

Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos -ACP

Silvia Luiza ALMEIDA CORREIA (UFS e D. Pedro II) - slacorreia@hotmail.com

Dionei Souza Lessa (UFS/FDPII) - dioneilessa@hotmail.com

Mamadu Lamarana Bari (FDPII) - eh-pp@hotmail.com

João Alves Carvalho Filho (UFS) - jc_carvalho_7@hotmail.com

Sergio Henrique da Conceicao (UNEB) - shconceicao@uneb.br

Resumo:

Este artigo tem como objetivo evidenciar o sistema de apuração de custos públicos - ACP, com base na experiência do Estado da Bahia, tendo como foco a verificação da sua implantação, limitações, perspectivas futuras e os benefícios proporcionados aos gestores públicos. A metodologia adotada para a elaboração deste trabalho no primeiro momento apoiou-se em fonte secundária baseada na pesquisa exploratória por meio da revisão bibliográfica. Este procedimento subsidiou sobremaneira as condições para a fundamentação teórica. Além disso, recorreu-se a documentos internos sobre o sistema de custos do Estado da Bahia disponibilizados na internet. No segundo momento decidiu-se pela realização de entrevista a com um gestor do sistema ACP, lotado na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - SEFAZ, com objetivo de coletar dados e informações que subsidiaram o embasamento deste trabalho. Portanto, o trabalho desenvolvido objetiva oferecer ao leitor uma compreensão sobre a realidade prática, bem como, mostrar como funciona o sistema de apuração de custos - ACP no Estado da Bahia.

Palavras-chave: *Gestão de custos públicos, ACP, Sistema de custos públicos*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos -ACP

Resumo

Este artigo tem como objetivo evidenciar o sistema de apuração de custos públicos - ACP, com base na experiência do Estado da Bahia, tendo como foco a verificação da sua implantação, limitações, perspectivas futuras e os benefícios proporcionados aos gestores públicos. A metodologia adotada para a elaboração deste trabalho no primeiro momento apoiou-se em fonte secundária baseada na pesquisa exploratória por meio da revisão bibliográfica. Este procedimento subsidiou sobremaneira as condições para a fundamentação teórica. Além disso, recorreu-se a documentos internos sobre o sistema de custos do Estado da Bahia disponibilizados na internet. No segundo momento decidiu-se pela realização de entrevista a com um gestor do sistema ACP, lotado na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - SEFAZ, com objetivo de coletar dados e informações que subsidiaram o embasamento deste trabalho. Portanto, o trabalho desenvolvido objetiva oferecer ao leitor uma compreensão sobre a realidade prática, bem como, mostrar como funciona o sistema de apuração de custos - ACP no Estado da Bahia.

Palavras – chave: Gestão de custos públicos, ACP, Sistema de custos públicos.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

O modelo de gestão gerencial da Administração Pública brasileira atualmente é decorrente de constantes transformações ao qual o mundo vivencia, sejam respaldadas nas questões ideológicas e de globalização, ou nos fatores de ordem geográfica, demográfica e tecnológica. Esta última culminou com a modernização da Administração Pública. Dado aos avanços implementados tais como o encurtamento das distâncias e o dinamismo dos processos tecnológicos. Este sistema de procedimentos proporciona uma dimensão maior e mais dinâmica a estrutura administrativa.

Neste contexto, o Estado tem se voltado para a busca de um melhor desempenho da máquina administrativa, utilizando-se de instrumentos inovadores, que avaliem constantemente os resultados obtidos nos programas de governo. Assim, a gestão de custo aparece como ferramenta indispensável na construção do conhecimento, controle e acompanhamento dos processos e procedimentos administrativos, além de ser um instrumento que estimula a produtividade, a eficiência e a eficácia no serviço público, possibilitando a avaliação do desempenho dos gestores e da entidade governamental.

Na verdade, o que se observa é que o discurso oficial, ao longo do tempo, já revela a necessidade de um instrumento de custos voltado para área pública como forma de tornar o Estado mais ágil, eficiente e competente para atingir suas metas. Apesar das discussões enfatizarem na sua maioria a Lei Complementar 101 de 2000, conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, sendo ela a precursora do sistema de custos público. Atualmente, em cumprimento as exigências para a convergência das normas Internacionais de Contabilidade editadas para o setor público se tornam imperativo a incorporação do subsistema de custos como parte integrante da Contabilidade Pública, o qual registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, ofertados à sociedade pela entidade pública. Este tipo de procedimento não somente ajuda na demonstração do resultado econômico do ente, mas também evidencia maior transparência de suas ações.

Depreende-se, portanto, que a implantação de sistemas de custos não atende apenas aos imperativos da modernização e da eficiência da gestão, mas também a uma exigência da

própria legislação vigente. A ênfase nesta perspectiva é de que a Administração Pública deve se modernizar e adequar os seus sistemas de informações para que possa proporcionar a economicidade e eficácia na tomada de decisões, que venham melhorar a qualidade no serviço público com vista ao atendimento do bem-estar geral da população.

Como o objetivo do setor público não é a obtenção de lucros, Pereira e Silva (2004) destacam que, “a busca pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de forma a atender o maior número de “clientes””. Neste sentido para realizar-se uma Administração Pública voltada para resultados, o perfil dos gestores e os sistemas de informações devem estar alinhados com esta orientação, e estes sistemas devem poder contar com uma informação gerencial mais refinada. Deste modo, o sistema de custos surge como um instrumento necessário para atuar como coadjuvante das mudanças governamentais, viabilizando mecanismos que possibilitem à máquina administrativa atingir suas metas traçadas nas ações do governo, de forma eficiente, econômica e eficaz. Esta ferramenta, no entanto, tem sido pouco investigada, tanto por técnicos quanto por estudiosos. Os estudos existentes, encontrados em artigos de cunho científico, apontam para a necessidade e importância de um sistema de custos para a administração pública. Num primeiro ensaio a obra dos professores Mauss e Souza, desenvolve um estudo no sentido de propor um modelo de sistema de apuração e análise de custo que atenda a todos os órgãos da administração pública (MAUSS e SOUZA, 2008).

Neste sentido, este artigo tem como objetivo evidenciar o sistema de apuração de custos público – ACP, com base na experiência do Estado da Bahia, tendo como foco a verificação da sua implantação, implementação, limitação, perspectivas futuras e os benefícios proporcionados aos gestores públicos.

A metodologia adotada para a elaboração deste trabalho no primeiro momento apoiou-se em fonte secundária baseada na pesquisa exploratória por meio da revisão bibliográfica. Este procedimento subsidiou sobremaneira condições para a fundamentação teórica. Além disso, recorreu-se a documentos internos sobre o sistema de custos do Estado da Bahia disponibilizados na internet. No segundo momento decidiu-se pela realização de entrevista a qual foi realizada com o gestor do sistema ACP, um funcionário da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ com o objetivo de coletar dados e informações que subsidiem o embasamento do presente artigo.

Este trabalho, portanto, oferece ao leitor e ao pesquisador uma compreensão sobre a realidade prática de como funciona o sistema de custo em um estado brasileiro. A gestão de custos na administração pública ainda é um assunto a ser bastante discutido e estudado; pois está longe de se chegar a um consenso a respeito de que método usar. Porém, a exigência legal em vigor e o movimento das práticas instaladas em realidades concretas, revelam a discussão como imprescindível e urgente.

2 A Necessidade da Gestão de Custos na Administração Pública

Ao discorrer sobre a gestão de custos públicos três pontos devem ser evidenciados à legislação que dispõe sobre a necessidade do sistema de custos para a avaliação e o acompanhamento da gestão financeira, orçamentária e patrimonial; o entendimento que esta gestão deve atender aos imperativos da modernização e da eficiência; a eficácia da gestão na busca de avaliar o desempenho dos gestores e da gestão; e, finalmente, a cultura instalada na Administração Pública.

Conforme exposto anteriormente o controle de custos na administração pública está previsto no artigo 85, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, para os serviços industriais explorados pelo Estado. O Decreto-lei 200, de 1967, estende esta exigência para todo o setor

governamental. Todavia, neste período não houve avanço significativo nesta área; A Emenda Constitucional n. 19, de 4-6-98, inseriu o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da Administração Pública, previstos no caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Mais recente o assunto é retomado pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Nesse sentido, o § 3º do art. 50 da referida Lei, estabelece que “a Administração Pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Recentemente foi publicada a Resolução CFC nº 1.129/08 que aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, nesta norma cria-se o subsistema de custos para a contabilidade pública, que deverá subsidiar o resultado econômico da gestão. Assim, até o ano de 2012 a Administração Pública estadual deverá ter seu sistema de custos implantado para atender as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP.

Entretanto, nota-se que, não obstante as normas contábeis criadas, não há uma preocupação para com os dispositivos legais, apesar da legislação ter-se direcionado para a obrigatoriedade das informações de custos na administração pública brasileira. Conforme aponta Slomski (2009), “o tema custos e resultado econômico em entidades públicas têm apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicabilidade na prática no serviço público”. Analisando a utilidade dos custos sobre as despesas, ao comentar o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, Mileski (2000), informa que “o conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício”. O que se verifica na prática é que no Brasil, os gestores não utilizam informações de custos para a tomada de decisões no dia a dia, conforme aponta (MAUSS; SOUZA, 2008).

Neste contexto, poucos estudos vêm sendo realizados na tentativa de se buscar metodologias de custos que atendam a gestão pública, na realidade há que se conhecer mais sobre os custos públicos. A administração já tem consciência de que é necessário ampliar a eficiência do gasto, melhorando os resultados das ações de governo.

A tomada de decisão de um administrador, em relação ao gerenciamento dos gastos públicos, não pode mais prescindir de informações sobre os custos de produtos, processos, ações ou programas de governo. Precisa-se que as sistemáticas de custos sejam observadas nos contratos, programas, projetos, ou atividade, bem como, os sistemas de custos, tanto na administração direta quanto indireta, de modo a indicar o custo de produtos e de atividades desenvolvidas.

A idéia de implementação de um sistema de custos nas entidades governamentais, também é defendida por Silva (1999), quando demonstra que “a contabilidade governamental na forma como está estruturada ela trata apenas dos custos globais pelo enfoque da responsabilidade financeira sem valer-se de qualquer padrão de unidade física que permita a efetiva avaliação de gestão”.

Segundo Silva (2007), atualmente na gestão pública há uma busca constante de sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração de custos dos serviços prestados. Para o autor outra mudança apontada é a tendência das entidades públicas utilizarem informações gerenciais nas tomadas de decisões internas na sua administração.

Na utilização de informações gerenciais Silva (1999), coloca que, a administração pública “deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”. Partindo desta premissa, o sistema de custos deve propiciar maior eficiência na gestão econômica e no controle do patrimônio público, gerando informações que orientem os procedimentos visando alcançar o seu objetivo, ou seja, a evidenciação ou transparência na informação. Leone (2000) considera que a contabilidade de custos produz

informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia.

No entanto, Figueiredo e Nóbrega (2001), lembram que “é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira. Não há, por exemplo, o controle sobre o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo do atendimento em um hospital”. Afirma ainda que estas informações são fundamentais para o planejamento municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados a população, além de que a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços.

O setor público tem necessidade de um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão (LIMA; CASTRO, 2003).

Segundo Alonso (1999), “em decorrência de não haver um sistema de custo vigente na administração o governo e a sociedade não sabem quanto custam os serviços públicos, não sendo possível a mensuração da eficiência da administração pública. Pois a eficiência é a relação entre os resultados e os custos de obtê-los. O que se faz atualmente é promover ações que melhorem o desempenho das organizações do governo sem indicadores de custo, valendo-se para isso do feeling dos gerentes e administradores”.

Slomski (2009) defende a apuração de custos na administração pública pela necessidade dos gestores conhecerem os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou comprar produtos e serviços, de produzir ou terceirizar e/ou privatizar serviço.

O que equivale dizer que um sistema de custos possibilita a transparência dos serviços realizados e de quanto se gastou pelos mesmos. Neste sentido é fundamental estabelecer um sistema de custos que atenda ao setor público e permita aos gestores identificar: a) o custo dos bens ou serviços; b) a quantidade física dos serviços entregues; c) a apropriação a projetos e atividades; d) a apropriação ao resultado do exercício; ou e) a incorporação ao ativo permanente da entidade quando se trate de investimento. O sistema de custo pode ainda auxiliar os administradores a demonstrar para os cidadãos a correlação entre custos – volume de atividades e resultados – e, conseqüentemente, permitir conhecer quantos reais cada contribuinte recolheu ao tesouro em comparação com o valor em reais dos serviços que recebeu do ente público (SILVA, 1999).

A Administração Pública tem como função precípua a prestação de serviços (educação, saúde, segurança, etc.), logo, o principal custo é o salário, considerado como custo direto, sendo que os custos indiretos são de difícil alocação a um determinado centro de custos, devido à complexidade dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005). Complementarmente, o setor público caracteriza-se por serviços prestados, pelo desenvolvimento e sinergia de processos internos de trabalho, muitas vezes não percebidos pelo consumidor destes serviços. Ao se vislumbrar o controle de custos no setor governamental, a abordagem deve ser cuidadosa, uma vez que, segundo Silva (2004):

A ênfase brasileira é no controle das despesas em nível agregado, voltado para fins macroeconômicos. Logo, quando surge a necessidade de corte de gastos, é comum que ele atinja de modo uniforme, atividades que possuem importância desigual do ponto de vista dos usuários. Se o governo aplica um corte linear, por exemplo, em despesas com serviços de terceiros, sem ter conhecimento do grau de dependência que as atividades que geram valor para o usuário possuem em relação àqueles gastos, é mais provável que as atividades mais sensíveis a eles sejam as mais prejudicadas.

Sob esta ótica o gestor público, muitas vezes por ter um desconhecimento de como os custos estão distribuídos pelas atividades, acaba por prejudicar algumas atividades que são de extrema importância social, mas que sob o ponto de vista técnico administrativo não possuem

distinção de outras atividades com caráter menos essencial. Esta falta de visão do sistema público como um todo, interagindo com a sociedade, pode provocar uma tomada de decisão ótima do ponto de vista macroeconômico, mas que não atende aos princípios de gestão eficiente dos recursos públicos, quando vistos pelos beneficiários fins dos serviços oferecidos (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

A utilização dos conceitos de custo pelas organizações governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a conseqüente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle.

Observa-se que no setor público todos os gastos são registrados como despesa: orçamentárias ou extra-orçamentárias. O mesmo não ocorre no setor privado, onde só são registrados como custos os gastos direto ou indiretamente relacionados com a produção, estes ativados, sendo que os demais gastos são contabilizados como despesa indo para o Resultado do Exercício.

As despesas nos mostram como o governo financia os recursos que usa ou que potencialmente poderá utilizar. São despesas os gastos com pessoal, material de consumo, etc., enquanto os custos nos mostram como o governo financia seus resultados. São custos os gastos de manutenção de um aluno na escola pública, gasto com uma consulta médica por paciente nos hospitais públicos etc. (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

De forma geral pode-se considerar despesa como o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo. Enquanto o custo é o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto), consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou processo).

Assim Slomski (2003), ensina que:[...] quando a Administração Pública compra material de consumo (recurso), são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor nas contas: 1) Despesa com material de consumo (despesa) e 2) Estoque de material de consumo (ativo). Partindo desse princípio, Slomski (2003), conceitua custo como “todo o sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços”.

A despesa só é contabilizada como custo no momento em que alguma unidade faz a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. A contabilização do gasto como custo requer a apropriação deste a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade).

Após a identificação das despesas e custos pelas organizações governamentais é importante a discussão sobre implantação de um sistema de custos, pois este deve ser voltado para as características individuais de cada entidade. Segundo Martins (2003), quando afirma que o uso de pacotes pré-moldados pode não resultar no sucesso pretendido e “o que um vizinho necessita em termos de informações não é necessariamente o mesmo o que o outro precisa”, completa seu raciocínio dizendo “o fato de um sistema estar funcionando satisfatoriamente com um concorrente não implica que ele tenha sucesso no outro, já que o grau de sofisticação em termos de estrutura administrativa, qualidade de pessoal e educação pode ser diferente”. Assim, surgem problemas para serem identificados e corrigidos: a estrutura administrativa de uma pequena prefeitura, a qualidade de seu pessoal, a educação e cultura já instalada são variáveis fundamentais que devem ser levadas em consideração na implantação de um sistema de custos.

Outro aspecto importante levantado é sobre a necessidade da institucionalização de práticas organizacionais para o comprometimento de resultados e de recursos empregados nos programas e projetos. Tendo em vista as experiências nacionais e internacionais pode-se constatar que a apuração e divulgação dos indicadores de resultado e custos apóiem a necessidade dessas mudanças organizacionais (ALONSO, 1999).

Assim, os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações que desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional. Porém, estes não vêm sendo apurados no serviço Público, por razões culturais e em parte econômico-institucionais. O fundamental no serviço público é o cumprimento do princípio da legalidade. Não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços (ALONSO, 1999).

3 O Sistemas de Custeio ABC (*Activity- Based Costing*) e o Custeio por Absorção na Administração Pública

Ao tratar de sistema de custo na administração pública, faz-se necessário discutir quais os métodos de custeio a ser utilizado. Para Slomski (2009), “qualquer sistema de custeio pode ser empregado na administração pública”, este comenta que até o momento, o assunto mereceu poucos estudos. Acrescenta ainda que “os Métodos de Custeio por Absorção, Variável ou Direto, Baseado na Atividade e o Padrão podem ser utilizados com sucesso pelas entidades públicas para medição de desempenho dos gestores públicos e seus colaboradores.”

O sistema de custo é uma ferramenta que mostra com clareza e transparência os custos das atividades e produtos que consomem os recursos da organização para seus dirigentes.

Segundo Nakagawa (1994),

Conceitualmente, o ABC é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC.

Para Martins (2008), o Custeio Baseado em Atividades, é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos. Comungando da mesma opinião Alonso (1999), a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários e aos auditores a avaliação da eficiência dos serviços prestados. Para isso, sugere a utilização do método de custeio por atividade – ABC, como forma de fugir dos problemas derivados dos rateios tradicionais, potencializados pelos elevados custos fixos e indiretos do setor público.

Segundo Ching (1997) citado por Santos (2002), o custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como devem ser gerenciados pelos gerentes. Afirma ainda que no custeamento baseado em atividades, existe uma relação de causa (fato gerador) /efeito (atividade) /custo (recurso). Corroborando com esta opinião Nakagawa (1994), enfatiza que o objetivo do ABC é

“rastrear” as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Segundo o mesmo autor, busca-se através desta análise das atividades planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado.”

Guerreiro (2002), citado por Reis, Ribeiro e Slomski (2005), afirma que o custeio baseado em atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e de que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Para operacionalizar a aplicação de um sistema de custeio baseado em atividades, deve-se estabelecer a relação entre as atividades e os produtos, utilizando-se do conceito de direcionadores de custos.

A atividade é definida por Martins (2008), como “[...] uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composto por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas inter-relacionadas”. Este ainda enfatiza que a atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, com a ordem de prioridade a seguir:

- a) Alocação direta: deve ser feita quando for possível a identificação de itens de custos com determinada atividade;
- b) Rastreamento: uma alocação com base na identificação da relação causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. A relação causa-efeito é determinada por direcionadores. Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos;
- c) Rateio: somente será utilizado pelo ABC quando não for possível a alocação direta e o rastreamento (MARTINS, 2008).

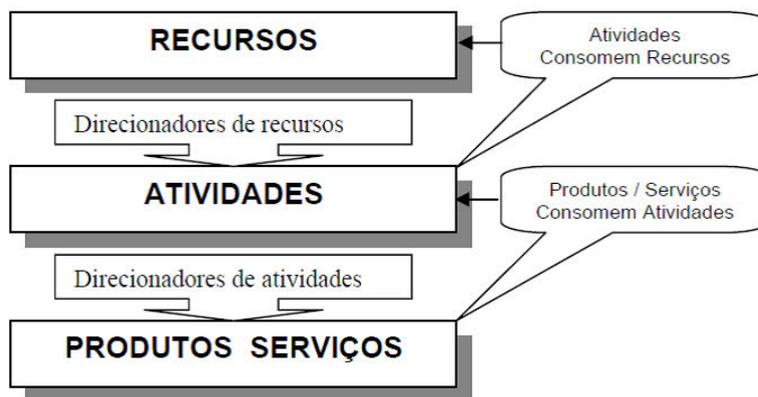
Existem dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, também chamados de “direcionadores de recursos” e os de segundo estágio, chamados de “direcionadores de atividades”. Os direcionadores de recursos identificam de que maneira as atividades consomem recursos. Exemplo: número de empregados, área ocupada, tempo de mão-de-obra (hora-homem), tempo de máquinas (hora-máquina), etc. Já os direcionadores de atividades identificam de que maneira os produtos e serviços consomem atividades. Exemplo: o número de inspeções feitas nas diferentes linhas de produto define a proporção em que a atividade de inspecionar a produção foi consumida pelos produtos (NAKAGAWA, 1994).

Sendo assim, Slomski (2003), define que para as atividades governamentais os “direcionadores de recursos que são as diretrizes orçamentárias, determinadas pela Lei do mesmo nome. Os direcionadores de atividades são fatores que determinam a ocorrência de uma atividade”. Afirmar ainda que no método de custeio (ABC) não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública.

Observa-se que os direcionadores de custos seriam os responsáveis pela maior exatidão do sistema, e pela maior utilização dos resultados para auxílio à decisão. O que se espera é a eficiência do processo decisório, e eficácia deste processo. Desta forma, quando não estiver sendo desenvolvida nenhuma atividade, como na ocorrência de capacidade ociosa, estes custos não podem ser agregados aos produtos, pois não produzem valor agregado ao beneficiário final dos serviços ou produtos (HANSEN; MOWEN, 2001).

A seleção adequada destes direcionadores, bem como sua avaliação freqüente, são fundamentais na implementação e controle do Sistema ABC. Se os direcionadores de custos não forem apropriados, considerando toda uma gama de características envolvidas, o sistema não trará os resultados esperados.

A metodologia ABC é composta por três dimensões principais: os recursos, as atividades e os objetos de custos (KAPLAN; COOPER, 1998). Os objetos de custos para serem oferecidos, demandam a execução de atividades que necessitam dos recursos envolvidos em todos os gastos decorrentes da gestão e operação do negócio.



Fonte: Slomski (2005).

Esse processo de análise das atividades contribui para visualizar as origens dos custos e pode servir de ferramenta para tomada de ações pelos gestores para redução dos custos.

Entretanto para a administração implantar o custeio baseada em atividades é necessário conhecer bem as operações da empresa, para que possa haver uma interação eficiente entre os processos de custeio, e que haja compreensão pelos demais setores envolvidos quanto à importância, no longo prazo, das mudanças a serem implementadas, para que ocorra a diminuição da resistência cultural comum a todo processo de mudança (MAHER, 2001). O fato é que da implementação de um sistema de custeio ABC, pode ser propiciado um maior conhecimento dos processos de trabalho governamental, permitindo “*accountability*” e economicidade na esfera pública.

O Custeio ABC - *Activity Based Costing*, foi empregado no sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP, do Estado da Bahia, conforme será apresentado, o qual objetivo avaliar os custos por unidade, ações, produtos e serviços, além de apoiar a construção de indicadores de desempenho, porém com a premissa de minimizar ao máximo os rateios. A utilização de dados existentes em bases de dados corporativas estaduais é amplamente empregada, admitindo-se também a integração com dados periféricos, de uso interno das diversas unidades. Algumas regras tiveram que ser estabelecidas, de forma a superar limitações ou características da contabilidade pública estadual. Nesta base, para melhor entendimento sobre a aplicabilidade de ACP e de sua eficácia na administração pública do Estado da Bahia, agrega-se a este trabalho um estudo de caso.

Antes de abordar a parte prática do trabalho, surge a necessidade de discutir um pouco o custeio por Absorção, já que mudanças foram implantadas no ACP, onde inclui a metodologia deste.

Para Koliver (2000), o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. Noutras palavras, resulta na apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), custeio por absorção “é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação”. Lopes de Sá (1990), afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”.

Assim, o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos;

- a distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. Essa separação é importante por que: as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período;

- somente os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. É o único aceito pelo Imposto de Renda e pela Auditoria Externa, por atender aos seguintes princípios contábeis: Princípio da Realização da Receita: Ocorre a realização da receita quando da transferência do bem vendido para terceiros; Princípio da Confrontação: As despesas devem ser reconhecidas à medida que são realizadas as receitas que ajudam a gerar (direta ou indiretamente); Princípio da Competência: As despesas e receitas devem ser reconhecidas nos períodos a que competirem, ou seja, no período em que ocorrer o seu fato gerador.

Para a apuração do custeio por absorção deve-se seguir o seguinte esquema básico:

- ✓ Separação de custos e despesas;
- ✓ Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período;
- ✓ Apuração do custo da produção acabada;
- ✓ Apuração do custo dos produtos vendidos;
- ✓ Apuração dos resultados

O custeio por Absorção significa a apropriação aos produtos fabricados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer sejam de comportamentos fixo ou variável.

O método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os “rateios” dos chamados custos fixos, que, apesar de apresentarem lógica, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

4 Um Estudo de Caso: a Apropriação de Custos Pública, no Estado da Bahia

A gestão dos custos públicos no governo do Estado da Bahia foi introduzida em 2001 quando deu início o projeto de custos denominado ACP, sendo instituído pelo Decreto Estadual nº 8.444/03, de 07 de fevereiro de 2003, em obediência à Lei Complementar nº101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e na perspectiva de possibilitar a avaliação dos custos do Estado em suas diversas unidades administrativas, ações, produtos e serviços; subsidiar na construção de indicadores de desempenho da administração pública e às demandas específicas dos diversos gestores.

Como foi concebido o projeto?

Optou-se por desenvolver um projeto piloto, para apropriação de custos, nas Secretarias da Fazenda, Administração e Planejamento e, posteriormente ser estendido para as demais Secretarias do Estado. Para tanto, foi constituído um Comitê Central no 2º semestre de 2001 para concepção do sistema em sua visão macro, liderado pela Secretaria da Fazenda, com as participações de Administração e Planejamento. Assim foi instituído um comitê com três Comitês Setoriais, um para cada Secretaria, equipes de trabalho das próprias secretárias e uma consultoria externa foi contratada para a concepção, modelagem e implantação desse sistema e reportando-se ao Comitê Central.

As seguintes etapas foram realizadas na consecução desse projeto que durou um ano:

- Definir as unidades funcionais ou de custo para efeitos de apuração e controle dos custos;
- Definir os itens de custos relevantes para controle nas unidades funcionais relacionando com a classificação funcional programática;
- Conceituar e descrever as contas contábeis – consiste em agrupar as contas contábeis de gastos em categorias de controle de natureza afim, quando necessário e descrever o que consiste cada categoria de controle;
- Identificar a base de informações (internas ou externas às Secretarias) dos itens de custos junto aos responsáveis das áreas funcionais. Existiam controles para todos

os itens de custo, porém com predominância de soluções “domésticas” e das formas manuais. Nessa etapa, buscou-se integrar e padronizar os sistemas existentes – os chamados “sistemas periféricos”, que irão alimentar o sistema de custo; criar novos sistemas em substituição aos controles manuais e soluções domésticas;

- Desenvolver o software do sistema de custos – consiste inicialmente em implementar adequações necessárias e/ou criar sistemas auxiliares ao sistema de custo para apropriar todas as informações referentes aos itens de custos às diversas Unidades Funcionais. Em seguida, o pessoal da Tecnologia de Informação inicia a modelagem desse software e realiza pré-testes de lógica;
- Montar modelo de relacionamento (em 2 dimensões) das Unidades funcionais ou de custo versus Itens de custos;
- Teste e homologação do sistema de custos - sistema de custos rodando e atendendo os objetivos inicialmente traçados no modelo de 2 dimensões;
- Identificar macro atividades das unidades funcionais (fins e meio) e seus respectivos direcionadores de custos;
- Montar modelo de relacionamento (em 3 dimensões) das Unidades Funcionais versus Itens de Custos versus Atividades - com isso, será permitido aos gestores saberem quanto, quem, o que e como está se gastando em cada unidade funcional;
- Teste e homologação do sistema de custos no modelo de 3 dimensões. (COSTA; FILHO, 2002).

Sendo assim, O ACP foi idealizado com centros de custos baseando-se na estrutura funcional de cada secretaria, propondo o método de custeio ABC para alocar despesas às diversas atividades desenvolvidas pelos órgãos governamentais, tendo como objetivo: atender às exigências da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme à alínea “e” do artigo 4º e ao artigo 50; possibilitar a avaliação dos custos do Estado em suas diversas unidades administrativas, ações, produtos e serviços; subsidiar na construção de indicadores de desempenho da administração pública e às demandas específicas dos diversos gestores.

O que é o sistema ACP?

O sistema de apropriação de custos públicos se constitui em um mecanismo de apuração de custos no âmbito da administração pública, objetivando a economia, a eliminação de desperdícios, o controle e, dessa maneira, a melhoria da qualidade do gasto público (SEFAZ, 2010).

A Apropriação de Custos Públicos é um sistema gerencial, integrado aos sistemas corporativos do Estado, tendo por finalidade proporcionar aos gestores públicos informações relevantes sobre os custos envolvidos na prestação dos principais produtos e serviços ofertados pelo Governo do Estado à coletividade. O projeto de implantação do ACP contempla todos os órgãos da Administração Direta do Estado da Bahia.

Este sistema tem como premissa básica responder a três perguntas: o que se gasta, quem gasta e como se gasta? Para responder a essas perguntas, existem conceitos desenhados no ACP que fazem relação com os conceitos da contabilidade pública. Uma visão do ACP pode ser vista na figura 1 abaixo.

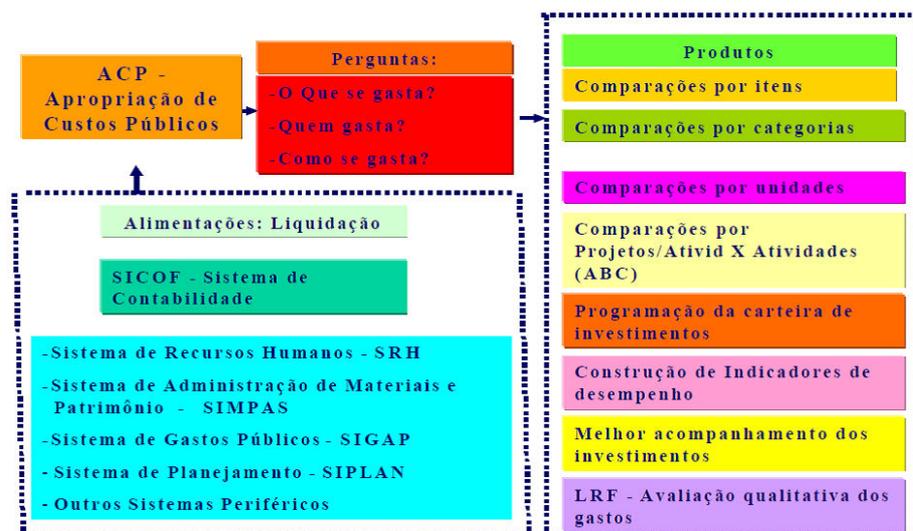


Figura 1. Visão geral do sistema de custos (COSTA; FILHO, 2002).

O que se gasta é identificado no item de custo, aquele que representa consumo de recurso, refere-se ao subelemento de despesa identificado na Contabilidade Pública (quando do empenho da despesa). Assim o item de custo, é identificável na base de dados, através, de quatro vetores ou coordenadas: a) código do subelemento (extraído do SICOF - Sistema de Informações Contábeis e Financeiras); b) código unidade de custo (extraído do SIRH - Sistema de Recursos Humanos); c) código do Projeto/Atividade (extraído do SIPLAN - Sistema de Planejamento) e d) ano e mês de referência.

Porém, criou-se no ACP a figura da Categoria de Custos, abrigando os diversos sub elementos de despesa, neste sentido os itens de custo são agregados segundo a semelhança da despesa, por categoria. Foram criadas nove categorias: administrativo, material permanente, deslocamentos, publicidade, informática, recursos humanos, locações, transporte e material de consumo. Para ilustração, na categoria administrativa, os itens de custo seriam limpeza e conservação, segurança, energia, água e correios

Quem gasta?

As unidades gestoras e orçamentárias, identificadas como Unidade funcional ou de custo – são unidades que acumulam gastos, cujo objetivo é medir o custo de todas as Unidades formalmente previstas no Regimento interno de cada secretaria. O ACP pretende conferir a cada Unidade a feição de centros de responsabilidade. Pode ter vários níveis, conforme definidos por cada Secretaria para efeitos de controle. Assim, uma exemplificação na Secretaria da Fazenda poderia ser: Secretaria (1º nível), Superintendência (2º nível), Diretoria (3º nível), Gerencia (4º nível), Inspetoria (5º nível) e Posto fiscal (6º nível).

Como se gasta?

Os custos por atividades - guarda relação com projeto e atividade na contabilidade publica. Sob a ótica do serviço publico, projeto difere da atividade quanto à sua continuidade ao longo do tempo para alcançar um objetivo, mas na essência ambos se referem à ação concreta da Administração Pública no desempenho de suas funções. (COSTA; FILHO, 2002).

Sob ótica do custeio baseado em atividade, atividades dizem respeito às ações necessárias para a consecução de um processo e objetivam responder a seguinte pergunta: “O que as pessoas fazem numa organização? Elas fazem atividades que consomem recursos para produzir um *output*” (CHING, 2006).

Custo por atividades visa responder **como os recursos são gastos**. Assim, o custo de merenda escolar seria a soma das seguintes atividades: aquisição dos gêneros da merenda escolar; distribuição de gêneros da merenda escolar; preparo da merenda escolar e distribuição da merenda escolar.

Uma regra mantida na elaboração do ACP foi de não ratear despesas entre unidades de custo. Se uma despesa não puder ser apropriada às unidades, será alocada na unidade responsável pela mesma, seja pela gestão do contrato, seja pelo seu pagamento. O objetivo é a responsabilização direta pela despesa para que cada unidade tenha responsabilidade pelo seu controle. Assim, por exemplo, as despesas com aluguel e condomínio de uma determinada unidade seriam apropriadas na categoria de custo locações na unidade de custo da chefia ou supervisão daquela unidade e jamais rateada entre as unidades de custo subordinadas àquela chefia. Na figura 2 pode-se visualizar o modelo de custos de 3 dimensões, mostrando o relacionamento de itens de custo versus unidades de custo versus atividades.

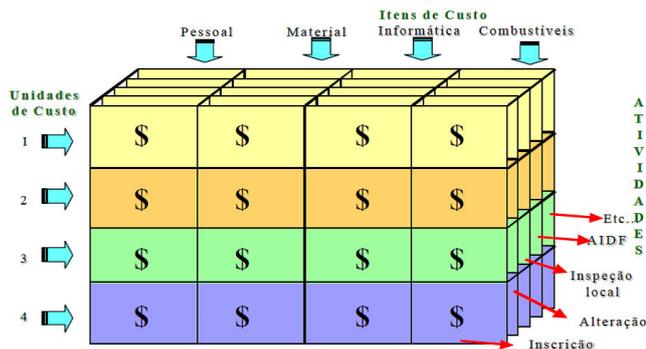


Figura 3 – Matriz de custos de 3 dimensões (COSTA; FILHO, 2002).

A captura dos custos é feita diariamente pelas liquidações ocorridas na Contabilidade Pública submetendo os dados a um “banco de regras de apropriação” pré-definidas pelo responsável do setor. Após esse procedimento, o sistema confronta a liquidação com uma determinada lista de parâmetros, que identificam o elemento de despesa, o sub-elemento, o projeto ou atividade, etc. Procedendo-se assim à departamentalização do gasto, capturando dados inclusive de outros sistemas (COSTA; FILHO, 2002).

O ACP foi desenvolvido em plataforma *web* (*internet*) para proporcionar fácil acesso aos usuários nos mais diversos níveis da Administração e está integrado com os demais sistemas corporativos do Estado, tais como SICOF, SIRH, SIMPAS (Sistemas de compras públicas), para carga de informações.

Uma segunda característica do ACP é que o mesmo está sendo desenvolvido com base em dois métodos já consagrados pelos principais autores na área de gestão de custos: a departamentalização dos custos e o custeio pelo método ABC.

A departamentalização dos custos significa realocar, na base de dados do ACP, as informações relativas aos gastos executados pelas unidades funcionais, que hoje já se encontram controlados pela contabilidade pública, mas concentradas nas Unidades Gestoras.

Em entrevista realizada junto a SEFAZ/SAF/COPAF ao auditor fiscal Itamar Araujo Gomes Junior, foi relatado que em 2005, o Estado da Bahia através do diagnóstico de desempenho realizado pelos gestores do sistema ACP, até então, integrado apenas ao SICOF (Sistema Integrado de Contabilidade e Financeiro), verificou a necessidade de alterações em seus parâmetros, uma vez que não havia integração com sistemas gerenciais que pudesse dinamizar a informação e rastrear uma gama maior de dados que viesse a favorecer o gestor a tomar decisões mais seguras e tempestivas. Neste sentido, foram integrados novos sistemas SIRH, SIMPAS, BR/CTF, SIAP e SIMOV, estes enviando automaticamente informações para o ACP, eliminando registros manuais os quais não estimulavam seus participantes no processo de integração da informação.

Com a integração dos sistemas e o compartilhamento das informações houve a necessidade da utilização da metodologia da apuração de custos pelo método de custeio por absorção, buscando evidenciar a formação dos custos dos macros serviços nas Secretarias, a exemplo do serviço realizado pela Secretaria da Fazenda: quanto custa a atividade de arrecadação de ICMS. Nesta ótica, houve a substituição do custeio ABC, devido a sua

complexidade de alimentação de dados pelo custeio por Absorção, conforme salientado, pelo Gestor do ACP-BA.

Quais as limitações vivenciadas na implementação do ACP?

- Culturalmente o foco da contabilidade pública reside no cumprimento do orçamento e não no gerenciamento do patrimônio, essa cultura dificulta a visão gerencial no processo de integração da informação. O que fica evidenciado quando da observação do lançamento contábil das despesas, que nem sempre coincide com a ocorrência do fato gerado. No caso do ACP a despesa só será registrada na sua liquidação;
- A falta de capacitação no trato da Contabilidade de Custos pelos integrantes das unidades, apesar de atualmente já ter 300 servidores capacitados pelo ACP. Falta de estudos aprofundados na área de gestão de custos na área pública;
- Excesso de trabalho manual para apropriação dos custos gerando falta de estímulo;
- A falta de modelos pré-existentes que possam servir de comparações, para a mensuração do desempenho da gestão.

Atualmente, todas as secretarias do Estado da Bahia encontram-se conectadas ao ACP em estágios diferentes de avanços sejam por treinamento e a influencia do perfil de cada gestor setorial, entre outros. Como revela a evolução do SAC, SESAB onde se apresenta como as unidades de maiores desenvolvimento na utilização das informações geradas via ACP.

Quais os resultados obtidos com a implantação?

- Melhoria na integração das informações entre as unidades gestoras;
- Tempestividade da informação para a tomada de decisão;
- Controle das ações e avaliação dos resultados esperados por unidade.

Quais são as perspectivas para o futuro?

Foi validada pela área gestora do ACP o detalhamento de requisitos da versão 8.0.0 que contempla a visão de custos por data de competência, como alternativa à visão pela data da liquidação. Esta nova versão deverá ser desenvolvida através de consultas DW (Data Warehouse), com o objetivo de melhorar também a performance de acesso às consultas do ACP.

5 Considerações Finais

O modelo de gestão gerencial da Administração Pública brasileira é decorrente de mudanças constantes acompanhando as transformações vivenciadas no mundo global, dadas as complexidades econômicas e financeiras que sustentam as necessidades financiamento de muitos países incluindo o nosso. Portanto, há necessidade de atualização constante observando as legislações e procedimentos práticos no mundo financeiro, conforme as regulamentações de que são alvos em muitos países.

Nesta base, a modernização da Administração Pública passa pela adoção de um sistema de procedimentos contábeis que permita o acompanhamento dos gastos com base na Lei das Responsabilidades Fiscais. Dessa forma o sistema ACP proporcionara uma dimensão maior e mais dinâmica à estrutura administrativa.

Com base neste contexto o Estado tem se voltado para a busca de um melhor desempenho da máquina administrativa, utilizando-se de instrumentos inovadores, que avaliem constantemente os resultados obtidos nos programas de governo. Assim, a gestão de custo surge como ferramenta indispensável na busca de um melhor conhecimento, controle e acompanhamento dos processos e procedimentos administrativos, além de ser um instrumento que estimula a produtividade, a eficiência e a eficácia no serviço público, possibilitando a avaliação do desempenho dos gestores e da entidade governamental.

Atualmente, em cumprimento as exigências para a convergência das normas Internacionais de Contabilidade editadas para o setor público se tornam imperativo a incorporação do subsistema de custos como parte integrante da Contabilidade Pública, o qual registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Este tipo de procedimento não somente ajuda na demonstração do resultado econômico do ente, mas também evidencia maior transparência de suas ações.

A experiência relatada pelo ACP no Estado da Bahia traz a tona à complexidade na apuração de custos de uma máquina pública e, que o desenvolvimento de um modelo eficiente vai demandar uma junção de teoria e prática na busca de um melhor encaixe na realidade da unidade gestora e nos parâmetros determinados pelo mercado na busca da economicidade, eficiência e eficácia colaborando desta forma para a melhoria da qualidade das ações que irão beneficiar a sociedade.

Depreende-se, portanto, que a implantação de sistemas de custos não atende apenas aos imperativos da modernização e da eficiência da gestão, mas também a uma exigência da própria da legislação vigente, a LRF. A ênfase nesta perspectiva é de que a Administração Pública deve se modernizar e adequar os seus sistemas de informações para que possa proporcionar a economicidade e eficácia na tomada de decisões de políticas públicas que venham melhorar a qualidade no serviço público com vista ao atendimento do bem-estar geral da população.

Referências

ALONSO, Marcos. **Custos no Serviço Público**. In. Revista do Serviço Público. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. V. 1, n.1 (nov 1937) – Ano 50, n. 1 (Jan-Mar/1999). Brasília: ENAP, 1999. p. 37 a 54.

BRASIL, Constituição da República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**/organização Anne Joyce Angher – 12. ed. – São Paulo: Rideel, 2006. – (Coleção de leis Rideel. Série compacta).

_____. Lei 4320/64, de 17 de março de 1964 – **Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BAHIA. **Cartilha para Utilização pelos Gestores**, Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/administração/cartilha_acp.pdf>. Acesso em: 02 ago.2010.

COSTA, José Andrade; FILHO, Carlos Ramos de Miranda. **Apropriação de custos públicos: Metodologia e projeto**. SEFAZ-BA SAF. Salvador. 2002. Disponível em: <http://sistemas.sefaz.ba.gov.br/acp>. Acesso em: 18 jul. 2010.

CHING, H.Y. **Contabilidade Gerencial** – novas práticas contábeis para gestão de negócios. Editora Pearson. S Paulo: 2006.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Gestão Fiscal Responsável** – Simples Municipal - Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal

- Perguntas e Respostas. Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. BNDES. Brasília, 2001.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- KAPLAN, R. & R. Cooper. **Custo e Desempenho**, São Paulo: Futura, 1998.
- KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. [S. I.: s.n.], 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518p.
- LIMA, Diana V. de; CASTRO, Róbison G. de. **Contabilidade Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 265 p.
- LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 370 p.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001. 905 p.
- MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008. 207 p.
- MILESKI, Hélio Saul. **Gestão Fiscal Responsável**, Brasília: BNDES, 2000.
- NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividade**. São Paulo: Atlas, 1994. (não tenho esse livro)
- _____. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas 1993.
- OLIVEIRA, Antonio de; TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. **Análise do Sistema de Contabilidade Pública como Suporte ao Controle do Ciclo Orçamentário dos Municípios da Região Metropolitana de Curitiba/Pr**. 2006, Disponível em: <http://www.economia.aedb.br/.../939_Artigo.htm>. Acesso em: 19 jul.2010.
- PEREIRA, Jerônimo RT, SILVA, Alcione C. da. **A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público**. In Anais.. X Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, 2003.
- REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005.
- SANTOS, Edemir Manoel dos Santos. **O uso da contabilidade por atividades nas universidades: modelo conceitual de um sistema de custeio**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC - n. 136, jul/ago. 2002.
- SILVA, Cláudio C. E. **Contabilidade de Custos na Administração Pública: Desafios**. In **Anais**. I Encontro de Administração Pública e Governança. Rio de Janeiro, 2004.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org.). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.
- SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília – DF, Ano XXVIII, n. 119, set/out 1999. p. 36-48.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 469 p.
- _____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.