Senado.

_____. Lei Complementar nº.101. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, 2000.

_____. Decreto lei nº 200. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa**. Brasília, 1967.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. Portaria conjunta STN/SOF n. 02, de 2012. **Aprova a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências**. Brasília, DF. 2012. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 13 mar. 2014.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Ministério da Administração Federal e reforma do Estado**. Caderno 3 da Reforma do Estado. Brasília, DF, 1997.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins. **Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado ao Setor Público: Estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ)**. Revista UNIABEU, v. 4, n. 6, jan-abr. 2011.

CARNEIRO JUNIOR, Moacir Carneiro; SILVA, Wesley Vieira da; ROCHA, Daniela Torres da. **Custos no serviço público: o sistema gerencial de custos do Exército**. Revista ABCustos, v. VII, n 1, p 110-131, jan-abr. 2012.

COSTA, Luciano Antonio da; HUPPES, Cristiane Mallmann ; SOPRANE, Glenda de Almeida; MACHADO, Esmael Almeida. **Comportamento da Receita Pública: uma análise dos recursos a disposição das mesorregiões formadas pelos municípios do Estado de Mato Grosso do Sul no ano de 2009**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento conceitual básico. **Estrutura conceitual para a elaboração e demonstração de relatório contábil-financeiro**. Brasília, 2011.

CUNHA, Rafael Koifman Carneiro da; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Análise da facilidade de leitura das demonstrações contábeis das empresas brasileiras: uma investigação do gerenciamento de impressões narrativas contábeis. **Congresso USP – Contabilidade e Controladoria**, 9, 2009, São Paulo, Anais...USP, 2009.

DE FARIA, Adriana Moreira Bastos. Gestão de custos e Orçamento Gerencial na Administração Pública Federal: O caso do Banco Central. **Repositório Institucional**. UFMG. 2012.

DELGADO, Victor MS; MACHADO, Ana Flávia. **Eficiência das escolas públicas estaduais de Minas Gerais**. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 37, n. 3, p. 427-464, 2007.

DINIZ, Josedilton Alves. Percepções de gestores e assessores contábeis da administração pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba. **Repositório Institucional**. UNB. 2004.

FARIA, Carlos Eduardo Pires. A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro: estudo de caso na 1ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército. **Repositório Institucional**. UERJ. 2010.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T. et al. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2004.

KOTHARI, S.P. Capital market research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, Rochester, v.31, n.1, p.105-231, Sept. 2001.

LEAL, José Paulo. **Custo na Administração Pública e Inclusão Social**. Rio Grande do Sul, 2003. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://ccontabeis.com.br/conv/t11.pdf>.

LUZ, Hederaldo Ricardo Inglês da; REIS, Dácio Roberto dos. SISCUSTOS como ferramenta na medição de custos logísticos em um Batalhão de Suprimento do Exército. **V Congresso Virtual Brasileiro de Administração**, 2007.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; FILIPIN, Roselaine; RODRIGUES JUNIOR, Moacir Manoel; SCARPIN, Jorge Eduardo; RAMOS, Fernando Maciel. **Eficiência dos recursos públicos direcionados à educação: estudo nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Rio de Janeiro, 2010. Revista de Administração Pública - FGV - EBAPE, Vol. 44 nº 4. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; ABRANTES, Luiz Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; WAKIM, Vasconcelos Reis. **Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior> o caso da Universidade Federais de Viçosa**. Rio de Janeiro, 2010. Revista de Administração Pública - FGV, Vol. 44 nº 3. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/issue/archive>.

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

MENESES JÚNIOR, Raimundo Avilton. Análise do novo modelo de gestão do custeio dos serviços públicos estaduais no governo do Ceará – MAAP Gestão. **Repositório Institucional**. UFCE. 2013.

OLIVEIRA, Sheila Cristina Macário; et al. **Bibliometria em artigos de contabilidade aplicada ao setor público**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013.

PASSOS, Luís Henrique Santos. **O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público: Cenário atual e perspectivas na Administração Pública Federal.** Revista de Administração de Roraima, Ed 2, v. 1, p 110-135, 1 sem. 2012.

RAMOS, André Luiz Magalhães. Gestão de Custos aplicada ao setor público: Um estudo de caso no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. **Repositório Institucional.** UNP. 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

REZENDE, Fernando; CUNHA, ARMANDO; BEVILACQUA, Roberto. **Infomações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional.** Rio de Janeiro, 2010. Revista de Administração Pública - FGV, Vol. 44 nº 4. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/issue/archive>.

_____, Fernando; CUNHA, ARMANDO; CARDOSO, Ricardo Lopes. **Custos no Setor Público.** Rio de Janeiro, 2010. Revista de Administração Pública - FGV, Vol. 44 nº 4. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/issue/archive>.

SANTOS, Geovane Camilo dos; OLIVEIRA, Maria Auxiliadora Godinho de; TRAJANO JÚNIOR, Edvard. **O que é mais vantajoso para o município de Patos de Minas, manter próprio ou terceirizar o transporte público escolar rural?** Um estudo de caso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. **A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública.** In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. Anais... 2004.

SOARES DA SILVA, Anderson; DAVIS, Marcelo David; VIVEIROS, Alexandre Rodrigues. **Contabilidade de Custos na Administração Pública: O estabelecimento dos gastos de posse estratégica na Marinha do Brasil.** Revista do Serviço Público, Brasília: Enap, ano 59, n. 4, 2008.

XAVIER JÚNIOR, Antonio Erivando. Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação. **Repositório Institucional.** UNB. 2011.

_____. QUEIROZ, Dimas Barreto de; MIRANDA, Kléber Formiga. **Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: Uma avaliação do resultado econômico do curso de ciências contábeis de uma universidade pública federal.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013.