

# **Gestão de Custos na Administração: Metodologia de Custeio Baseado em Atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT**

**Ezequiel Nunes Pacheco** (UNEMAT) - ezequielnunes6@hotmail.com

## **Resumo:**

*O objetivo desta pesquisa é analisar a gestão dos custos e implantação do sistema de custos na Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT. O tema se torna relevante devido à necessidade de as organizações públicas, que prestam serviços à sociedade. A análise dos resultados aponta a existência de limitações que consiste na falta de conhecimento e informações sobre o assunto por parte dos gestores e servidores envolvidos no processo; aspectos culturais para gestão de custos no setor público; resistência à mudança por parte de alguns servidores por achar que haverá aumento de trabalho sem a nomeação de novos servidores para atender a demanda e ainda algumas questões internas como a falta de recursos*

*humanos, ausência de um sistema de informações e de um modelo para gestão dos custos, além disso, os dados provenientes de controles patrimoniais internos são ineficazes para geração de informações de custos. Conclui-se que existem limitações que podem ser trabalhadas internamente e resolvidas, mas existem outras que dependerá de tempo, pois envolvem questões culturais que devem ser trabalhadas nas unidades para diminuição da resistência a mudança, principalmente se for para benefício da sociedade e fica proposto o método de custeio baseado em atividades (ABC). Esta pesquisa se caracteriza como qualitativa descritiva e teve como fonte de pesquisa a análise documental e a pesquisa campo tendo como instrumento de coleta de dados a aplicação de questionário contendo perguntas abertas e fechadas.*

**Palavras-chave:** *Administração Pública ,Gestão de Custos, Método de custeio Baseado em Atividades.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Gestão de Custos na Administração: Metodologia de Custeio Baseado em Atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT**

### **Resumo**

O objetivo desta pesquisa é analisar a gestão dos custos e implantação do sistema de custos na Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT. O tema se torna relevante devido à necessidade de as organizações públicas, que prestam serviços à sociedade. A análise dos resultados aponta a existência de limitações que consiste na falta de conhecimento e informações sobre o assunto por parte dos gestores e servidores envolvidos no processo; aspectos culturais para gestão de custos no setor público; resistência à mudança por parte de alguns servidores por achar que haverá aumento de trabalho sem a nomeação de novos servidores para atender a demanda e ainda algumas questões internas como a falta de recursos humanos, ausência de um sistema de informações e de um modelo para gestão dos custos, além disso, os dados provenientes de controles patrimoniais internos são ineficazes para geração de informações de custos. Conclui-se que existem limitações que podem ser trabalhadas internamente e resolvidas, mas existem outras que dependerá de tempo, pois envolvem questões culturais que devem ser trabalhadas nas unidades para diminuição da resistência a mudança, principalmente se for para benefício da sociedade e fica proposto o método de custeio baseado em atividades (ABC). Esta pesquisa se caracteriza como qualitativa descritiva e teve como fonte de pesquisa a análise documental e a pesquisa campo tendo como instrumento de coleta de dados a aplicação de questionário contendo perguntas abertas e fechadas.

**Palavras-chave:** Administração Pública ,Gestão de Custos, Método de custeio Baseado em Atividades.

Área Temática: **Custos aplicados ao setor público** - Metodologias de custeio desenvolvidas e/ou adaptadas às necessidades do setor público.

### **1. INTRODUÇÃO**

A preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado os gestores a buscar ferramentas para tentar mensurar os custos de maneira adequada. A fragilidade das informações apresentadas pelas demonstrações contábeis não permitem avaliar de forma concreta os resultados dos projetos, das atividades e a consequente eficiência na gestão dos recursos. Para suprir esta deficiência, a contabilidade, por meio da aplicação das metodologias de custos, poderá auxiliar os gestores demonstrando os custos e benefícios de cada projeto e atividade desenvolvidos.

Na administração pública, os gestores ainda não têm a sua disposição informações de possíveis alternativas e resultados na hora de tomar decisões e, apresentam ainda muitas dificuldades de analisar os benefícios ou prejuízos que esta poderá trazer para administração, pois não dispõem de mecanismo que identifique e os auxiliem a tomar a melhor decisão no que refere aos custos da organização.

As informações geradas pela apuração e controle de custos poderão ser utilizadas como um instrumento gerencial, que servirá de auxílio aos gestores no processo de tomada de decisões e, os gestores públicos poderão fazê-la com base em informações que identificam o estado em que se encontra a organização, ou seja, precisa ser feito um acompanhamento

detalhado durante a execução dos custos nos diversos setores para que o gestor possa ter a visão ampla dos custos e tomar a melhor decisão. A economicidade na administração pública está diretamente ligada às informações sobre os custos, pois serão úteis aos gestores para tomar decisão seguindo a realidade da organização.

A gestão de custos poderá trazer melhor eficiência nos serviços prestados pelo Estado, pois quando se tem informações sobre o que é o gasto, onde e com o que se está gastando, poderá sobrar mais recursos para serem investidos em outras atividades ou melhorar a qualidade dos serviços já prestados. Para que seja demonstrado o real valor dos serviços públicos, colocados à disposição dos cidadãos, é necessário que as organizações públicas deem atenção à gestão de custos.

Portanto, frente às questões levantadas, a proposta desta pesquisa é buscar informações sobre as limitações encontradas pelos gestores para gestão dos custos e implantação de sistema de custos e, ainda propor um modelo de gestão de custos para Universidade do Estado de Mato Grosso em atendimento a NBCT 16.11, Norma Brasileira de Contabilidade Técnica, editada pela Resolução CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011, publicada no Diário Oficial da União em 02 de dezembro de 2011.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A gestão dos custos já existe há muito tempo nas empresas privadas, mas com as mudanças que vem acontecendo no ambiente econômico mundial, tem levado a administração pública a buscar prestar os serviços públicos de maneira eficiente com qualidade. Isso só será possível se o gestor tiver a sua disposição um sistema de informação eficiente sobre os custos, uma vez que realizar esses cortes de custos, não cometer erros que poderão afetar a qualidade dos serviços, cortando os gastos das atividades essenciais e deixando os gastos supérfluos.

Segundo Robles Jr. e Bonelli (2005), os custos da qualidade também podem ser entendidos como investimentos de recursos em produtos ou serviços, com o objetivo de atribuir características de diferenciação e satisfazer plenamente ao cliente (neste caso o cidadão/usuário dos serviços públicos). Os investimentos em programas e projetos direcionados para a melhoria da qualidade da gestão pública são sempre realizados com a justificativa de uma expectativa de retorno na qualidade do serviço público percebida pelo cidadão, assim como na economia dos custos operacionais pela melhoria da eficiência organizacional.

Alonso (1999), afirma que o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para uma alocação eficiente de recursos e o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Para provar esta realidade, Alonso (1999) apresenta uma série de questões para as quais não se tem, atualmente, resposta na administração, como: “Quanto custa uma aula?”, “Quanto custa determinado serviço de saúde?”, “Quanto custam às auditorias governamentais?”, “Quais atividades agregam valor aos processos de trabalho governamentais?”, e “Qual o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas?”.

Segundo Alonso (1999), se não há medida de custos não se pode medir a eficiência, pois esta se define como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los. Entende, ainda, que “Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência”. E que esta falta de indicadores de desempenho é por si só forte indicação de ineficiência do governo.

Para Leone (2000), a metodologia referente à apropriação de custos visando aquisição de materiais, serviços prestados ou contratados pela administração para sua manutenção, limitava-se ao nível formal de cálculos e registros. Para que a organização possa ter informações sobre os seus custos, a primeira atitude a ser tomada é fazer um estudo detalhado

objetivo de identificar todas as atividades executadas ou em execução e ter bem definido que tipo de informação de custo precisa, mas para isso, a administração pública deve ter um plano de contas, capaz de fornecer a informação detalhadamente, e determinar a unidade de custos, para que os problemas sejam resolvidos na unidade onde o custo do serviço está inserido.

O estudo aprofundado dos custos dentro da administração pública trará grande contribuição para a elaboração do PPA, LDO e LOA, servindo também para que se tenha embasamento de estudos de viabilidade econômica de investimentos entre outras inúmeras vantagens, pois essas informações dos custos poderá ser um instrumento de auxílio aos gestores que terão mais uma ferramenta para tomar a melhor decisão beneficiando assim toda a população.

A obrigatoriedade da implantação de um Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP, está prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBC T 16.11. Cabe referir que esta obrigatoriedade, inicialmente está condicionada a uma responsabilidade técnica profissional, a ser observada pelos profissionais responsáveis pela contabilidade do ente público. Espera-se que a LQF seja aprovada no Congresso Nacional, para que a implantação do SICSP se torne obrigatório, tanto pela norma legal como pela norma contábil.

A estrutura na NBC T 16.11, está estruturada com todos os requisitos e conceitos a serem observados na concepção e implantação do SICSP. Resumidamente, os pontos mais relevantes da minuta da referida norma podem ser sintetizados nos seguintes itens:

- \* Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação de subsistema de custos no setor público instituído na NBCT 16.2 e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP, que se destina ao registro, processamento e evidenciação dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

- \* Os principais objetos de custos serão formados a partir de informações levantadas dos subsistemas orçamentário e patrimonial;

- \* O SICSP estará apoiado em três elementos, ou seja: sistema de acumulação; sistema de custeio; e, método de custeio;

- \* O Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos devendo estar associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado, sendo que os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; e, pleno;

- \* Apresentação das definições gerais, características e atributos da informação de custos;

- \* Aspectos a serem evidenciados sobre as informações de custos;

- \* Adoção do regime de competência e definição de critérios para determinação das cotas de distribuição de custos indiretos;

- \* Avaliação das variações da capacidade produtiva e integração com os demais sistemas organizacionais;

- \* O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual, respeitando assim as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos; e

- \* A análise, avaliação e verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

O objetivo principal do controle de custos nas unidades públicas é de servir de embasamento para tomadas de decisões dos seus gestores, e, de informar aos cidadãos quais

os custos dos serviços prestados por meio do pagamento de seus tributos, Mauss e Souza (2008) enumeram três funções primordiais:

[...] Embasar as tomadas de decisões diárias que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para avaliação do desempenho e posterior controle das atividades; Oferecer um feedback dos resultados dos gestores para um novo planejamento; Informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência) (MAUSS E SOUZA, 2008, p. 19).

Segundo o autor, essas funções favorecem a administração pública realizar um trabalho transparente. O desenvolvimento e a implementação de um sistema de informação de custos propiciará inúmeros benefícios para a administração pública, contribuindo para alocação de recursos e ampliando os mecanismos de controle da sociedade sobre a atuação governamental.

## **2.1 Método de custeio baseado em atividades (ABC) aplicado ao setor público**

O método de Custeio Baseado em Atividades que tem a abreviatura (ABC) vinda do inglês Activity Based Costing é um método que considera como custos de produção de um bem ou serviço todos os custos e despesas. Este método classifica os custos por atividades considerando todos os recursos necessários para produção dos bens ou serviços. Segundo Horngren (2000) o método de custeio ABC se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custo, onde uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito. O ABC é um sistema de acumulação de custos a ser utilizado para fins gerenciais, de modo a facilitar a análise estratégica dos custos, e não para fins contábeis como a elaboração de balanços e demonstrações de resultados.

Para Nakagawa (2001) o sistema de custos ABC é “um novo método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços”; Nakagawa (2001) complementa ainda que o objetivo do ABC é “facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes”.

“O custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos”(Martins, 2006). Pode-se notar que o ABC visa demonstrar a quantidade, a eficiência e a eficácia dos recursos que são empregados nas atividades formadores dos produtos ou serviços.

O método de Custeio ABC é amplamente defendido como o método mais acertado a ser utilizado na gestão pública. Segundo Mauss e Souza (2008) “a adoção do ABC no serviço público encontra justificativa nos comentários de diversos autores, como Duarte (2002), Cruz (1997), Slomski (2003), Ribeiro Filho (1997), Nunes (1995) e BNDES (2000)”.

Mauss e Souza (2008) afirmam que:

[...] O serviço público possui características em sua estrutura operacional considerada apropriada para a implementação do ABC, como, por exemplo: níveis relevantes de gastos indiretos, *mix* diversificado de serviços prestados, tomadores de serviços com características diversificadas (MAUSS E SOUZA, 2008, p. 56).

Vale ressaltar ainda a afirmativa de Mauss e Souza (2008) apud Slomski que:

[...] O ABC é um dos métodos que mais se ajustam às entidades públicas de administração direta, pois é hábito nessas instituições a definição de atividades, já que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades, mesmo que essas atividades do orçamento programa sejam distintas das atividades do método ABC. Nesse caso, atividade é toda a ação permanente de governo; e projetos são ações com limitação no tempo. Já no ABC, atividade é toda ação que consome recursos, seja no orçamento, projetos ou atividades (MAUSS E SOUZA, 2008, p. 57).

Conforme descreve Mauss e Souza (2008) o custeio ABC é realizado sobre as atividades e, posteriormente para os produtos, utilizando-se dos direcionadores de custos.

Como o custeio é realizado através da identificação e relação dos custos indiretos com as atividades, deve-se entender o que é uma atividade para assim identificá-las. A atividade descreve a maneira como a organização utiliza seu tempo e seus recursos para atingir seus objetivos, é definida por Mauss e Souza apud Nakagawa (2008) como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente tendo como objetivo a produção de produtos e serviços”.

Identificada às atividades, posteriormente é necessário buscar determinar quanto de cada atividade foi dedicada a cada produto ou serviço. Nesse sentido, Mauss e Souza apud Milne (2008) afirmam que “a base do ABC está no fato de se apurar como as atividades consomem recursos e como elas foram consumidas pelos produtos”.

Para relacionar os custos numa atividade e um produto ou serviço, são utilizados os direcionadores de custos. Pode-se entender direcionador de custos segundo Mauss e Souza (2008) como “um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos e é classificado como direcionador de custos de recursos e em direcionador de custos de atividades”.

Enfim, pode-se entender a sistemática do custeio ABC, conforme Mauss e Souza (2008), primeiramente os custos indiretos são alocados através dos direcionadores de custos de recursos as atividades, o segundo passo é através dos direcionadores de custos das atividades, alocar os custos das atividades aos produtos ou serviços.

Para Alonso citado por Machado (2002), 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. Outra opinião sobre a utilização do método ABC é feita por Afonso (2000), onde defende o desenvolvimento de um sistema de informação usando o método ABC, pois a alocação dos custos com base nas atividades representa um avanço na distribuição dos custos e busca de melhoria do desempenho, pois utiliza conceitos modernos, como direcionador de custos e a análise do processo do negócio. Afonso ainda afirma que a contabilidade de custos se aplica corretamente ao serviço público, por ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho e cumprimento da missão do Estado, de proporcionar melhores condições de vida para a sociedade.

### **3. METODOLOGIA**

O propósito da pesquisa coaduna com o que refere Gil (2008), o qual propugna que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Portanto, a classificação desta pesquisa é descritiva, pois visa apenas relatar os fenômenos ocorridos, sem manipular os dados estudados.

Para a obtenção das evidências, foram utilizadas duas técnicas de coleta de dados. Inicialmente, para avaliar a existência de ferramentas para gestão de custos, utilizou da pesquisa documental. As evidências foram buscadas nas páginas web das entidades, nos

relatórios e demonstrações contábeis, disponibilizados para consulta pública. Realizou-se a pesquisa aprofundada nas páginas web, buscando por informações e comunicações que puderam evidenciar o uso ou não, dessas ferramentas de apoio à gestão de custos. O exercício fiscal pesquisado consta o de 2011, para uma base atual para as análises.

Na sequência, buscando obter mais informações sobre os dados levantados preliminarmente e, principalmente para identificar as limitações dos gestores públicos na implantação e o eventual aperfeiçoamento dos sistemas de custos aplicados ao setor público, à técnica de coleta de dados utilizada é a pesquisa de campo, ou survey. Para o levantamento de dados, foi utilizado como instrumento de coleta a observação para identificar o tempo das atividades desenvolvidas na Diretoria administrativa de contratos e convênios e aplicou-se o questionário. Na elaboração do questionário foram utilizadas questões tanto abertas quanto fechadas. O questionário foi dirigido aos coordenadores, diretores administrativos e supervisores de contabilidade e finanças de cada Campus e na Sede Administrativa, aplicado aos pró-reitores de administração, gestão financeira e de planejamento, aos assessores, diretores e supervisores das áreas de contabilidade e finanças e ao setor de controle interno. As questões foram divididas em dois blocos: no primeiro bloco as perguntas estão direcionadas a qualificação e perfil do respondente e da unidade pesquisada; no segundo bloco, as perguntas tem o propósito de investigar quais são as limitações que encontram os gestores diante das prescrições legais para gestão dos custos e implantação do sistema de custos na Universidade do Estado de Mato Grosso.

No que se refere ao método de abordagem do problema, a pesquisa é predominantemente qualitativa, visto que em função da natureza descritiva, as análises pautaram pelo seu aspecto qualitativo.

A técnica utilizada para a delimitação desta amostra foi a amostragem por conveniência ou acessibilidade, uma vez que durante a pesquisa foram entrevistadas as pessoas que o pesquisador teve maior acesso e que de alguma forma representaram a população. Esta foi desenvolvida na Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT). Serviram de base para a pesquisa, os onze campus institucionais, juntamente com a sede administrativa que fica no município de Cáceres-MT.

Ficando a população composta 53 (cinquenta e três) funcionários (coordenadores, diretores administrativos e supervisores de contabilidade e finanças de cada Campus e na Sede Administrativa, pró-reitores de administração, gestão financeira e de planejamento, assessores, diretores e supervisores das áreas de contabilidade e finanças e setor de controle interno) e a amostra compreendeu 62%, (33) dos que retornara sua entrevista: Diretores Administrativos (11) - um de cada campus – unidade, Supervisores financeira (11) - um de cada campus – unidade, Pró-reitores (03) - sede administrativa, Assessores (03) - sede administrativa, Diretores administrativo (02) - sede administrativa, Controle interno (01) - sede administrativa, Supervisor de contabilidade (01) sede administrativa, Supervisor de contabilidade (01) sede administrativa. Dos que não responderam 11 era dos campus - unidades e 9 são da sede, que foram visitados.

## **4. ANÁLISE DOS DADOS**

### **4.1 - Caracterização dos Sujeitos da Pesquisa**

A Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT, pessoa jurídica de direito público da administração indireta, instituída pelo Poder Público Estadual, criada sob a natureza de Fundação Pública, pela Lei Complementar Estadual nº. 030, de 15 de dezembro de 1993, modificada pela Lei Complementar nº 319, de 30 de junho de 2008, com sede administrativa e foro no município de Cáceres/MT, com estrutura multicampi e atuação em todo o Estado de Mato Grosso, é uma entidade sem fins lucrativos e com duração indeterminada, dotada de autonomia didático-científica, disciplinar, administrativa e de gestão

patrimonial e financeira, obedecendo ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

A Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT, tem estrutura descentralizada em 11 (onze) *Campi* Universitários e 10 (dez) Núcleos Pedagógicos, atendendo vários municípios no interior do Estado de Mato Grosso, através de cursos de graduação regular e modalidades diferenciadas de ensino, além de cursos de pós-graduação.

Em 2011, encontravam-se em andamento 69 (sessenta e nove) cursos de graduação, sendo 44 (quarenta e quatro) regulares e 25 (vinte e cinco) em modalidades diferenciadas de ensino, atendendo a 13.761 (treze mil e setecentos e sessenta e um) acadêmicos. Na pós-graduação foram executados 27 (vinte e sete) cursos e programas, sendo 06 (seis) mestrados institucionais, 01 (um) Minter, 05 (cinco) Dinter e 15 (quinze) cursos *Lato Sensu*, totalizando 1.280 (mil e duzentos e oitenta) alunos. Além disso, foram desenvolvidos 258 (duzentos e cinquenta e oito) projetos de extensão e 161 (cento e sessenta e um) projetos de pesquisa, envolvendo aproximadamente 630 (seiscentos e trinta) bolsistas.

A UNEMAT, desenvolve ações pioneiras para atender às demandas específicas do Estado. Por meio do Projeto Terceiro Grau Indígena 44 etnias têm acesso à formação superior. As Licenciaturas Plenas Parceladas permitem a qualificação de professores em exercício. Educação Aberta e a Distância leva cursos a diversos municípios. Além de cursos de graduação específicos e diferenciados para atender demandas regionais. Para melhor demonstrar essas informações tem-se nas tabelas abaixo os indicadores de desempenho da UNEMAT no período de 2002 a 2011 bem como o detalhamento do ano de 2011 por unidade

#### 4.2. Limitações para gestão e implantação do sistema de custos

Respondendo a questão sobre as limitações que encontram os gestores diante das prescrições legais para gestão dos custos e implantação do sistema de custos na Universidade do Estado de Mato Grosso tendo como base os dados coletados nas visitas as unidades, através de sites e através da aplicação do questionário dirigido aos coordenadores, diretores administrativos e supervisores de contabilidade e finanças de cada unidade e na sede administrativa aplicado aos pró-reitores de administração, gestão financeira e de planejamento, aos assessores, diretores e supervisores das áreas de contabilidade e finanças e ao setor de controle interno, elencou-se no quadro abaixo a fim de facilitar o entendimento.

| Limitações                                                                 | Síntese dos resultados apresentados                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Limitações de recursos humanos                                             | Existe pelo motivo da diminuição de servidores técnicos administrativos, que são responsáveis pela implantação do sistema de custos nas unidades, e falta de mão de obra qualificada. Não existem servidores em todas as unidades com perfil para atender as mudanças e implantação do sistema de custos acarretando num acúmulo de serviços e responsabilidade para equipe da sede administrativa que deveria dar o suporte necessário |
| Limitações pedagógicas e estruturais                                       | Existe na proporção que houve um crescimento da demanda em cursos sem o devido investimento em infraestrutura e pessoal, dificultando assim a implantação de mudanças que irão gerar mais atividades.                                                                                                                                                                                                                                   |
| Limitações legais                                                          | Existem limitações no sentido de que a legislação não detalha de forma minuciosa como deveria ser a implantação do sistema de custos sendo necessário cada unidade definir em manuais internos.                                                                                                                                                                                                                                         |
| Ausência de um Sistema de Informações e de um modelo para gestão de custos | Ainda não foi disponibilizado o sistema informatizado para testes, análises e adequações necessárias de cada unidade, pois ainda está em fase de finalização e ausência de um banco de dados com maior capacidade de registro e elaboração dos cálculos e não existe um modelo definido para gestão de custos;                                                                                                                          |



|                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dados provenientes de controles patrimoniais internos Ineficazes | Não existe o registro de todos os ativos e passivos, e quando registra, não o faz pelo seu real valor econômico;<br>Para geração de informações de custos, deve-se adotar o princípio da competência patrimonial e se este não for aplicado em sua plenitude, serão necessários diversos ajustes a partir da despesa orçamentária liquidada.                |
| Resistência à mudança                                            | Existe a resistência à mudança por parte de alguns servidores por achar que haverá aumento de trabalho sem a nomeação de novos servidores para atender a demanda.                                                                                                                                                                                           |
| Falta de conhecimento sobre o assunto                            | Falta de comunicação entre a equipe de implementação do sistema e os demais servidores e falta de conhecimento dos servidores que deviam estar mais envolvidos no processo                                                                                                                                                                                  |
| Aspectos culturais para gestão de custos no setor público        | A questão cultural influencia na mudança, pois o setor público não tem a cultura de apurar os custos, devido não trabalhar com a intenção de obter lucros, somente com a conscientização da importância da gestão de custos e a partir de seus resultados será possível mudar a visão de controlar os custos no setor público para eficiência dos serviços. |

Fonte: Autor

**Quadro 3 – Principais limitações para gestão e implementação do sistema de custos**

## **5 PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA PARA GESTÃO DE CUSTOS PARA UNEMAT**

Diante das limitações encontradas para gestão e implementação de um sistema de custos na UNEMAT, realizou-se uma proposta de modelo para gestão de custos utilizando o método baseado em atividades (ABC) por ser o mais indicado pelos autores pesquisado. O objetivo principal do ABC é criar informações para a tomada de decisões, para tal, são custeadas as atividades da organização.

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) também poderá auxiliar no preparo do orçamento, pois fornece informações de qualidade e o controle dos custos deve começar a partir do orçamento público utilizando uma base para a comparação de parâmetros físicos e não somente os parâmetros monetários e este método possuem meios para essa comparação tendo em vista que se pode estabelecer a meta de custos de cada atividades e depois compara-la com o que foi realizada. A seguir serão apresentadas as etapas para utilização do modelo.

### **5.1 - 1ª etapa – Definir as atividades por unidade organizacional**

As atividades são o foco principal do ABC, pois é apurado como elas consomem recursos, e, posteriormente apura-se como as atividades foram consumidas pelos produtos e serviços. O conhecimento dos custos das atividades é importante para avaliar a eficiência de seu desempenho, e, se necessário, realizar modificações nos processos de trabalho e no emprego de insumos para realizá-las.

É grande o número de atividades desempenhadas na unidade de ensino, e que segundo Peter (2007, pag.145) existem cerca de 500 atividades comuns as universidades e que se tornaria o nível de detalhamento muito caro e excederia os benefícios fator que dificultaria a mensuração exata de todas elas. Neste sentido a autora sugeriu 74 macro-atividades sendo agrupadas as atividades semelhantes e comuns a todas as universidades e este estudo optou-

se, em destacar as atividades mais relevantes com base na estrutura organizacional da UNEMAT definida pela resolução 02/2012, as quais estão elencadas no apêndice B.

Em seguida, ainda nesta etapa, devem ser classificadas as atividades em primárias e secundárias de acordo com a relação que tem com a missão principal da instituição. Estas atividades deverão ser elencadas em cada unidade seguindo a estrutura organizacional e de acordo com o tipo de informação de custos se deseja obter.

### **5.2. 2ª Etapa - Levantamento dos Recursos Consumidos pelas Atividades**

O levantamento dos sacrifícios de recursos necessários para execução das atividades no período deverá ser identificado através dos controles internos realizados pela administração da unidade, bem como a verificação de valores através de notas fiscais, de empenho e liquidação, além disso, através de consulta no sistema FIPLAN (Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças) do governo do Estado de Mato Grosso.

Deverão ser coletados os seguintes dados do período:

- \* Pessoal – despesas com a folha de pagamento com a respectiva unidade de lotação do servidor incluindo todas as vantagens e benefícios advindos do cargo que ocupam e o regime de trabalho excluindo os inativos e pensionistas, bem como os cedidos e afastados.
- \* Encargos sociais – todos os encargos relativos a folha de pessoal.
- \* Despesas com viagem – pagamento de passagens e diárias para desempenho de funções relativa a unidade onde se encontra lotado ou quando a serviço de outras, devendo ser alocado a unidade pela qual realizou a viagem.
- \* Despesas com serviços – valor dos serviços de vigilância e segurança, manutenção e limpeza, Xerox, transporte, água, luz, telefone, internet, manutenção de sistemas e equipamentos, dentre outros necessários ao desenvolvimento das atividades em cada unidade.
- \* Despesas com materiais de consumo – valores destinados a compra material de expediente, combustível e outros materiais de consumo.
- \* Despesas com auxílios – todos os tipos de auxílios a estudantes, pesquisadores e técnicos.

Existem gastos que poderão ser atribuído a unidade facilmente de acordo com a requisição de material, Xerox, veículo, diárias, passagens entre outros, mais no caso de energia, água, telefone esses são utilizados por várias unidades e devem se adaptar para adotar o modelo bem como a realização de rastreamento e rateios. A parcela da depreciação considerada como custos deveria ser atribuída aos bens em cada unidade.

### **5.3. 3ª Etapa - Identificação dos Direccionadores de Recursos**

A alocação dos custos as atividades deve ser realizada de forma criteriosa, utilizando-se primeiramente da forma de alocação direta, quando não for possível deve utilizar-se do critério de rastreamento, e somente em último caso, devendo ser evitado, é utilizado o critério de rateio.

Diferentemente dos rateios, considerados muitas vezes arbitrários, o sistema de rastreamento através de direccionadores visa identificar o que é que efetivamente gerou o custo, com base em estudos e pesquisas, indicando uma relação mais verdadeira entre o custo e a atividade. Portanto, tão importante quanto ou mais que o levantamento das atividades relevantes é a identificação dos direccionadores de recursos, pois, através desses direccionadores são alocados os custos dos recursos a cada atividade para posteriormente atribuí-los aos serviços. Tem-se elencado no Apêndice B os direccionadores de custos de cada atividade para facilitar a identificação da melhor relação entre o consumo dos recursos.

#### **5.4. 4ª Etapa - Atribuição dos Custos dos Recursos as Atividades**

Após a identificação dos direcionadores de recursos, os custos serão atribuídos às atividades desempenhadas pela entidade. Para alocar o custo com pessoal a cada atividade é utilizado como direcionador o número de horas trabalhadas pelos servidores em cada atividade. Todos os servidores dos setores administrativos possuem a carga de trabalho de 8 (oito) horas diárias, devendo atribuir o número total de horas diárias necessárias para realização de cada atividade. É importante lembrar que os custos das atividades realizadas pelos setores administrativos são alocados diretamente.

O número de horas trabalhadas pelos docentes em cada atividade de ensino típico poderá ser levantado por meio do sistema de horários de aula mantido pela unidade, consulta aos relatórios de visitas técnicas, acompanhamento de estágio e realização de projetos. Os valores dos encargos sociais deverão ser alocados juntamente com os valores de pessoal em cada atividade.

Os valores referentes às despesas com viagens deverão ser alocados diretamente a cada atividade consumidora do insumo. Os valores podem ser levantados nos formulários de solicitação de diárias e relatórios de viagens, que inclusive descrevem o objetivo da viagem, sendo dessa forma facilmente identificada à atividade relacionada. Na contratação do serviço de vigilância e segurança e de limpeza e manutenção os valores deverão ser alocados segundo as atividades que necessitam desses serviços.

Os serviços de vigilância e segurança, manutenção e limpeza, xerox, transporte, água, luz, telefone, internet, manutenção de sistemas e equipamentos, dentre outros, deverão ser alocados de acordo com sua realização para execução de cada atividade direcionada pelos controles internos mantidos rigorosamente pela administração.

Os valores destinados a compra material de expediente, combustível e outros materiais de consumo deverão ser alocados as atividades de acordo com o consumo e segundo o controle das requisições das unidades para identificar qual atividade realizou o consumo.

A depreciação também é considerada um custo e devem ser alocados a atividades que utilizam de bens depreciables.

Os valores referentes ao recurso energia poderão ser retirados das faturas arquivadas na unidade, e deverão ser alocados às atividades pelo número de horas trabalhadas em cada atividade, ou seja, por horas de consumo de energia, pois não há medidores de energia elétrica nos departamentos. As horas de trabalho foram convertidas em valores percentuais para alocação dos custos. Para a alocação do insumo água, devem-se identificar as atividades que receberem os valores direcionados ao consumo por metro quadrado, pois a maior parte do recurso é utilizada na limpeza realizada todos os dias nas unidades.

A porcentagem do consumo de telefone atribuído a cada atividade pode ser realizada através da contagem do número de ligações realizadas nos meses, ligações essas que são rigorosamente anotadas no controle interno da administração.

Os valores do recurso internet poderão ser alocados conforme o número de computadores utilizados na realização de cada atividade, pois, todos os computadores existentes nas unidades, seja de uso dos servidores ou dos alunos, tem a disposição os serviços de internet. Portanto todos os custos referentes aos computadores a disposição dos alunos poderão ser atribuídos a alguma atividade.

#### **5.5. 5ª Etapa - Identificação dos Objetos de Custos**

As entidades públicas se caracterizam como prestadoras de serviços à sociedade, portanto os objetos de custos que irão receber os custos das atividades são os serviços prestados diretamente ao cidadão. Na UNEMAT, apresenta-se como serviços a disposição da

sociedade o ensino, a pesquisa e a extensão sendo que o ensino divide-se em graduação e pós-graduação lato e stricto sensu.

Os serviços apresentam as seguintes características:

\* Cursos de graduação: Disponibiliza ensino superior destinado a proporcionar habilitação profissional diversas áreas.

\* Cursos de pós-graduação lato sensu: Disponibiliza cursos de especialização em diversas áreas sendo mais direcionados à atuação profissional e atualização dos graduados no nível superior: tecnólogos, licenciados ou bacharéis, têm carga horária mínima de 360 horas.

\* Cursos de pós-graduação stricto sensu: Disponibiliza cursos voltados à formação científica e acadêmica e também ligados à pesquisa em níveis do mestrado e doutorado. O curso de mestrado tem a duração recomendada de dois a dois anos e meio, durante os quais o aluno desenvolve uma dissertação e cursa as disciplinas relativas à sua pesquisa. Os doutorados têm a duração média de quatro anos, para o cumprimento das disciplinas, realização da pesquisa e para a elaboração da tese.

\* Projetos de pesquisa científica: Desenvolve pesquisas nas diversas áreas através de professores pesquisadores e em parcerias com órgãos de fomento a pesquisa.

\* Projetos de extensão: Desenvolve diversos projetos que compreendem o processo educativo, cultural e científico como articulador do ensino, da pesquisa e extensão.

No entanto, os cursos apresentam custos diferenciados, em especial os cursos de graduação, pois exigem profissionais, materiais e laboratórios específicos para cada curso. Portanto para melhor análise no processo de tomada de decisão torna-se importante conhecer os custos de cada curso oferecido.

## 5.6. 6ª Etapa – Apresentação de exemplo do Método de Custeio Baseado em Atividades “ABC”

A análise dos gastos públicos através das aplicações desse método de custeio fornecerá muitas informações úteis ao gestor no processo de tomada de decisão como, por exemplo, o custo por aluno matriculado, e que com essas informações a suas disposições os gestores poderão planejar de forma muito mais eficiente as atividades a serem desenvolvidas, melhorando assim a qualidade dos serviços públicos postos à disposição da sociedade e ainda auxiliando os administradores na identificação dos custos supérfluos que comprometem o cumprimento do orçamento. Tem-se a aplicação de um exemplo prático.

Portanto, fizeram-se necessários: realizar o levantamento dos recursos demandados e as atividades desenvolvidas na Diretoria Administrativa de Contratos e Convênios da Pró-reitoria de Gestão Financeira/UNEMAT no período de janeiro a dezembro de 2011.

**Tabela 7 - Recursos consumidos**

| <b>Recursos</b>              | <b>R\$</b>        |
|------------------------------|-------------------|
| Pessoal e encargos           | 431.025,36        |
| Estagiários                  | 23.920,00         |
| Material de expediente       | 6.930,45          |
| Serviços diversos            | 5.975,00          |
| Passagens e locomoção        | 12.543,15         |
| Diárias                      | 13.390,00         |
| Energia, internet e telefone | 6.319,23          |
| Depreciação                  | 5.102,40          |
| <b>Total</b>                 | <b>505.205,59</b> |

Fonte: Dados da pesquisa

Através do cálculo demonstrado na tabela 07 de cada recurso consumido em relação ao total dos gastos no período, podem-se visualizar mais claramente todos os sacrifícios financeiros e consumo do patrimônio para realização das atividades desenvolvida no setor tomado como exemplo.

A tabela a seguir apresenta as atividades desenvolvidas no setor, e tempo consumido por elas em percentual e ainda o consumo de recursos por atividades.

**Tabela 8 - Atividades desenvolvidas**

| <b>Atividades</b>                            | <b>Consumo de Tempo</b> | <b>Custo total por atividade</b> |
|----------------------------------------------|-------------------------|----------------------------------|
| Emitir notas de empenho                      | 13%                     | R\$ 65.676,73                    |
| Proceder liquidação dos processos de despesa | 13%                     | R\$ 65.676,73                    |
| Efetuar contabilidade                        | 15%                     | R\$ 75.780,84                    |
| Emitir autorização de pagamento              | 12%                     | R\$ 60.624,67                    |
| Prestação de contas de convênios             | 13%                     | R\$ 65.676,73                    |
| Elaboração de contratos                      | 18%                     | R\$ 90.937,01                    |
| Elaboração de convênio                       | 16%                     | R\$ 80.832,89                    |
| <b>Total</b>                                 | <b>100%</b>             | <b>R\$ 505.205,59</b>            |

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 08 evidenciou as atividades desenvolvidas no setor, bem como o tempo total gasto para sua execução alocando os valores dos recursos despendidos para cada atividade. Para alocar os custos a cada atividade é utilizado como direcionador o percentual de horas trabalhadas pelos servidores em cada atividade. Todos os servidores dos setores administrativos possuem a carga de trabalho de 8 (oito) horas diárias, portanto foi atribuído o número total de horas diárias necessárias para realização de cada atividade. É importante lembrar que os custos das atividades realizadas pelos setores administrativos são alocados diretamente. O tempo gasto em cada atividade foi feito pelos próprios funcionários que as desenvolvem e paralelamente através de observação.

A tabela a seguir apresenta-se os resultados demonstrando a quantitativo de cada atividade desenvolvida no período.

**Tabela 9 - Direcionadores de custos das atividades**

| <b>Atividades</b>                            | <b>Direcionador das atividades</b>                | <b>Nº de direcionadores</b> |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------|
| Emitir notas de empenho                      | Nº de notas de empenho emitidas no período        | 904                         |
| Proceder liquidação dos processos de despesa | Nº liquidação de despesas emitidas no período     | 1078                        |
| Efetuar contabilidade                        | Nº de lançamentos contábeis realizados no período | 1014                        |
| Emitir autorização de pagamento              | Nº de ordens de pagamento emitidas no período     | 1239                        |
| Prestação de contas de convênios             | Nº de prestação de contas elaboradas              | 9                           |
| Elaboração de contratos                      | Nº de contratos elaborados                        | 71                          |
| Elaboração de convênio                       | Nº de convênios elaborados                        | 19                          |

Fonte: Dados da pesquisa

Através destes dados é possível identificar o custo unitário de cada atividades como demonstrado na tabela a seguir:

**Tabela 10 - Custo unitário por direcionador de atividade**

| <b>Atividades</b>                            | <b>Custo Unitário R\$</b> |
|----------------------------------------------|---------------------------|
| Emitir notas de empenho                      | 72,65                     |
| Proceder liquidação dos processos de despesa | 60,92                     |
| Efetuar contabilidade                        | 74,73                     |
| Emitir autorização de pagamento              | 48,93                     |
| Prestação de contas de convênios             | 7.297,41                  |
| Elaboração de contratos                      | 1.280,80                  |
| Elaboração de convênio                       | 4.254,36                  |

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 10 demonstra o custo de cada unidade de atividade realizada pela Diretoria Administrativa de Contratos e Convênios, e percebe-se que as atividades têm todo um procedimento para ser executada e isso faz com que se leva mais tempo em umas de que outras e conseqüentemente, mais recursos, e os valores poderão alterar de acordo com a quantidade de atividades atribuídas ao setor.

Este método é muito importante para medir a produtividade dos servidores em relação às atividades desenvolvidas. São as atividades que consomem recursos e os produtos e serviços consomem atividades. Com base nestes cálculos muitas decisões poderão ser tomadas com objetivo de melhorar a produtividade no desenvolvimento de suas atividades.

## **6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Percebeu-se que à aceitação para a implantação do sistema de custos nas unidades pesquisadas, tiveram servidores interessados. No entanto, uma parcela considerável colocou grandes dificuldades e até resistência, pois isso já era esperado, uma vez que a questão da cultura organizacional interfere em todo processo de mudança, mesmo que admitam ser o sistema de custos uma ferramenta muito importante para a melhor gestão dos recursos públicos. Em algumas unidades, não foi encontrado servidores com perfil para atender as mudanças e, para não ter prejuízos na implantação do sistema de custos, essas responsabilidades serão transferidas para equipe da sede administrativa que deverá dar o suporte necessário.

Percebe-se na entidade pesquisada, certo receio de que as mudanças a serem implementadas trarão exigências, que além das que já existem e, que não estarão preparados para absorver e atendê-las, e muitos servidores já sinalizaram a entrega de cargos de confiança alegando que o aumento de responsabilidade não compensaria o ganho financeiro advindo do cargo de gestão.

Aprofundando-se nas análises, percebeu-se que não existe nas unidades ferramentas que permitam a gestão de custos, e ainda utilizam relatórios gerenciais de despesas superficiais no sentido de tentar economizar, sem ao menos levar em consideração os impactos que estas economias geram na qualidade dos serviços prestados.

Tem-se que apesar das normas exigir a implementação, ainda não foi disponibilizado pelo Estado, o sistema informatizado para utilização nas unidades e isso tem dificultado, uma vez que dependerá dele para que o processo seja implantado e produza as informações necessárias, além de mudanças do controle patrimonial que influenciará diretamente nos custos dos serviços prestados a sociedade.

Porém, a limitação que mereceu destaque é a falta de uma metodologia de custos a ser aplicada na universidade, pois esta é a única mantida pelo governo do Estado de Mato Grosso

e as normas criadas pelas secretarias de governo, muitas das vezes não se adapta a realidade da instituição, por ter um tipo de serviço diferenciado dos demais órgãos do Estado.

Com intuito de suprir essa necessidade, fica uma proposta de aplicação do ABC na UNEMAT, que poderá permitir que se obtenham inúmeras informações importantes, que não existem nas demonstrações contábeis existentes. As informações se apresentam de forma clara, possibilitando ao gestor verificar se há ou não desperdício de recursos em cada atividade desempenhada para a prestação do serviço, e tomar decisões que visem maior eficiência na aplicação de tais recursos. Diante de decisões importantes e imediatas, como cortes no orçamento, por exemplo, o gestor estará diante de informações extremamente necessárias para dar continuidade aos serviços com o mínimo de prejuízos aos cidadãos beneficiários de tais serviços.

Conclui-se que os objetivos propostos de identificar as limitações e propor um modelo de gestão de custos foram alcançados, modelo esse apresentado através do método de custeio ABC podendo ser utilizado como um instrumento eficaz na gestão dos recursos públicos. Para que a utilização do ABC apresente-se ainda mais eficaz, ou seja, para que atinja seu objetivo de oferecer informações para tomada de decisões, ele deve estar em constante aprimoramento e adaptação quanto às necessidades da instituição. Além disso, deve haver uma adaptação nos controles internos em relação à realização das diversas atividades para que a mensuração e análise dos custos sofram o mínimo possível de distorções. A falta desses controles formais foi a principal dificuldade no tocante do desenvolvimento da aplicação prática do trabalho, em especial quanto à escolha dos direcionadores de recursos e atividades. No que se refere a aplicação do modelo, foi delimitado a apenas um setor, pois a dimensão da estrutura organizacional da universidade impediu a aplicação geral.

## 7. REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto A.E. **O direcionamento dos recursos públicos para as atividades fins do Estado**. 4º Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2000.

ALONSO, Marcos. **Custos no Serviço Público**. *Revista do Serviço Público* – Ano 50, Número 1. Brasília: ENAP, 1999.

BONELLI, V. V. **Gestão da qualidade e do meio ambiente**. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASÍLIA. Comissão Interministerial de Custos. **Sistema de informação de custos do governo federal**. Disponível em: [http://webensino.unicamp.br/disciplinas/CE690-029025/apoio/8/Custos\\_Governo\\_Federal\\_2008.pdf](http://webensino.unicamp.br/disciplinas/CE690-029025/apoio/8/Custos_Governo_Federal_2008.pdf)> acesso em 06 de set. 2012

HORNGREN, Charles T. et al. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000. Tradução da 9ª edição americana por José Luiz Paravato.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

MAUSS, Cesar Volnei. SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada no setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

NUNES, Selene Peres; NUNES, Ricardo da Costa. **Instituições orçamentárias: uma agenda para reformas pós Lei de Responsabilidade Fiscal. Finanças Públicas, V Prêmio do tesouro nacional, Coletânea de monografias**. Brasília/DF: Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, 2010.

Minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBCT – SP - NBC T 16.11. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>, Acesso em 28/03/2012.

NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, disponível em [http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_2.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_2.pdf). Acesso em 28/03/2012.

ROBLES JR., A. **Custos da qualidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.