



A Importância da Apuração de Custos na Administração Pública Municipal

Vanderlei Rodrigues Schneider¹
Máris Caroline Gosmann²

Introdução

A apuração de custos no serviço público municipal é algo muito incipiente, apesar de prevista na legislação desde a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Falta evidenciação nas informações, no sentido de mostrar como os gastos estão sendo efetuados, para que todos possam verificar a aplicação do recurso público. Isso não se refere à transparência na gestão ou na forma de divulgação dos custos dos serviços públicos, pois isso a Lei de Acesso à Informação já determina, mas sim à disponibilização da informação de maneira simples e compreensível a todos que dela dependam, seja para auxiliar na gestão ou para fiscalizar e controlar a aplicação dos recursos públicos. Atualmente, não se sabe quanto custa manter um aluno em sala de aula, se é melhor ofertar a vaga na rede pública ou adquiri-la da rede privada.

Segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, que aprova a Norma

¹ Especialista em Gestão Pública Municipal pela UFRGS, Contador da Câmara Municipal de Vereadores de Bento Gonçalves/RS

² Professora de Ciências Atuariais na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Atuária, Economista, Especialista em Economia e Finanças e Mestre em Ciências Atuariais

Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que é a mais recente norma a tratar do assunto, a implantação de sistemas capazes de medir os custos no setor público, de todos os entes da federação, deveria ocorrer a partir de janeiro de 2012. Cabe ressaltar que a apuração de custos, já determinada pela Lei nº 4.320/1964, foi reforçada pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Contudo, a implantação ainda não é realidade na maior parte dos municípios brasileiros.

O objetivo deste estudo foi saber se a apuração dos custos, por meio da implementação da contabilidade de custos, auxilia a fornecer informações como subsídio para a tomada de decisão, a fim de melhorar a gestão, para que os recursos sejam investidos de forma adequada e tenham sua avaliação realizada, permitindo à administração pública exercer o controle dos recursos disponíveis. Dessa forma, o foco do trabalho foi analisar como a apuração de custos pode auxiliar a ação governamental na redução de despesas, quais benefícios podem advir da gestão de custos e como as informações de custos podem auxiliar o gestor na tomada de decisão. Apresentaram-se vários aspectos que demonstram a importância da apuração de custos no serviço público municipal, que oportunizarão informações como suporte aos gestores, para uma eficiente e eficaz tomada de decisão. Para tal, foram mostrados alguns exemplos do município de Bento Gonçalves/RS para elucidar o tema.

A metodologia deste trabalho propõe a teoria de custos como ferramenta de gestão pública municipal. Foram analisados dados de dois setores do Município de Bento Gonçalves/RS, devendo ser ressaltado que os dados apresentados, referentes ao período de 2014, não foram disponibilizados pelo Município. Dessa forma, os valores exibidos na análise dos resultados foram obtidos por meio de atualização da tabela inicial de 2012 pelo Índice Geral de Preços - Mercado (IGP-M), que é o índice utilizado para atualização monetária de contratos por parte do Município.

Para esse fim, foram delineados os seguintes objetivos específicos: a) verificar de que forma a legislação determina sejam apurados

os custos no serviço público municipal; b) identificar, com base nas normas contábeis e na legislação, o método de custeio mais adequado para ser utilizado na apuração dos custos do serviço público municipal; c) relacionar os tipos de informações que a apuração de custos traz e o reflexo dessas na gestão pública municipal.

Com o intuito de alcançar os objetivos propostos, este estudo empregou métodos de natureza descritiva. Trata-se, portanto, de um estudo descritivo com abordagem qualitativa e destacou-se pela forma como os dados foram apresentados, conforme Gil (2002). Foi baseado em pesquisa bibliográfica e documental, conforme Zanella (2009), utilizando-se de revisão da literatura, consulta a documentos, à normatização e à legislação vigentes sobre sistema e controle de custos.

Os dados, obtidos e coletados por meio de pesquisa bibliográfica e documental, são tipificados como secundários, e a análise se deu com base nas normas gerais de contabilidade, na legislação que regulamenta a implementação do sistema de apuração de custos, bem como nas normas internacionais que regem o sistema de informação de custos do setor público, aplicáveis no Brasil. Os dados secundários foram obtidos por meio de documentos públicos, legislação e bibliografia pertinentes ao tema, inclusive publicações contábeis e legais que norteiam a apuração de custos no setor público. Analisaram-se, em complemento, outras fontes de dados que auxiliam à apuração de custos no serviço público municipal, como a exibição de documentos e relatórios do município de Bento Gonçalves/RS.

Este capítulo está organizado em quatro partes. Na primeira, aborda-se aspectos da gestão pública de custos, apresentando as normas de contabilidade aplicadas ao setor público, o orçamento público e a relação destes com a contabilidade de custos e os sistemas de custos. Na segunda, a pesquisa bibliográfica é ampliada dando ênfase à legislação e às normas que regem a contabilidade de custos no setor público, apresentando os sistemas e métodos de custeio, sobre como a apuração de custos pode auxiliar a gestão municipal. Por fim, apresentam-se os resultados e as considerações do estudo. Finaliza-se com as referências.

1 - A Gestão Pública de custos

A contabilidade pública, no Brasil utilizada como sinônimo da contabilidade governamental, vem sofrendo várias alterações nos últimos anos, com o objetivo de aprimorar o controle do patrimônio e proporcionar eficiência e eficácia, além de dar mais transparência à utilização dos recursos públicos. Dessa forma, nos próximos itens apresentam-se conceitos e definições sobre o campo de aplicação, as normas de contabilidade aplicadas ao setor público, sistema contábil e orçamento público, além de definições e objetivos da contabilidade pública.

Conforme Silva (2011) a contabilidade é a ciência que estuda as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos, sendo a contabilidade pública uma especialização voltada ao estudo e análise dos fatos administrativos que ocorrem em um **campo de aplicação** específico, definido como administração pública (grifo nosso).

Segundo a NBC T 16.1,

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.128/2008, item 3).

Para Silva (2011) a contabilidade aplicada ao setor público objetiva fornecer à administração informações sobre o registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio público; organização e execução dos orçamentos além do controle de custos e a eficiência do setor público; dentre outras. Conforme a NCB T 16.1,

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas muta-

ções, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte a instrumentação do controle social, (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.128/2008, item 4).

Para Rosa (2011, p. 7) “o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, assim entendido como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não.” Percebe-se, então, que o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público e é o espaço de atuação do profissional de contabilidade que demanda estudo, interpretação, avaliação, registro e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em entidades do setor público ou entidades que recebam, movimentem, ou apliquem recursos públicos (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.128/2008).

Em síntese, pode-se dizer que o campo de aplicação da contabilidade pública é o das entidades governamentais (União, Estados e Municípios) e seus órgãos de administração indireta, tais como fundos, autarquias, fundações e empresas públicas, que utilizam recursos do orçamento público.

1.1 - Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem buscado priorizar a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais, inclusive no setor público. Desse modo, a contabilidade pública brasileira deixa de dar ênfase apenas aos aspectos orçamentários e passa, também, a se preocupar com a contabilidade patrimonial, reforçando os dispositivos constantes da Lei nº 4.320/1964 de evidenciação do patrimônio. A convergência da contabilidade para as normas internacionais aplicadas ao setor público é o processo de uniformização de procedimentos para o desenvolvimento de sistemas contábeis harmônicos em nível mundial, buscando reduzir o efeito da diversidade de conceitos existentes sobre temas contábeis.

Dessa forma, apresentam-se três Normas de Contabilidade (NBC-CASP) resultantes do processo de convergência:

- NBC T 16.1 – CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO;
- NBC T 16.2 – PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS;
- NBC T 16.11 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO.

A primeira norma define quem está abrangido no campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público. A segunda traz como elementos úteis ao trabalho a inclusão das etapas de planejamento no subsistema de controle orçamentário e implementação do subsistema de custos. Por fim, a terceira norma, trata de regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP. A NBC T 16.1 já foi objeto de análise anteriormente. Segue-se com as da NBC T 16.2 e da NBC T16.11.

1.2 - Sistema Contábil

O sistema contábil, definido pela Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008, que aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis,

representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação registro, controle e evidenciação dos atos e fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 10).

Conforme Rosa (2011), para que esse objetivo seja alcançado, a contabilidade aplicada ao setor público é organizada sob a forma de

sistema de informações, cujos subsistemas devem estar integrados, para fornecer informação sobre o patrimônio público. Segundo a já referida resolução, o sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: Subsistema orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação.

O Orçamentário “registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea a). Dessa forma, ocorrem nesse subsistema os atos de natureza orçamentária, que consistem na aprovação e execução do orçamento, tanto nas receitas como nas despesas e também nos lançamentos de encerramento do exercício (ROSA, 2011).

O Patrimonial “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea c).

O Subsistema de Custos “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea d). Diversos dispositivos legais dispõem sobre a determinação de custos no serviço público. Dessa forma, o subsistema de custos e todas as suas variáveis serão objeto de ampla análise, com mais detalhes e aprofundamento, no decorrer deste trabalho.

A implantação de um Sistema de Custos permitirá à Administração Pública exercer o controle da ação governamental, cujo resultado será obtido pela análise da eficiência da utilização dos recursos disponibilizados aos órgãos para execução dos programas de governo (ROSA, 2011, p. 392).

O Subsistema de Compensação “registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea e). Conforme Rosa (2011) todos os atos da Administração que

afetem ou possam vir a afetar o patrimônio do ente no futuro são registrados nesse subsistema. Dessa forma, verifica-se que ele objetiva o controle de atos potenciais, como contratos e convênios, bem como a apuração dos custos da entidade.

1.3 - Orçamento Público

O objetivo de abordar o orçamento público é apresentar o modelo de planejamento e orçamento vigentes no Brasil, principalmente, no que diz respeito à classificação da despesa orçamentária. Cabe esclarecer que será enfatizada a classificação que deve ser utilizada pelos municípios quando da elaboração de suas peças orçamentárias.

Conforme Silva (2011), o orçamento é um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve realizar em um exercício. É um conjunto de normas referentes à execução e ao controle das etapas do orçamento com a função de impor limites ao gestor ou responsável por aplicar (gastar) os recursos públicos, fazendo com que os gestores sigam, a princípio, o que foi aprovado nas leis orçamentárias. Alterações da previsão inicial são possíveis, contudo, devem ser objeto de análise do Poder Legislativo para ter validade. Baleeiro (2002) define orçamento público como o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período de tempo e, detalhadamente, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos, bem como a arrecadação das receitas já criadas em lei. Na verdade, o que ocorre é que o Poder Executivo prevê o orçamento, visto que é de sua iniciativa, e o Poder Legislativo autoriza-o a executar as despesas, por determinado período de tempo.

Portanto, o orçamento público é um conjunto de leis que contém os programas e ações de um governo e estão vinculados às realizações deste, com os objetivos e metas a atingir, expressos na legislação, por meio de projetos e atividades que possibilitam o acompanhamento e a avaliação dos resultados (ROSA, 2011).

As Peças Orçamentárias são um conjunto de leis que estão previstos na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no art. 165 e são leis de

iniciativa do Poder Executivo: Plano plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei do Orçamento Anual (LOA) e, conforme Rosa (2011), tem por objetivo ser a base do planejamento, com vistas à melhor alocação dos recursos públicos.

Para Silva (2011), o PPA, a LDO e a LOA são componentes básicos do planejamento, que se subdivide em estratégico (PPA) e operacional (LDO e LOA). É por meio da LOA que os programas de governo articulam um conjunto de ações, como projetos e atividades, em que se busca a concretização de objetivos estabelecidos, visando atender às demandas da população. A seguir, descreve-se o que determina a CF/88 sobre cada uma dessas leis.

O PPA deverá ser instituído por lei para um período de 4 anos, que não coincide com o período do mandato do Chefe do Poder Executivo. “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (Brasil, 1988, art. 165, parágrafo 1º).

A LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal e orientará a elaboração da lei orçamentária anual (BRASIL, 1988), sendo assim, o instrumento de formalização das políticas públicas e tem periodicidade anual. Nela estão especificadas as metas e prioridades da administração pública e será definida a estrutura e a organização da LOA (ROSA, 2011).

A LOA compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social (BRASIL, 1988), sendo assim, conterà a discriminação da receita e da despesa, que é apresentada em um quadro de dotações, que representam os programas, projetos e atividades do governo. Atualmente, o planejamento da ação governamental por meio da LOA está estruturado mediante programas, que são instrumentos de organização da ação do governo (ROSA, 2011).

Para Silva (2011), o processo de planejamento precede à elaboração do orçamento e tem como objetivo a seleção das alternativas

para a ação governamental em consonância com os meios disponíveis. O processo de planejamento envolve os programas, projetos e atividades e, analisa-se a relação desses com custos na sequência.

A classificação atual da despesa orçamentária está alicerçada no plano de contas contábil. Isso permite analisar as despesas por várias perspectivas, como: institucional, funcional, programática, pela natureza da despesa e por fontes de recursos. Nesse sentido, destaca-se a classificação por programas, por esta representar ações de governo que possibilitam melhor visualização dos custos, sendo facilmente identificáveis pelas áreas contábil e de orçamento. A classificação por programas é a que mais possibilita analisar em que setores especificamente estão sendo aplicados os recursos públicos. Brasil (1999) e, por meio da Portaria nº 42/1999, estabelece os conceitos, conforme descrito na sequência.

Programa é o “instrumento de organização da ação governamental que visa à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual” (ROSA, 2011, p. 120). Para Silva (2011), é o instrumento de organização da atuação do governo que articula um conjunto de ações que concorrem para a realização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

Projeto é o “instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, que envolve um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo” (ROSA, 2011, p. 120).

Atividade é o “instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, que envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo” (ROSA, 2011, p. 120).

Dessa forma, na elaboração das ações de governo – que são instrumentos definidos no PPA com o propósito de atender às demandas da sociedade – estas são discriminadas por programas, projetos e atividades, possibilitando maior controle social sobre as políticas

públicas e, também, a evidenciação dos custos e os impactos dos planos de governo.

1.4 - Contabilidade de custos

A contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho gerencial. Possui função relevante fornecendo dados à administração, auxiliando no controle e na tomada de decisão (VICECONTI; NEVES, 2013). O auxílio ao controle fornece dados para estabelecer padrões e orçamentos, dentre outros. No que se refere à decisão, consiste em suprir de informações relevantes que têm consequências no curto e no longo prazos, sobre medidas de introdução ou corte de produtos, opção de compra ou produção própria (MARTINS, 2010).

Analogamente, na esfera pública, a contabilidade de custos pode suprir os gestores com informações que auxiliam na introdução ou corte de um serviço ou, por exemplo, auxiliar na decisão de aquisição de serviços educacionais ou a construção de escolas de educação infantil, ou ainda, na aquisição de serviço de transporte escolar ou a aquisição de ônibus para esse fim. Cabe esclarecer que algumas atividades devem essencialmente ser exercidas pelos entes públicos. Estas são as denominadas atividades-fim em que o ente público é o responsável pela prestação desses serviços à sociedade, não podendo formalizar parcerias nem terceirizar esse serviço.

Dessa forma, percebe-se que com o auxílio da contabilidade de custos é possível a apuração e o controle dos custos com o propósito de verificar se os valores gastos nas atividades estão adequados à realidade.

Em relação à terminologia um conceito ressaltado é o despesa orçamentária, que segundo a Lei nº 4.320/1964 e Silva (2011), percorre os estágios de fixação, empenho, liquidação e pagamento. Ao estudo se torna relevante o terceiro estágio ou etapa da despesa orçamentária, denominado de liquidação. Este estágio "consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito" (LEI Nº 4.320/1964, art. 63).

Para a apuração de custos este é o estágio da despesa mais importante sendo considerado o ponto de partida para a informação de custos, visto que neste momento é reconhecida como efetivada a despesa, conforme comprovação do serviço prestado ou do material entregue. Nesta etapa é que o sistema de custos passa a ser alimentando com a informação de que efetivamente ocorreu uma operação ou fato, que afetou ou afetará de alguma forma o patrimônio da entidade.

Passa-se a abordar os sistemas de custos e a analisar os principais conceitos aplicados à gestão de custos de empresas que possam servir de base para nortear a construção do sistema de custos do setor público. Cabe ressaltar que não há sistema de custos acabado e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja pública ou privada (MAUSS; SOUZA, 2008).

Dessa forma, este trabalho apresenta importantes variáveis que buscam auxiliar a elaboração de um sistema capaz de apurar os custos do serviço público, de acordo com as complexidades e necessidades de cada ente público em particular. Nesse sentido, apresenta-se, primeiramente, o sistema de acumulação de custos. Em seguida, analisa-se o sistema de custeio, que trará o modelo de mensuração de custos a ser utilizado. Por fim, a última variável definida é o método de custeio.

No sistema de acumulação de custos, o controle da produção e a maneira de produzir são os principais aspectos a serem observados. Os sistemas de produção mais relevantes, segundo Machado (2002), e apresentados a seguir, são de produção contínua (processo) e por ordem (encomenda), dos quais derivam outros:

- a) por processo – produção de forma contínua em que os custos são acumulados por etapas do processo;
- b) por encomenda – para controlar o trabalho de prestadores de serviços que produzam lotes de materiais especiais e componentes.

Para Martins (2010, p. 151), a “produção contínua ou por processo reside na elaboração dos mesmos produtos ou na prestação

do mesmo serviço de forma continuada por um longo período.” Já a produção por encomenda ou por ordem (intermitente) consiste na elaboração de vários produtos de forma descontinuada, ou seja, alocam-se os custos até o término da produção do bem ou serviço.

O sistema de custeio está ligado ao modelo de mensuração dos custos, que dependem das necessidades dos tomadores de decisão. Os modelos mais comumente utilizados são o custo histórico, o custo estimado e o custo-padrão. Segundo Martins (2010), pelo custo histórico os ativos são registrados ou apropriados pelo valor original de entrada. Já o custo estimado o autor entende que é melhor tecnicamente do que trabalhar com custos médios passados, por mudanças na qualidade do produto, introdução de novas tecnologias etc. E o custo padrão pode ser entendido como o custo ideal de produção de um bem ou serviço.

Por fim o método de custeio é um importante aspecto a ser observado para se obter sucesso em um sistema de custos. A escolha da melhor metodologia de custeio deve ser definida de acordo com as necessidades de cada organização, pois permitirá determinar de que maneira os custos serão apropriados aos respectivos objetos de custo. Dentre os métodos mais utilizados estão o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio direto, o custeio pleno e o custeio baseado em atividades (ABC), os quais serão abordados na sequência, para os quais podem ser consultados MARTINS (2010), Viceconti e Neves (2013) e Fontoura (2013).

Dessa forma, a partir dos conceitos apresentados sobre sistemas de custos, contabilidade de custos e contabilidade governamental, será possível iniciar a discussão sobre os conceitos que devem nortear um sistema de custos do setor público.

2 - Custos na administração pública

A administração pública, assim como a contabilidade pública, sofreu transformações nos últimos anos, fazendo com que os mecanismos de controle do orçamento e das finanças fossem aprimorados

na busca de um novo modelo de gestão. Atualmente, a contabilidade pública está passando por uma fase em que o objetivo é aproximá-la da contabilidade do setor privado, voltando seu foco para o patrimônio. Nesse sentido, busca-se ação planejada e transparente no intuito de prevenir riscos e corrigir distorções que afetem o equilíbrio das contas públicas.

Dessa forma, conforme Mauss e Souza (2008), a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, dando amparo à tomada de decisões, controle gerencial e transparência do serviço público. Contudo, isso não é realidade na administração pública brasileira, ou seja, não há informações de custos na maior parte dos órgãos que, pela legislação, seriam obrigados a apresentá-las. O artigo 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, determina que os serviços públicos manterão contabilidade para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira. O artigo 85 da referida lei também dispõe sobre o assunto:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros (LEI Nº 4.320/1964, art. 85).

O Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 também tratou do assunto, determinando no artigo 79 que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Outro dispositivo legal que também previu a apuração dos custos foi o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986 determina, no artigo 137, que “a contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Percebe-se que, mesmo com esses dispositivos legais impondo a obrigação de apurar os custos e evidenciar os resultados, pouco se evoluiu. Muito se justifica na falta de instrumentos eficazes para determinar os gastos envolvidos nos processos, programas e atividades do setor público. Também há poucos estudos a respeito do tema, que possam viabilizar a sua implantação de forma racional e eficiente. A escassez de literatura sobre o tema é um dos motivos pelos quais não há a utilização da contabilidade de custos no meio governamental, diferentemente do setor privado.

Dessa forma, com o objetivo de reforçar o que já foi determinado anteriormente, a Lei Complementar nº 101/2000, previu, no artigo 50, parágrafo 3º, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Por fim, os últimos dispositivos a tratarem do assunto foram as Resoluções/CFC nº 1.129/2008 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – e nº 1.366/2011 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. A primeira trata dos Sistemas Contábeis, dentre eles o Subsistema de Custos, e deve ser adotado de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Nela o sistema contábil está estruturado, dentre outros, no subsistema de informações de custos, que tem o objetivo de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Já esta última norma deve ser aplicada aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. Ela estabelece conceitos, o objeto, os objetivos e as regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos do setor público e está apresentada como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP. Além dos aspectos legais a Resolução/CFC nº 1.366/2011 destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais, com o objetivo de apoiar programas de controle de custos e qualidade do gasto público. Cabe lembrar que o SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.

2.1- Custos no âmbito municipal

Assim como nas outras esferas de governo, no âmbito municipal as dificuldades para implantação da contabilidade de custos do setor público é também um enorme desafio, senão ainda maior. Percebe-se que mesmo com as determinações legais apresentadas anteriormente, principalmente quanto à Resolução/CFC nº 1.366/2011, não há detalhes sobre como o sistema de custos deve ser estruturado por parte da administração pública, ainda que esta norma comece a dispor a forma como deve ser apresentado o SICSP.

Alonso (1999) destaca os benefícios da criação do sistema de custos para a administração pública, com foco nos resultados da gestão pública, na redução de custos e no combate ao desperdício, além da identificação de atividades que não agregam valor. Também dá subsídio ao processo orçamentário e à avaliação de planos e melhoria da gestão.

Contudo, não é tarefa fácil apurar custos no setor público. As dificuldades encontradas ocorrem muito pelos diferentes tipos de serviços oferecidos à população e também pela falta de cultura e motivação para apuração de custos no serviço público. Para Alonso (1999) também são entraves a inadequação dos métodos de custeio tradicionais às características do serviço público, além de frequentes mudanças na estrutura organizacional dos órgãos e entidades governamentais. Dessa forma, para se obter sucesso na implantação do sistema de apuração de custos no setor público será necessário, primeiramente, mudar o comportamento dos gestores. Estes devem agir no sentido de buscar aperfeiçoamento de seus quadros técnicos, proporcionando atualização permanente para que seja possível a implantação de algum sistema de apuração de custos capaz de disponibilizar informações úteis aos gestores para a tomada de decisão.

Portanto, mesmo com essas dificuldades, cabe aos municípios buscarem a implantação de um sistema de custos capaz de mensurar e aprimorar a eficiência da gestão pública, muito mais do que apenas cumprir a legislação.

2.2 - Sistema de custos do setor público

A partir das definições apresentadas nos tópicos anteriores, principalmente com o advento da Resolução/CFC nº 1.366/2011, é possível introduzir os conceitos que devem nortear um sistema de custos do setor público. Sabe-se que o principal objetivo desse sistema é fornecer aos gestores informações como suporte à tomada de decisão, buscando a eficiência na gestão dos recursos públicos. Conforme a mesma Resolução, o SICSP é apoiado em três elementos, definidos como, sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio que, conforme Mauss e Souza (2008), são a estrutura para um sistema de custos para a área governamental.

Segundo a Resolução/CFC nº 1.366/2011, item 9, o 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.” No setor público a acumulação ocorre por ordem de serviço ou produção e de forma contínua ou processo. Na primeira compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratar dos custos de investimentos e projetos específicos, como obras. Na segunda, compreende demandas de caráter continuado e a acumulação se dá ao longo do tempo.

Machado e Holanda (2010), afirmam que serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica etc., são prestados de forma contínua, requerendo um sistema de acumulação por processo. Significa que os custos desses serviços devem ser acumulados durante um período. Já o sistema por ordem de serviço ou encomenda é utilizado para o custeio de projetos como a construção de uma escola, de uma estrada, de um hospital etc., em que os custos são acumulados até o término do serviço (obra), ou seja, com tempo de duração determinado (MAUSS; SOUZA, 2008). Portanto, presentes os conceitos de projeto e atividade no setor público conclui-se que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem e o custo da atividade por processo.

Já o Sistema de Custeio está associado ao modelo de mensuração e deste modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. Dessa forma, o sistema de custeio está classificado em custo histórico, custo-corrente, custo estimado e custo-padrão (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011). Para Machado e Holanda (2010) esse sistema baseia-se nos custos histórico e orçado (custo-padrão).

Conforme Mauss e Souza (2008), esse sistema está associado ao modelo de mensuração das atividades da gestão e visa direcionar as decisões por meio da fixação de padrões quando do planejamento do PPA, da LDO e da LOA. Segundo os autores, o sistema caracteriza-se pela utilização do custo-padrão, que é determinado na fase de produção dos produtos e serviços, isto é, há uma predeterminação dos custos para que ocorra o planejamento para, posteriormente, comparar os custos previstos com os efetivamente incorridos.

Para escolha do método de custeio a ser utilizado no setor público, a decisão deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio. Isso é possível porque no setor público não há limitação legal quanto ao uso de qualquer um dos métodos. Conforme a Resolução/CFC nº 1.366/2011, método de custeio refere-se ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao respectivo objeto custeado. Os principais métodos são: direto, variável, por absorção, pleno e por atividade e, que serão abordados na sequência.

Segundo a Resolução/CFC nº 1.366/2011, no Método de Custeio Direto se aloca todos os custos, sejam fixos ou variáveis, diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. Por esse motivo, Machado e Holanda (2010), são favoráveis a aplicação desse tipo de método ao setor público. Argumentam que por não conter qualquer tipo de rateio, esse método permite analisar o desempenho dos gestores com maior objetividade e sem discus-

sões sobre custos gerais transferidos. Na visão dos autores, também é importante o fato de que esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária. Isso é facilmente demonstrado, pois os projetos e atividades são as categorias utilizadas para a programação das despesas orçamentárias. Dessa forma, são perfeitamente identificáveis as ações de governo sendo possível acumular diretamente as despesas executadas por atividade, projeto, órgão etc. Para Mauss e Souza (2008) o custeio direto é aquele que aloca aos produtos e serviços os custos e despesas que podem ser diretamente relacionados a eles e os demais custos, não diretamente relacionados, são considerados somente na apuração do resultado do período. Percebe-se, portanto, que os custos indiretos que não são definidos diretamente a um produto ou serviço devem ser considerados como custos do período.

No Método de Custeio Variável se apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos simplesmente como despesas do período (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011). Para Mauss e Souza (2008, p. 50) “o método de custeio variável apropria aos produtos apenas os custos e despesas que variam conforme o seu volume de produção e venda.” Não apropria, portanto, os custos e despesas indiretas (geralmente fixos). Dessa forma, esse método oferece uma informação menos completa que o método de custeio direto, pois não agrega em seu custeio os custos e despesas fixas, porém diretas ao objeto de custeio. Ainda segundo os autores, por esse motivo e pelas características dos gastos públicos (predominantemente indiretos), no setor público deve ser utilizado o método de custeio direto, pois possibilita uma visão mais global e objetiva dos custos dos serviços prestados.

Conforme a Resolução/CFC nº 1.366/2011, o Método de Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos respectivos produtos e serviços. Dessa forma, esse método é utilizado com o objetivo de alocar aos produtos ou serviços todos os custos incorridos na produção, sejam diretos ou indiretos. Cabe esclarecer que, segundo Mauss e Souza (2008), só os custos envolvidos diretamente na produção serão alocados aos produtos, sendo os

demais gastos considerados como despesa e lançados diretamente no resultado do período. Percebe-se, portanto, que por esse método há a necessidade de se utilizar a técnica de rateio para a alocação dos custos indiretos o que gera certa subjetividade ao valor do custo final obtido. Para Maus e Souza (2008), devido à subjetividade característica dos rateios, é difícil utilizar esse método no setor público, visto o alto índice de custos indiretos envolvidos.

Tem-se ainda o Método de Custeio Pleno, que segundo a Resolução/CFC nº 1.366/2011, consiste na apropriação de todos os custos de produção e de todas as despesas aos produtos ou serviços.

Por fim, conforme a Resolução/CFC nº 1.366/2011, o Método de Custeio por Atividades – ABC considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Dessa forma, procura relacionar as atividades com os objetos de custo por meio de direcionadores, determinando quanto de cada atividade é consumida por cada um deles. “Assim, a contabilidade por atividades tem a capacidade de relacionar os custos de uma atividade a um produto, processo ou serviço, utilizando-se dos direcionadores de custos” (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 60). No ABC os custos indiretos são atribuídos a um objeto de custo diretamente relacionado com a atividade que lhe deu origem de uma maneira mais lógica e não por simples rateio. Por direcionador de custo entende-se, conforme Nakagawa (2001), como uma transação que determina a quantidade de trabalho aplicada em determinada atividade e, por consequência, o seu custo. Cabe ressaltar que a implantação do método ABC é complexo porque mensura os custos em todo o processo de desenvolvimento do produto ou serviço. Contudo, o seu uso é justificado em organizações que têm grande volume de custos indiretos envolvidos no processo de produção ou prestação de serviço e oferecem uma variedade grande de produtos ou serviços, o que é o caso do setor público. O ABC relaciona os objetos de custo às atividades desenvolvidas por meio de direcionadores, o que denota um maior grau de acerto na alocação dos custos indiretos.

3 - Resultados e considerações

Sabe-se que o Poder Executivo Municipal é constituído por secretarias e que estes órgãos têm de executar os serviços específicos de suas pastas, conforme suas atribuições e especificidades. Como exemplos, apresentam-se dados da Secretaria de Saúde e da Secretaria de Educação do Município de Bento Gonçalves/RS, que se localiza na encosta superior nordeste do Rio Grande do Sul e possui população estimada em mais de 112 mil habitantes (IBGE, 2014) e, conforme sua estrutura administrativa, é constituído por mais de 20 órgãos (BENTO GONÇALVES, 2015).

No ano de 2014, o município executou mais de R\$ 313 milhões em despesas, sendo que desse total, pouco mais de R\$ 96,3 milhões foram gastos em saúde e 76 milhões em educação, o que representa, respectivamente, 30,77% e 24,28% em relação ao total do orçamento do município. Nesse sentido, cabe ainda considerar os investimentos realizados por algumas secretarias abordando, também, a “terceirização de pessoal”.

A tabela 1, a seguir, apresenta um comparativo de despesas executadas entre algumas secretarias municipais.

Tabela 1 – Comparativo de despesas executadas entre Secretarias

SECRETARIA	Despesas Totais Executadas		Despesas c/ locação - mão de obra	
	(R\$) milhões	% sobre total	(R\$) milhões	% sobre secretaria
Educação	76,0	24,26	8,7	11,45
Saúde	96,3	30,74	24,0	24,92
Administração	54,8	17,49	0,0	0,00
Meio Ambiente	16,2	5,17	4,6	28,40
Assistência Social	11,5	3,67	1,6	13,91
Obras	17,9	5,71	3,7	20,67
Mobilidade Urbana	8,0	2,55	0,5	6,25
Outras	32,6	10,41	0,0	0,00
TOTAL ORÇAMENTO	313,3	100,00		

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, 2014

Cabe ressaltar que a despesa executada pela Secretaria de Administração engloba o valor de R\$ 24,8 milhões gastos pelo Regime Próprio de Previdência Social – RPPS e, do restante da secretaria (R\$ 30 milhões), mais de R\$ 17,5 milhões foram desembolsados em obrigações patronais.

Com relação à Secretaria de Saúde, a análise dos dados refere-se à “terceirização” de profissionais médicos. Para isso, o município realizou procedimento licitatório para a contratação do serviço, conforme processo nº 2.558/2012, pregão presencial nº 46/2012, cujo objeto é a contratação de organização social para gestão de serviços de saúde (BENTO GONÇALVES, 2012).

A tabela 2 apresenta o custo de alguns profissionais médicos referentes ao processo supracitado:

Tabela 2 – Total de colaboradores por função

Função	n.	Custo Médio Mensal em 2012		Custo Médio Mensal em 2014	
		Salário Base – 40h (R\$)	Custo Médio Mensal (R\$)	Salário Base – 40h (R\$)	Custo Médio Mensal (R\$)
Clínico geral (20h)	15	16.701,02	125.257,67	19.350,79	145.130,93
ESF (20h)	16	18.421,45	147.371,62	21.344,18	170.753,44
Plantonista (20h)	30	18.421,45	276.321,78	21.344,18	320.162,70
Especialista (20h)	23	17.153,36	197.263,63	19.874,90	228.561,35
TOTAIS			746.214,70		864.608,42

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, Pregão Presencial 46/2012.

Destaca-se que do total do orçamento executado na Secretaria de Saúde em 2014, aproximadamente R\$ 24 milhões ocorreram em serviços de locação de mão de obra (terceirização de pessoal). Cabe esclarecer que há o cargo de médico no quadro de servidores efetivos do município. Conforme Lei Municipal nº 5.802, de 20 de maio de 2014, em dezembro de 2014, o vencimento básico ficou estabelecido, conforme a tabela 3:

Tabela 3 – Vencimento básico dos cargos de médico (20h)

PADRÃO	A	B	C	D	E	F
	0 – 5 Anos	6 – 10 Anos	11 – 15 Anos	16 – 20 Anos	21 – 25 Anos	26 – 30 Anos
SM6 (R\$)	3.018,56	3.320,41	3.471,34	3.622,27	3.773,20	3.924,13

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, Lei nº 5.802/2014.

Nesse contexto, verificou-se no orçamento do Município que em 2014 foram executados pouco mais de R\$ 17 milhões em remuneração, encargos e direitos dos servidores, sendo que desse valor, R\$ 15 milhões foram a título de vencimentos e vantagens fixas. Esses dados destacam-se, pois a secretaria gasta mais em terceirização de pessoal do que em pagamento de servidores efetivos. Percebe-se que mais de 24% do seu orçamento foi executado em locação de mão de obra, valor superior aos 17% gastos com servidores efetivos (BENTO GONÇALVES, 2015).

Após análise dos dados, verifica-se que a Secretaria de Saúde do Município de Bento Gonçalves está investindo elevada parcela dos seus recursos em contratações de profissionais, pagando valores muito elevados, ainda mais se comparados aos de seu quadro de pessoal.

Ressalta-se que, sobre os vencimentos da tabela 3 há de se considerar os valores com encargos, décimo terceiro salário e férias, diferentemente da tabela 1, visto que os valores contratados já contemplam todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias naquela tabela. Contudo, dada a considerável disparidade de valores entre as tabelas, o cálculo torna-se irrelevante ao propósito do presente estudo, tampouco a escolha de sistema e método de custeio.

Outro caso analisado está relacionado ao transporte escolar, que é de responsabilidade da Secretaria de Educação. Verificou-se que em 2014 o Município de Bento Gonçalves investiu quase R\$ 3 milhões na atividade de manutenção do transporte escolar. Desse total, quase 90% foi gasto com contratação de empresas para prestação desse serviço. São mais de 45 roteiros para fazer o transporte de alunos, tanto para escolas do município como do estado.

Cabe ressaltar que a União e o Estado do RS oferecem programas de apoio ao transporte escolar, para despesas de custeio. A União auxilia com o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNA-TE), que em 2014 transferiu, aproximadamente, R\$ 92 mil. O governo estadual auxilia com o Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar (PEATE), que transferiu em 2014, aproximadamente, R\$ 400 mil. Percebe-se que fica a cargo do município a grande parcela de recursos para que o transporte de alunos seja efetuado. Para executar o serviço, o Município é obrigado a recorrer às empresas privadas, pois não dispõe da quantidade suficiente de veículos para a prestação do serviço. Dessa forma, o Município realizou procedimento licitatório para a referida contratação, conforme processo nº 158/2014, pregão presencial nº 8/2014, cujo objeto é a “contratação de transporte de alunos” (BENTO GONÇALVES, 2014). Na tabela 4, a seguir, apresenta-se o valor contratado de 200 dias letivos, de dois roteiros desse processo, para o transporte de 27 alunos cada:

Tabela 4 – Custo do transporte contratado

Item/ Roteiro	Km p/ dia	Alunos Transp.	Valores (R\$)			
			Anual (200 dias)	Mensal (20 dias)	Diário	Custo p/ Km
42	8	27	47.000,00	4.700,00	235,00	29,38
43	8	27	47.000,00	4.700,00	235,00	29,38

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, 2014. Ata nº 4, Pregão Presencial 8/2014.

Destaca-se que o Município também possui veículo próprio, com o qual realiza o transporte de alunos para algumas escolas. Dessa forma, analisaram-se os custos de um veículo com capacidade para transportar 59 alunos, que faz um roteiro com distância e condições de tráfego semelhantes aos dois contratados. O ônibus foi adquirido no início de 2012 ao valor de R\$ 212 mil e para depreciá-lo utiliza-se o método de quotas constantes, estabelecendo-se 15 anos de vida útil, conforme exigência do edital do pregão para contratação do trans-

porte de alunos. Nas despesas de manutenção estão compreendidas todas as despesas de manutenção geral, como aquisição de peças e mão de obra e, também, despesas com seguro obrigatório, de responsabilidade civil etc. No salário do motorista estão incluídos todos os encargos trabalhistas e previdenciários que são determinados pela legislação. Ressalta-se que essas informações foram obtidas por meio de relatórios e planilhas de controle da Secretaria de Educação, bem como dos diários de bordo no quesito quilômetros rodados no ano.

A tabela 5, a seguir, foi elaborada tomando-se por base o custo histórico e aplicando-se o método de custeio direto.

Tabela 5 – Custo do transporte próprio

Descrição item de custo	Km p/ dia	Alunos Transp.	Valores (R\$)			
			Anual (200 dias)	Mensal (20 dias)	Diário	Custo p/ Km
Despesas c/ Manutenção	73	59	5.299,90	529,99	26,50	0,36
Combustíveis/Lubrificantes			15.541,00	1.541,00	77,71	1,06
Salário Motorista			46.469,76	4.646,98	232,35	3,18
Depreciação			14.140,40	1.414,04	70,70	0,97
Total			81.451,06	8.145,11	407,26	5,57

Fonte: Elaborado pelos autores.

As tabelas 4 e 5 mostram que o transporte contratado tem custo por quilômetro rodado cinco vezes superior ao transporte próprio. Contudo, vale ressaltar que não há condições de o Município prestar o serviço na sua totalidade, devido à grande quantidade de roteiros e deslocamentos necessários. Isso demandaria investimento e custo fixo muito elevados.

Entretanto, em alguns roteiros em que se têm o custo por quilômetro rodado muito alto, é cabível a prestação direta do serviço pelo Município. Nesse ponto, destaca-se o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) que possui um programa denominado

Caminho da Escola em que os municípios, por meio de convênio, podem adquirir os veículos a um custo de aquisição baixo. Também há linhas de crédito para aquisição de veículos pelo programa que são financiados com recursos do BNDES. Cabe salientar que, com o veículo próprio há a possibilidade de se fazer o transporte dos alunos para outras atividades além das aulas, como competições esportivas, eventos da semana da pátria, datas comemorativas, jogos escolares, tudo a um custo baixo. Ao contrário, se o município não possuísse o veículo, esses transportes deveriam ser contratados.

Esses exemplos servem para ilustrar como a apuração de custos, por mais simples que seja, pode auxiliar o gestor municipal na hora de decidir sobre a contratação de serviços ou sua prestação direta, por exemplo. Nesse sentido, a informação de custos tem papel fundamental nas decisões governamentais. É necessário aumentar o debate sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria do gasto no setor público e a consequente melhora na eficiência da prestação dos serviços públicos.

A apuração de custos no setor público é uma imposição muito antiga para a administração pública brasileira e necessária para os gestores, que podem e devem utilizá-la como subsídio para a tomada de decisão. A implantação de sistema de apuração de custos é um fator importante para o planejamento dos orçamentos previstos pela legislação e é a base para alcançar economicidade, eficiência e eficácia na gestão pública. Percebe-se que a informação de custos é útil, por exemplo, para decidir sobre comprar ou produzir, paralisar ou dar continuidade a determinado serviço, terceirizar ou realizar um serviço por meio próprio etc. Contudo, ainda parece faltar interesse dos gestores e capacidade técnica para os profissionais trabalharem a gestão de custos na administração pública, principalmente na esfera municipal.

Por fim, a implantação de sistema capaz de apurar os custos no serviço público municipal deve ocorrer de forma imediata, não somente porque deve ser cumprida a legislação, mais sim pela importante ferramenta de controle da gestão dos escassos recursos públicos na atualidade, bem como para demonstrar à sociedade de que forma os recursos

públicos estão sendo utilizados. Sugere-se, em complemento, o desenvolvimento de estudos voltados à busca de instrumentos capazes de medir a eficiência, seja por indicadores quantitativos ou qualitativos, da prestação do serviço público. Pode-se, inclusive, ampliar o tema discutindo a possível precarização do serviço colocado à disposição da população por meio da publicização dos serviços no setor público.

Referências

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 37-63, jan./mar.1999. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/issue/view/issue/63/71>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BENTO GONÇALVES. **Estrutura administrativa**. 2015. Disponível em: <<http://www.bentogoncalves.rs.gov.br/municipio/estrutura-administrativa>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Portal da Transparência. **Gastos diretos de governo**, 2014. Disponível em: <http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con_comparativodespesa.faces>. Acesso em: 02 mai. 2015.

_____. Portal da Transparência. **Gastos diretos por atividade**. Disponível em: <http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01011-001/con_gastodiretoporprojeto.faces>. Acesso em: 02 mai. 2015.

_____. **Pregão presencial nº 46/2012**. Processo nº 2.558/2012. Contratação de organização social. Disponível em: <http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con_licitacoes.faces?mun=OPTIbW7ye90=>>. Acesso em: 02 mai. 2015.

_____. **Pregão presencial nº 8/2014**. Processo nº 158/2014. Contratação de transporte de alunos. Disponível em: <http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con_licitacoes.faces?mun=OPTIbW7ye90=>>. Acesso em: 02 mai. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988.

_____. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, do Município e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 mai. 2000.

_____. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que trata a Lei nº 4.320/1964. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15.abr. 1999. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>> Acesso em: 27 mar. 2015

_____. Resolução CFC Nº 1.128/2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, 21 nov. 2008. Disponível em:< http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001128>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. Resolução CFC Nº 1.129/2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, 21 nov. 2008. Disponível em:< http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. Resolução CFC Nº 1.366/2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, 25 nov. 2011. Disponível em:< http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 02 fev. 2015.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE. **Estimativas de população**. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&cod-mun=430210&search=rio-grande-do-sul|bento-goncalves>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – FEA/USP, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Vitor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, FGV, Rio de Janeiro, RJ, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6949/5516>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

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

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, Mazayuki. **Custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e pesquisa em administração**. Florianópolis, 2009. **SEÇÃO III – Resumos dos Trabalhos de Conclusão de Cursos (TCCs) aprovados**

Resumos dos 90 TCCs que foram aprovados durante o curso,
organizados por ordem alfabética do autor