

Implantação de Sistema de Custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional

José Orcélio Nascimento (FECAP) - jorcelio@uol.com.br

LUIZ CARLOS SILVA (FECAP) - luizcks@uol.com.br

Marcus Vinicius Moreira Zittei (FURB /FECAP) - marcuszittei@zittei.com.br

José Carlos Melchior Arnosti (FECAP) - arnosti@pop.com.br

Leonardo Fabris Lugoboni (FECAP - USP) - leo_fabris@hotmail.com

Resumo:

O presente estudo objetivou analisar a oportunidade e receptividade da implantação de um sistema de custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional, atendendo assim a tendência atual da modernização da gestão e cumprimento da legislação no controle dos custos e gastos públicos. Utilização do sistema de apuração de custos como ferramenta de tomada de decisão, em razão da necessidade de ganho de eficiência nos gastos do setor público, visando a melhoria nos serviços ou bens produzidos e oferecidos à população. O estudo foi conduzido por pesquisa qualitativa com objetivo exploratório e os procedimentos utilizados foram a pesquisa documental e um questionário aplicado aos 10 maiores Conselhos de Fiscalização Profissional do Estado de São Paulo. Os resultados da pesquisa demonstram que há uma consciência quase que unânime no segmento de gestores dos Conselhos pesquisados, sobre a necessidade de modernização, controle e planejamento na gestão daqueles órgãos, e que um sistema de custos seria ferramenta importante nesta melhoria. Fica explícito pelos resultados obtidos na pesquisa que a implantação de um sistema de custos, conceitualmente, seria ferramenta importante no controle e modernização dos serviços dos Conselhos de Fiscalização Profissional pesquisados, mas na prática, constatamos a pouca aderência na efetividade da implantação.

Palavras-chave: *Apuração de custos. Tomada de Decisão. Cumprimento da Legislação*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Implantação de Sistema de Custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional

Resumo

O presente estudo objetivou analisar a oportunidade e receptividade da implantação de um sistema de custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional, atendendo assim a tendência atual da modernização da gestão e cumprimento da legislação no controle dos custos e gastos públicos. Utilização do sistema de apuração de custos como ferramenta de tomada de decisão, em razão da necessidade de ganho de eficiência nos gastos do setor público, visando a melhoria nos serviços ou bens produzidos e oferecidos à população. O estudo foi conduzido por pesquisa qualitativa com objetivo exploratório e os procedimentos utilizados foram a pesquisa documental e um questionário aplicado aos 10 maiores Conselhos de Fiscalização Profissional do Estado de São Paulo. Os resultados da pesquisa demonstram que há uma consciência quase que unânime no segmento de gestores dos Conselhos pesquisados, sobre a necessidade de modernização, controle e planejamento na gestão daqueles órgãos, e que um sistema de custos seria ferramenta importante nesta melhoria. Fica explícito pelos resultados obtidos na pesquisa que a implantação de um sistema de custos, conceitualmente, seria ferramenta importante no controle e modernização dos serviços dos Conselhos de Fiscalização Profissional pesquisados, mas na prática, constatamos a pouca aderência na efetividade da implantação.

Palavras-chave: Apuração de custos. Tomada de Decisão. Cumprimento da Legislação

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A economia mundial apresenta intensa concorrência entre os mercados, o que exige a melhoria contínua da eficiência dos processos, isto aplicado tanto ao setor privado quanto ao setor público.

É fundamental que o setor público, através de seus gestores, tenha maior controle e gerenciamento dos recursos utilizados. A necessidade de maior controle dos gastos públicos sugere a utilização de ferramentas mais eficientes de controle, sendo o sistema de custos uma delas.

A Administração Pública no Brasil seguiu a seguinte cronologia de regulamentação para a existência de um sistema de custos.

O artigo 99 a Lei nº 4.320/1964, estabelece que os serviços públicos industriais manterão contabilidade especial para determinação dos custos.

O Decreto Lei 200/1967, no artigo 79, determina que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

O § 3º da Lei nº 101/2000 (LRF) determina que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A LRF também atribui à LDO, no inciso I do art. 4º, a função de dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento.

A Lei nº 10.180/2001 – determina que o sistema de contabilidade deve evidenciar a informação de custos dos programas e das unidades de Administração.

A NBC T 16.11 trata do sistema de custos no setor público, propondo que a informação de custos deve ser gerada por sistema informatizado projetado especialmente para tal fim, respeitando as características peculiares relacionadas à universalidade na prestação do serviço e à obrigatoriedade de fornecimento.

O Acórdão nº 1078/ 2004 do Tribunal de Contas da União – TCU - Determinou a adoção de “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º)”.

Esta pesquisa tem com objetivo geral demonstra a necessidade da utilização do sistema de apuração de custos como ferramenta de tomada de decisão, em razão da necessidade de ganho de eficiência nos gastos do setor público, visando a melhoria nos serviços ou bens produzidos e oferecidos à população.

O objetivo específico deste é discutir a aplicação do sistema de custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional com o objetivo de encontrar padrões comuns de utilização do sistema que beneficie o controle e o acompanhamento das informações seguras para a administração das atividades e para as tomadas de decisão.

A implantação de custos no setor público, mais que uma necessidade técnica de controle, acompanhamento e modernização, decorrentes da evolução que ocorre na economia mundial, é uma obrigação legal. Faz-se necessário iniciarmos movimentos no sentido de desenvolvermos mecanismos comuns visando o aperfeiçoamento da gestão pública.

A questão de pesquisa a ser respondida é: **A implantação de um sistema de custos efetivamente ajuda e moderniza a administração dos serviços dos Conselhos de Fiscalização Profissional?**

Para responder esta questão de pesquisa foi realizada uma pesquisa nos 10 maiores Conselhos de Fiscalização Profissional do Estado de São Paulo, ou seja, CREMESP, CREA-SP, COREN-SP, CRC-SP, CRF-SP, CRECI-SP, CRO-SP, CRA-SP, CRP-SP e CRQ-SP.

A justificativa para escolha dos Conselhos Fiscalização do Estado de São Paulo deve-se ao fato destes conselhos possuírem o maior número de profissionais associados neste Estado da União.

2 Referencial Teórico

2.1 Sistema de Custo

Antes de apresentar a definição de sistemas de custos torna-se necessário definir o que é um sistema de informações contábeis.

Conforme Hurt (2014) sistema de informações contábeis é um conjunto de atividades inter-relacionadas, documentos e tecnologias destinados a coletar dados, processá-los e relatar informações para um grupo diversificado de tomadores de decisões internos e externos nas organizações.

O sistema de informações contábeis pode ser dividido em dois subsistemas principais: o sistema de informações de contabilidade financeira e o sistema de informações de gestão de custos (HANSEN; MOWEN, 2013).

O sistema de custo é o objeto de estudo desta pesquisa desta forma o sistema de informações de contabilidade financeira não será discutido neste artigo.

Segundo Martins (2010) o sistema de custos não é somente um conjunto de normas, fluxo, papéis e rotinas, mas um conjunto de pessoas; muitas vezes, entretanto, esquecemo-nos disso. Sistema de Custos não são exceções e dependem primordialmente de pessoas, não de números, papéis e rotinas. O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.

E ainda conforme Martins (2010) é comum vermos empresas adotarem sistemas de custos repentinamente, acreditando em resultados imediatos. Talvez acreditem que isso constitua uma panaceia e seja sua salvação.

A Administração Pública desenvolve suas atividades conforme determinações de normas, o seja, a legislação e o pessoal da administração pública em sua maioria foram aprovados por concurso público, ou seja, acredita-se que sejam capacitados a operar um sistema de custos.

Segundo Hansen e Mowen (2013) o sistema de informações de gestão de custos tem três objetivos amplos: 1- fornecer informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesses da gestão; 2 – fornecer informações para planejamento e controle e 3 – fornecer informações para tomadas de decisão.

Conforme Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010):

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria da performance de seus dirigentes. Além disso, as informações de custos, associadas aos benefícios das políticas públicas, deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária, sendo o orçamento o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços públicos planejados.

Os três objetivos de um sistema de custos definidos por Hansen e Mowen são reconhecidos no conjunto de informações gerenciais necessárias aos administradores públicos conforme Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães, ou seja, estas informações são: 1 - permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos, 2 - a base para a formulação da proposta orçamentária e 3 - informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões.

A implantação de um Sistema de Custos deve iniciar com formulários e rotinas simples, sendo aperfeiçoado no decorrer do tempo. O pessoal envolvido deve ser treinado permanentemente. Não se pode pretender um resultado imediato na implantação de um sistema de custos, conforme a determinação do Acórdão nº 1078/ 2004 do Tribunal de Contas da União – TCU.

2.2 NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

A Resolução CFC nº 1.366/11, em seu art. 1º aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. No Art. 2º estabelece que esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, exceto à Entidade que esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção.

NBC T 16.11 – 1 – Esta norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentando, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

3– O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objeto: a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; b) apoiar a avaliação e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

7 – O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.

10 – Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

12 – Os atributos da informação de custos são: a) relevância; b) utilidade; c) oportunidade; d) valor social; e) fidedignidade; f) especificidade; 8) comparabilidade; adaptabilidade; e i) granularidade.

A norma traz em seu bojo as regras de mensuração e evidenciação dos custos no setor público, os objetivos da administração no controle, no desempenho, na tomada de decisão e planejamento dos gastos públicos; quais entidades estão obrigadas à sua aplicação, além de determinar os principais atributos da informação de custos.

Segundo Leone (2000):

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Conforme Slomski (2013) o Subsistema de Informações de Custos é um dos sistemas de gestão pública ou de controle analítico que tem como função mensurar e reportar os custos dos serviços públicos.

Quanto as principais finalidades de um sistema de custos no setor público, Machado e Holanda (2012) questionam para que uma entidade precisa de um sistema de custos? Pode-se partir da distinção clássica que separa as finalidades nas grandes dimensões:

- (1) custos para gerenciamento e controle;
- (2) custos para decisão; e
- (3) custos para avaliação de estoques.

Do ponto de vista mais específico, pode-se elencar as principais finalidades:

- (a) a possibilidade de maior eficiência do processo alocativo;
- (b) maior eficiência operacional; e
- (c) fixação de preços públicos e taxas para os serviços desta natureza.

Outras finalidades podem ainda ser destacadas tais como subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados. O maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório.

As informações acumuladas em um sistema de custos são fundamentais para orientar os administradores na gestão das suas atividades e podem ser utilizadas para a tomada de

decisão o que é utilizado nas empresas e surge como uma nova alternativa para o setor público especificamente para as entidades que utilizam a Contabilidade Pública.

2.3 Custos para Tomada de Decisão

Com o advento da nova forma de usar Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial, passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões. (MARTINS, 2010).

O setor público brasileiro vem passando por modificações que exigem de seus gestores maior controle e melhor gerenciamento dos recursos disponíveis. O Sistema de Informação de Custos do Setor Público, imposição legal, é uma ferramenta de controle que vem auxiliar na tomada de decisão.

A tomada de decisão no setor público torna-se cada vez mais necessária devido a alta tributação dos contribuintes, o que torna difícil a criação de novos tributos e a qualidade do gasto público, ou seja, os serviços prestados pela Administração Pública atendem de maneira satisfatória a população.

Como exemplo da utilização de sistema de informação de custos no setor público, Machado e Holanda (2010) afirmam que o maior desafio do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade da qual ele faz parte.

Diferente do que já ocorre nas instituições privadas, no setor público a experiência com controle de custos é muito recente, pouco utilizada na gestão dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades e órgãos.

[...]. Pode-se dizer que a empresa tem Controle dos seus Custos e Despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios. [...]. Mas podemos concluir que um Sistema de Custos pode ser de grande importância para que se consiga obter Controle, desde que devidamente completado por fase de correção. Podemos até dizer que dispor de um bom sistema de custos é condição não suficiente, mas necessária. (MARTINS, 2010).

O controle de custo em qualquer instituição é ferramenta de gestão, cuja utilização não deva estar atrelada apenas às exigências legais, mais sim às exigências da administração da entidade. Dispor de um sistema de custos é necessário.

Conforme Machado e Holanda (2010)

Além disso, a melhor garantia do aperfeiçoamento do sistema de custos são o cálculo e a divulgação dos custos unitários dos bens e serviços entregues à população, pois eles forçarão os gestores envolvidos a analisar as informações, buscando, de um lado, corrigir as distorções de classificação e, de outro, tornar mais eficiente o uso dos recursos. Vale ressaltar que apurar custos deve ser um processo de contínuo aprendizado e aperfeiçoamento, a informação vai sendo gerada e quando usada e analisada funciona como *feedback*, retroalimentando todo o processo.

Hornigren, Datar e Foster (2004), afirmam que utilizamos administração de custos para descrever as abordagens e as atividades dos administradores voltadas para decisões de planejamento e controle de curto a longo prazo, que agregam valor aos clientes e reduzem os custos de produtos e serviços.

Conforme Machado e Holanda (2012) a informação de custos proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficientes, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico.

As decisões tomadas pelos administradores em melhorar seus produtos e serviços, mantendo seus custos sob controle são em geral baseadas em relatórios obtidos através do sistema de custos.

3 Metodologia

A natureza da pesquisa é qualitativa. De acordo com Martins e Theóphilo (2007): “A pesquisa qualitativa tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de medições.” Os autores argumentam que a pesquisa qualitativa é usada, por exemplo, quando não se dispõe de muitas informações sobre um assunto, ou quando se pretende conhecer o funcionamento de uma estrutura, desta forma não há o objetivo de comprovar evidências pré-estabelecidas; as reflexões sobre o tema surgirão ou se consolidarão durante a coleta e análise dos dados.

Collado, Lucio e Sampieri (2006) compartilham deste entendimento, argumentando que nos estudos qualitativos não há questões e hipóteses claramente definidas antes da pesquisa, elas poderão se desenvolver tanto antes, quanto no decorrer, ou posteriormente à fase de coleta e análise dos dados, pois a ênfase destes estudos não é a medição de variáveis, mas o entendimento de um fenômeno. Os autores explicam que o enfoque qualitativo contribui para refinar as questões de pesquisa, dando profundidade aos dados e enriquecendo a interpretação.

O objetivo desta pesquisa é exploratório. Conforme Severino (2007), “a pesquisa exploratória busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto”.

E ainda Cervo, Bervian e Silva (2007) definem que: A pesquisa exploratória não requer a elaboração de hipótese a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo.

Quanto aos procedimentos, o estudo foi conduzido pela pesquisa documental e aplicação de questionário.

Foi realizada a pesquisa documental, com a análise das páginas dos Conselhos de Fiscalização Profissionais selecionadas disponíveis na *internet*.

A modalidade mais comum de documento é a constituída por um texto escrito em papel, mas estão se tornando cada vez mais frequentes os documentos eletrônicos, disponíveis sob os mais diversos formatos. O conceito de documento, por sua vez, é bastante amplo, já que este pode ser constituído por qualquer objeto capaz de comprovar algum fato ou acontecimento. (GIL, 2010).

A pesquisa nos *sites* dos Conselhos selecionados ocorreu no período de 14/05/2014 a 18/05/2014.

Foi aplicado um questionário com cinco perguntas fechadas de múltipla no período de 29/05/2014 a 03/06/2014.

Questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. Em geral, o pesquisador envia o questionário ao informante, pelo correio ou por um portador; depois de preenchido, o pesquisado devolve-o do mesmo modo. Junto com o questionário deve-se enviar uma nota ou carta explicando a natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade [...] (LAKATOS; MARCONI, 2010).

As perguntas do questionário possuem as seguintes alternativas: 1) Discordo totalmente; 2) Discordo parcialmente; 3) Indiferente; 4) Concordo parcialmente e 5) Concordo totalmente.

4 Discussão dos Resultados

Foram acessados os sites dos Conselhos selecionados e não foram obtidas evidências divulgadas sobre a utilização de sistemas de custos.

Em seguida foi realizada pesquisa com encaminhamento do questionário abaixo para os dez Conselhos selecionados.

Tabela 1 – Custos nos Conselhos de Fiscalização

Questionário (Resultado em %)	1	2	3	4	5
1 – Um sistema de custos ajuda na gestão.				14%	86%
2 – O sistema de custos é ferramenta importante no planejamento financeiro.				29%	71%
3 – Um sistema de custo ajuda na modernização de controle dos gastos.				14%	86%
4 – Um sistema de custos melhora os serviços oferecidos à população.			43%	14%	43%
5 – Esse Conselho utiliza um sistema de custos para a gestão.	58%		14%	14%	14%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conceitos:

- 1) Discordo totalmente
- 2) Discordo parcialmente
- 3) Indiferente
- 4) Concordo parcialmente
- 5) Concordo totalmente

Dos dez questionários encaminhados, retornaram sete, perfazendo 70% da amostra proposta.

A questão de nº 1, que obteve os percentuais de respostas de: 14% Concordo parcialmente e 86% - Concordo totalmente, tinha como objetivo analisar o entendimento teórico (controle e tomada de decisão) e da legislação vigente, em confronto com a visão dos gestores dos Conselhos, no sentido se um sistema de custos de fato pode auxiliar na gestão. O resultado da pesquisa mostrou que a visão dos gestores é plenamente aderente à teoria e a legislação.

Conforme Machado e Holanda (2012) um sistema de custos possibilita que os gestores tornem mais eficiente o uso dos recursos

A questão de nº 2, que obteve os percentuais de respostas de: 29% Concordo parcialmente e 71% - Concordo totalmente, que visava apurar até que ponto um sistema de custos é ferramenta importante no planejamento financeiro na visão dos Conselhos. As respostas apontaram que um sistema de custos é ferramenta muito importante no planejamento como um todo, inclusive no financeiro.

Machado e Holanda (2012) afirmam que entre as finalidades de um sistema de custos destacam-se, subsidiar o processo de planejamento e orçamentação.

A questão de nº 3, que obteve os percentuais de respostas de: 14% - Concordo parcialmente e 86% - Concordo totalmente, que objetivava entender qual a importância de um

sistema de custos na modernização do controle de gastos dos Conselhos, registrou um resultado que vem de encontro com a legislação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que traz em seu bojo a necessidade de modernização e efetivo controle dos gastos públicos.

A questão de nº 4, que obteve os percentuais de respostas de: 43% - Indiferente, 14% - Concordo parcialmente e 43% Concordo totalmente, procurava entender até que ponto um sistema de custos pode interferir nos serviços prestados pelos Conselhos aos seus registrados e à sociedade em geral, na visão dos gestores daqueles Órgãos. Observa-se que na visão dos gestores dos Conselhos, um sistema de custos pouco interfere nos serviços prestados, diferente do que ocorre com outros órgãos de governo.

A questão de nº 5, que obteve os percentuais de respostas de: 58% - Discordo totalmente, 14% Indiferente, 14% Concordo parcialmente e 14% Concordo totalmente, visava constatar qual o nível de aderência pelos Conselhos em implantar um sistema de custo para a sua gestão, em atendimento aos preceitos teóricos e à legislação, ou seja, 72% dos que responderam a pesquisa não possuem um sistema de custos implantado.

Os resultados alcançados demonstram que este segmento, diferente do que ocorre na iniciativa privada, a utilização de um sistema de custos ainda esta em seu início.

5 Conclusão

O presente estudo objetivou analisar a oportunidade e receptividade da implantação de um sistema de custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional, atendendo assim a tendência atual da modernização da gestão e cumprimento da legislação no controle dos custos e gastos públicos.

Os resultados da pesquisa demonstram que há uma consciência quase que unanime no segmento de gestores dos Conselhos pesquisados, sobre a necessidade de modernização, controle e planejamento na gestão daqueles órgãos, e que um sistema de custos seria ferramenta importante nesta melhoria.

Por outro lado fica bastante evidente que a adoção de um sistema de custos, neste segmento, é ainda pouco expressiva, 72% dos que responderam a pesquisa não possuem um sistema de custos implantado.

Fica explicito pelos resultados obtidos na pesquisa que a implantação de um sistema de custos, conceitualmente, seria ferramenta importante no controle e modernização dos serviços dos Conselhos de Fiscalização Profissional pesquisados, mas na prática, constatamos a pouca aderência na efetividade da implantação.

Este estudo, exploratório, apenas abre caminho para outras investigações, recomenda-se a realização de pesquisa no âmbito de outros órgãos da administração pública para melhor evidenciar se adoção de um sistema de custos melhora a gestão dos serviços oferecidos à população e ajuda efetivamente no controle dos gastos do governo.

Referências

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. **Lei nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. **Lei nº 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **ACORDAO N.º 1078/2004**. Disponível em: <[HTTP://CONTAS.TCU.GOV.BR/PORTALTEXTUAL/MOSTRADOCUMENTO?QN=2&DOC=2&DPP=20&P=0](http://CONTAS.TCU.GOV.BR/PORTALTEXTUAL/MOSTRADOCUMENTO?QN=2&DOC=2&DPP=20&P=0)>. Acesso em: 07. jun. 2014.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista; SAMPIERI, Roberto Hernández. **Metodologia de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – sistema de custos do setor público. Disponível em <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366> Acesso em: 30 de maio. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Tradução da 3. ed. norte-americana por Robert Brian Taylor. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

HOLANDA, Victor B.; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. (Org.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HURT, Robert L. **Sistema de informações contábeis: Conceitos básicos e temas atuais**. Tradução da 3. ed. norte-americana por Rodrigo Dubal. Porto Alegre: AMGH, 2014.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos: contém critério do Custeio ABC**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 44, n. 4, p. 791-820, Julho-Agosto, 2010.

MACHADO, Nelson; Holanda, Victor Branco de. Custos no Setor Público: diretrizes, modelo conceitual e processo de implantação (a partir da experiência do Governo Federal). In: MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de; RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS; Marcleide (Org.). **GBRSP Gestão Baseada em resultado no setor público**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 245-267.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)**. 3. ed. São Paulo: Atlas 2013.