

Sistema de custos aplicado ao setor público: um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA - Associação dos Municípios do Planalto Médio - com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

Nelton Carlos Conte (UPF e UCS) - conte@upf.br

Wagner Tadeu Miranda (UPF) - 90327@upf.br

Resumo:

O presente trabalho busca evidenciar o atual estágio da área contábil, dos Municípios da AMPLA - Associação dos Municípios do Planalto Médio, na adoção das novas normas editadas pelo CFC e pela STN, entre as quais se destaca a mensuração dos custos do setor público. O problema norteador do estudo, bem como o objetivo geral, foi verificar o atual estágio dos setores contábeis na adoção das novas normas da contabilidade aplicada ao público. Como método de pesquisa foi adotada uma pesquisa descritiva, caracterizada como um estudo de caso. As informações foram extraídas junto ao portal da Secretaria do Tesouro Nacional, através do SISTN - sistema de coleta de dados contábeis de Estados e Municípios, após a coleta foram montadas tabelas dos pontos essenciais sobre a nova contabilidade. Constatou-se que os responsáveis pela área contábil dos municípios da Região, são conhecedores da importância que esta ferramenta trará aos gestores nas tomadas de decisões, porém muitos não sabem como iniciar este processo de mensuração. Neste sentido, chega-se a propostas de interação entre as ações de desenvolvimento da gestão de custos na administração pública brasileira e aquelas vinculadas às políticas de promoção da excelência da gestão no setor público brasileiro.

Palavras-chave: *Contabilidade pública. Sistema de custos no setor público.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Sistema de custos aplicado ao setor público: um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA – Associação dos Municípios do Planalto Médio – com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

Resumo

O presente trabalho busca evidenciar o atual estágio da área contábil, dos Municípios da AMPLA – Associação dos Municípios do Planalto Médio, na adoção das novas normas editadas pelo CFC e pela STN, entre as quais se destaca a mensuração dos custos do setor público. O problema norteador do estudo, bem como o objetivo geral, foi verificar o atual estágio dos setores contábeis na adoção das novas normas da contabilidade aplicada ao público. Como método de pesquisa foi adotada uma pesquisa descritiva, caracterizada como um estudo de caso. As informações foram extraídas junto ao portal da Secretaria do Tesouro Nacional, através do SISTN - sistema de coleta de dados contábeis de Estados e Municípios, após a coleta foram montadas tabelas dos pontos essenciais sobre a nova contabilidade. Constatou-se que os responsáveis pela área contábil dos municípios da Região, são conhecedores da importância que esta ferramenta trará aos gestores nas tomadas de decisões, porém muitos não sabem como iniciar este processo de mensuração. Neste sentido, chega-se a propostas de interação entre as ações de desenvolvimento da gestão de custos na administração pública brasileira e aquelas vinculadas às políticas de promoção da excelência da gestão no setor público brasileiro.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Sistema de custos no setor público.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência estão se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. Diante disto, torna-se necessário o aprimoramento da gestão de custos relacionados à produção dos serviços. (NASSUNO et al, 2001).

A administração pública brasileira nas últimas décadas vem passando por mudanças significativas em seu método de gestão. Segundo Mauss e Souza (2008) o marco inicial destas mudanças, ocorreu com Emenda Constitucional nº 19, promulgada em 4 de junho de 1998, onde dispõem sobre os princípios e as normas de administração pública, sendo que esta emenda visa implantar um sistema de controle das finanças direcionando desta forma as administrações à busca da eficiência e eficácia gerencial da gestão pública.

Mauss e Souza (2008) também nos apontam como processo de profundas adaptações a este ambiente de reformas, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de abril de 2000 – LRF), onde em seu primeiro artigo destaca que o objetivo é estabelecer uma gestão fiscal responsável, transparente e planejada, prevendo desta forma riscos e correções de desvios que podem ser capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Partindo destas colocações, fica claro que a gestão pública necessita da contabilidade de custos, pois através desta o gestor público obtém amparo à tomada de decisões, obtendo

um controle gerencial para a transparência do serviço público. O MCASP – Parte II (2011, p. 126) deixa claro, que para uma gestão pública eficaz e de qualidade nos serviços prestados é fundamental a mensuração dos custos.

Tendo como missão otimizar os benefícios propiciados à sociedade, os entes públicos necessitam gerir com eficiência e eficácia os recursos adquiridos e consumidos no cumprimento de suas atribuições. Ao adequar à gestão do setor público aos principais instrumentos de gestão de custos atualmente em uso pelas organizações privadas, fica evidenciada a utilidade e aplicabilidade de tais instrumentos na área pública. Contudo, se nas organizações privadas a justa remuneração do capital investido é o indicador da eficácia da gestão, nas entidades públicas a gestão eficaz e o resultado econômico se revestem no grau de excelência dos serviços prestados à sociedade.

Neste mesmo raciocínio, o MCASP – Parte II (2011) trata a contabilidade de custos como uma ferramenta para a otimização dos resultados, permitindo desta forma, transparência à gestão pública, principalmente sobre os gastos públicos.

A NBCT SP 16.11 (2011, p. 03) relata sobre os dispositivos legais que determinam a apuração de custos no setor público.

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

“O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social. (NBCT SP 16.11, p. 07)”

1.1 Justificativa e problema de pesquisa

Aparentemente o tema custos no setor público pode parecer um tema que não tenha relevância para fins de pesquisa. No entanto, ele é de extrema importância para os fins governamentais, contendo muitos aspectos que são desconhecidos de muitos responsáveis pela sua definição, requerendo um estudo mais profundo sobre sua formação e formas de aplicação.

Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações na gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhora substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e do custo de obtê-los.

As dificuldades que as administrações públicas encontrarão na implantação do sistema de custos referem-se, principalmente, à necessidade de ampliar a consciência da importância da apuração com exatidão dos custos. Partindo desse pressuposto, Nunes (1998, p. 5) relata que, “o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para o atingimento de uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

Nunes (1998, p. 10) menciona que com a implantação do sistema de custos a Administração Pública terá padrões de análises.

os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações, os sistemas de custos desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho das organizações. No setor privado, os sistemas de custos orientam as empresas sobre a quantidade ótima a ser produzida e sobre o corte dos produtos não rentáveis. No setor público o critério relevante não é o da rentabilidade. Mas a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres, etc.) poderá orientar a Administração Pública sobre a necessidade de ações de melhoria ou mesmo a reestruturação de processos (terceirização, concessão, parceria, descentralização, contratos de gestão, etc.).

O exposto evidencia a necessidade da realização de mais estudos nessa área e dá mais importância ainda ao estudo aqui proposto. Assim, este estudo pretende responder ao seguinte problema de pesquisa: Qual é o grau de maturidade da gestão contábil nos municípios associados à ampla – associação dos municípios do planalto médio para a mensuração dos custos no setor público?

O objetivo principal é levantar o grau de maturidade da área contábil nos municípios associados à Associação dos Municípios do Planalto Médio, identificando como os entes estão se adequando as novas regras da contabilidade aplicada ao setor público, em especial sobre a mensuração dos custos.

2. A nova contabilidade pública

Neste tópico abordaremos temas de extrema relevância sobre a nova contabilidade pública, trataremos do processo de convergência às normas internacionais e as suas principais mudanças, pois ao longo dos anos, a Contabilidade Pública se restringiu a questões orçamentárias e fiscais, ficando o estudo do patrimônio público limitado a breve resumo de contas e lançamentos com o objetivo de tão somente conhecer a previsão e execução orçamentária da receita e da despesa e a produção, ao final do exercício, de relatórios que permitam a prestação de contas dos administradores.

Inicialmente, Andrade (2002, p. 27) nos apresenta o conceito de contabilidade pública como “uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição destes, auferidos pela administração e pelos seus usuários”. Na contabilidade das instituições públicas, pode-se fazer somente o que, por determinação legal, está ou foi expressamente permitido, ou melhor, deve-se efetuar previsão legal para se efetivar qualquer ação governamental.

Segundo Angélico (1994) a Contabilidade Pública, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. É um processo que examina e executa as operações de crédito, controle interno e orçamento, compara a previsão e a execução orçamentária, mostra as variações patrimoniais e evidencia as obrigações, os direitos e os bens da entidade.

A NBCT 16.1 relata que “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Andrade (2002, p. 28), destaca a diferença entre contabilidade privada e contabilidade pública:

a privada, após a formação de seu patrimônio, impulsionado pelas transações dos chamados capitais próprios e de terceiros, caminha em busca do chamado lucro financeiro ou econômico, na contabilidade aplicada ao serviço público há a utilização de seu patrimônio, em razão dos objetivos sociais pretendidos, independentemente da geração de recurso ou resultados financeiros ou econômicos e, sim, intrinsecamente, preocupada com resultados sociais que beneficiem toda a população ou grande parte dela. Os recursos controlados pela contabilidade das instituições públicas são próprios ou advindos de forma externas, mediante tributos e transferências legalmente estabelecidas.

No que concerne ao campo de aplicação da NBCT 16.1, “o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público. As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

De acordo com Kohama (2003) a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular e interpretar as situações financeiras, orçamentárias e patrimoniais das entidades públicas, ou seja, União, Estados, Distrito Federal, Municípios e autarquias.

Com relação ao objetivo da contabilidade pública, a NBCT 16.1 ressalta que o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

2.1 Processo de convergência às normas internacionais

Silva (2011) nos traz primeiramente, como processo de convergência, os sistemas de diversos países, cada um com suas características, como língua, cultura, sistema político, econômicos e legais, o que, geram diversos conceitos sobre temas contábeis, dificultando uma análise corporativa, que é cada vez mais necessária nas decisões de alocação de recursos no mundo globalizado. Como o desenvolvimento da contabilidade é influenciado pelas características de cada país, podem ser destacadas os sistemas de *civil law* e *common law*. O primeiro estabelece como condição indispensável a existência de dispositivo legal-normativo para a evidenciação contábil, ou seja, os profissionais de tais países terão restrições para considerar a contabilidade como ciência que estuda os fenômenos patrimoniais. Já nos países que adotam uma estrutura baseado no *common law*, as normas contábeis são aprovadas pelo consenso profissional e aceitas pela comunidade contábil.

Após a constatação dessas divergências foi iniciado pelo CFC o processo de edição das NBCT SP - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público, através desta constatou-se que no Brasil o sistema de informações contábeis reflete um conjunto de valores, sistemas políticos, econômicos e jurídicos decorrente da adoção do sistema legal codificado, como também da ênfase dada à lei orçamentária, no início da República e do Código de Contabilidade Pública da União. Essa ênfase a legalidade e aos aspectos orçamentários levou a contabilidade pública brasileira a adotar como fundamental a contabilidade orçamentária e financeira, deixando em segundo plano a contabilidade patrimonial, em que pese os dispositivos da Lei nº 4.320/64 relativos à evidenciação do patrimônio. Porém com o processo de adoção às NBCT SP podemos concluir que o Brasil vem orientando sua contabilidade para a convergência com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público – IPSAS editadas pelo IFAC. (SILVA, 2011)

As IPSAS são interpretadas pelo CFC e são transformadas na NBCT SP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público. O Conselho Federal de

Contabilidade, através das Resoluções 1.128 a 1.137 de 2008, aprovou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, em 25 de novembro de 2011 o CFC cria a Resolução nº 1.366/2011 que tem por finalidade a aprovação da NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

O CFC através da NBCT 16.11 (2011, p. 6) menciona os atributos que através da informação de custos as organizações públicas poderão evidenciar:

- (a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

2.2 Custos no setor público

O CFC e STN (2010, p. 48) nos lembram que, “a necessidade de implantação de sistema de custos na administração pública não deve ser, apenas, um imperativo constante do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas também e, principalmente, para atender às seguintes necessidades dos administradores, legisladores e cidadãos:”.

- Justificar o valor das taxas e preços públicos;
- Facilitar a elaboração do Orçamento;
- Medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividade e sobre-atividade;
- Fundamentar o valor dos bens produzidos pela própria administração ou os Bens de Uso Comum do Povo;
- Apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo (a) a entidades externas;
- Facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou Atividades;
- Comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos.

Dentro deste contexto o CFC e STN (2010) nos fazem lembrar que a implantação de um sistema de custos enfrentará alguns desafios que constituem forças restritivas instaladas secularmente no setor público, entre as quais podemos citar:

- Desafio do sistema orçamentário que tem sido o preferido pelos órgãos de controle financeiro e de controle externo.
- Desafios do regime de caixa, cuja aplicação ao longo dos anos, levou os profissionais de contabilidade ao abandono dos conceitos de contabilidade e do patrimônio embora todos eles estejam na própria Lei nº 4.320/64;
- Desafio da alocação aos centros de custos, tendo em vista que a administração pública é organizada verticalmente por unidades orçamentárias e administrativas. O sistema de custos precisa que a administração pública seja observada como um processo no sentido horizontal (cadeia de valor).

Levando-se por base a legislação brasileira que obriga os órgãos públicos a implantar sistema de custos, o Ministério da Fazenda percebendo a importância de que todos entes da federação devam proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, resolve publicar a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, onde prorroga o prazo de implementação do SICSP alterando os artigos 6º e 7º da Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011 que passam a ter a seguinte redação.

Art. 6º A Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo, e a parte III – Procedimentos Contábeis Específicos deverá ser adotada pelos entes de forma obrigatória a partir de 2012.

Parágrafo Único - Cada Ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão:

I - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - Implementação do sistema de custos;

VII - Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;

VIII - Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.”

Quando nos referimos ao Sistema de Custos, torna-se essencial uma distinção entre o Sistema de Informações de Custos, uma vez que o Sistema de Custos pode ser um sistema governamental formado por um conjunto estrutural da administração pública, cujo órgão central se associa ao mesmo órgão central do Sistema de Contabilidade, mas podemos também estar falando, equivocadamente, do sistema informatizado que suporta

tecnologicamente aquele sistema de gestão governamental, para o qual se deu o nome de Sistema de Informações de Custos, tratado na tabela 22.

O Sistema de Custos tem como objetivo proporcionar melhor conteúdo informacional que subsidie as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público.

Segundo FERNANDES (2011, p. 15) a criação do sistema de custo trará uma resposta mais efetiva à sociedade do gasto público:

Assim, a criação do Sistema de Custos significa a institucionalização de uma nova frente de trabalho pela integração dos sistemas brasileiros de gestão governamental, na qual se carrega o desafio de interligar a Contabilidade Pública da União com os processos gerenciais das organizações do setor público, em prol de uma resposta mais efetiva aos anseios da sociedade pela melhoria da qualidade do gasto público.

Pelo cronograma exíguo e amplitude dos dispositivos a serem implementados pelos setores contábeis, com vista a adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, percebe-se a relevância do estudo em investigar o grau de maturidade da área contábil nos municípios associados à Associação dos Municípios do Planalto Médio, para saber como os mesmos estão se adequando as novas regras da contabilidade aplicada ao setor público, em especial sobre a mensuração dos custos.

3. Metodologia

Quanto aos objetivos o estudo se enquadra como uma pesquisa exploratória, segundo Diehl e Tatim (2004) a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando o estudo mais explícito na construção de hipóteses.

Com relação aos procedimentos o estudo é classificado como pesquisa estudo de caso. A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Beuren (2009) trata o estudo de caso como um tipo de pesquisa realizado de maneira mais intensiva, em decorrência do esforço que o pesquisador concentra em determinado objeto de estudo, desta forma, o pesquisador tem a oportunidade de verificar os métodos a serem pesquisados, sendo de grande valia se for bem

Entende-se por população e universo de pesquisa, segundo o conceito de Beuren (2009, p. 118) “população ou universo de pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. Já segundo Diehl e Tatim (2004, p. 98) “a população deverá ser descrita da forma mais completa possível, incluindo todas as características que interessam ao assunto”. Em um aspecto macro, a população pode ser formada pelo montante de atributos das unidades abordadas sobre o estudo.

A população do estudo é constituída pela região da Associação dos Municípios do Planalto Médio – AMPLA é formada por 16 (dezesesseis) municípios, Camargo, Casca, Ciríaco, Coxilha, David Canabarro, Gentil, Marau, Mato Castelhana, Muliterno, Nova Alvorada, Passo Fundo, Pontão, Santo Antônio do Palma, São Domingos do Sul, Vanini e Vila Maria, foi fundada em 24 de abril de 2009 com o objetivo de formular diretrizes no movimento municipalista regional, buscar e proporcionar assessoria político-administrativa, para encaminhamento de soluções aos problemas regionais e específicos de cada município integrante, desenvolver estudos e ações relativas à organização da Administração Municipal, especialmente ao tocante à reestruturação dos serviços, bem como, aperfeiçoar os trabalhos de servidores e de prestadores terceirizados, buscando alcançar a qualidade total na gestão pública.

A coleta de dados deu-se através de informações disponíveis na Secretaria do Tesouro Nacional, especificamente no sistema de coleta de dados contábeis de estados e municípios – SISTN. O Sistema tem por objetivo coletar dados contábeis dos entes da Federação – Estados, Distrito Federal e Municípios (englobando os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e, quando for o caso, dos Ministérios Públicos Estaduais), de modo a apresentar as informações necessárias à transparência dos recursos públicos, especificamente aquelas relativas à implementação dos controles estabelecidos pela LRF e legislação complementar. Os dados utilizados na pesquisa foram informados pelos municípios a Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com o Balanço Anual de 2011, através de questionário elabora por esta secretaria, denominado “Questionário Sobre a Maturidade da Gestão Contábil”. As informações contendo a estrutura e estágio dos setores de contabilidade, de cada município em estudo, foram obtidas junta a Secretaria do Tesouro Nacional, no cadastro de informações contábeis dos Estados e Municípios. As mesmas foram tabuladas, passando-se para a análise.

4 Adequação da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA – Associação dos Municípios do Planalto Médio – às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

4.1 Estrutura do setor de contabilidade

Inicialmente será avaliada a estrutura do sistema de informação contábil. A tabela 1 questiona sobre a forma de execução das atividades relacionadas à contabilidade, se o ente utiliza empresa contratada, servidores ocupantes de cargos em comissões ou servidores públicos efetivos.

Tabela 1 - Forma de execução das atividades relacionadas à contabilidade		
Quanto a forma de execução das atividades relacionadas à contabilidade, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
Utiliza apenas empresa contratada que realiza todas as rotinas e procedimentos contábeis fora das dependências do ente da Federação.		0%
Utiliza empresa contratada que realiza todas as rotinas e procedimentos contábeis fora das dependências do ente da Federação.		0%
Utiliza servidores ocupantes de cargos em comissão e terceirizados para realizar todas as rotinas e procedimentos contábeis nas dependências do ente da Federação.	1	8%
Utiliza servidores públicos efetivos, ocupantes de cargo em comissão e terceirizados para realizar todas as rotinas e procedimentos contábeis nas dependências do ente da Federação.	4	31%
Utiliza apenas servidores públicos efetivos para realizar todas as rotinas e procedimentos contábeis nas dependências do ente da Federação.	8	62%
Total	13	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Percebe-se que a maioria dos municípios, com 62%, utiliza exclusivamente servidores públicos efetivos para realizar todas as rotinas e procedimentos contábeis nas dependências da Prefeitura. Estes dados são positivos uma vez que garantem a continuidade e independência política do setor contábil.

Na tabela 2, foi questionado sobre o percentual de servidores atuantes na área contábil com curso de nível superior completo em ciências contábeis.

Tabela 2 - Percentual de servidores atuantes na área de contabilidade com nível superior em ciências contábeis

O percentual de servidores efetivos ou ocupantes de cargo em comissão ou terceirizados, atuantes na área de contabilidade, com curso de nível superior completo em ciências contábeis é de:

	Quantidade	%
Menos de 50%	6	46%
50 a 59%		0%
60 a 69%		0%
70 a 79%		0%
80% ou mais	7	54%
Total	13	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

As respostas dos entes mostram que temos dois cenários diferentes. No primeiro positivo, composto por 54% dos entes, onde mais de 80% dos servidores que atuam no setor contábil possuem nível superior em ciências contábeis. No segundo, representado por 46% dos entes, temos menos de 50% dos servidores com nível superior atuando no setor contábil, o que demonstra o esforço que deve ocorrer por parte dos Administradores e dos Conselhos de Classe para a qualificação destes servidores, onde somente desta forma teremos condições de aplicar todas as alterações previstas na contabilidade pública.

Na tabela 3 foram questionados os municípios da região sobre investimentos em treinamento e capacitação dos profissionais da área contábil.

Tabela 3 - Investimento em treinamento e capacitação

Quanto ao investimento em treinamento e capacitação, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:

	Quantidade	%
Não se exige formação contábil para servidores e/ou terceirizados atuarem na área de contabilidade, não há programa de capacitação formalmente estabelecido e não se custeia ações de treinamento.		0%
Exige-se apenas formação contábil para servidores ou terceirizados atuarem na área de contabilidade, mas não há programa de capacitação formalmente estabelecido e não se custeia ações de treinamento.		0%
Exige-se formação contábil p/ os servidores ou terceirizados atuarem na área de contabilidade, não há programa de capacitação formalmente estabelecido, mas custeia-se ações de treinamento.	8	62%
Exige-se formação contábil p/ os servidores ou terceirizados atuarem na área, há programa de capacitação formalmente estabelecido, custeia-se ações de aperfeiçoamento (cursos, seminários, etc.), exceto cursos de pós-graduação.	2	15%
Exige-se formação contábil p/ os servidores ou terceirizados atuarem na área, há programa de capacitação formalmente estabelecido, custeia-se ações de aperfeiçoamento (cursos, seminários, etc.), inclusive cursos de pós-graduação.	3	23%
Total	13	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Todos os municípios exigem formação contábil para os servidores atuarem na área de contabilidade, porem 62% dos entes não promovem programas de capacitação e apenas custeiam ações de treinamento.

Na sequência buscou-se evidenciar os processos organizacionais do setor de contabilidade. Na tabela 4 os municípios da região responderam sobre planejamento estratégico.

Tabela 4 - Planejamento estratégico da área de contabilidade

Quanto ao planejamento estratégico da área de contabilidade, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:

	Quantidade	%
Não há planejamento estratégico no ente.	5	38%
Há planejamento estratégico com ações relativas à área de contabilidade, mas não foi atualizado nos últimos 5 anos.	3	23%
Há planejamento estratégico com ações relativas à área de contabilidade, mas não há ações que prevejam a adoção ainda que gradual e parcial, do MASCAP.		0%
Há planejamento estratégico atualizados com ações relativas à área de contabilidade, que prevê a adoção, ainda que gradual e parcial, do MASCAP.	5	38%
Total	13	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Os entes na sua maioria disseram que há planejamento estratégico nas prefeituras, porém, com uma grande porcentagem respondeu que não existe ou que não utiliza o mesmo. Partindo de que o planejamento é ferramenta indispensável ao administrador, pois através do mesmo será possível estabelecer metas e prioridades, identificando potencialidades, necessidades e dificuldades encontradas, fica claro através da tabela 4, que os municípios da região não estão preparados para desenvolver atividades através de um bom planejamento.

Na tabela 5 a pergunta foi sobre a institucionalização da área de contabilidade, a maioria dos entes da região responderam que não existe área de contabilidade formalmente estruturada em texto legal.

Tabela 5 - Institucionalização da área de contabilidade		
Quanto a institucionalização da área de Contabilidade, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
A área de contabilidade do ente da Federação não está formalmente estruturado em texto legal.	6	50%
A área de contabilidade do ente da Federação está formalmente estruturado em texto legal, mas não está formalmente segregada das áreas de execução orçamentária e financeira e de controle interno.	2	17%
A área de contabilidade do ente da Federação está formalmente estruturado em texto legal, além de segregada, das de execução orçamentária e financeira e de controle interno, mas os cargos efetivos e comissionados não estão		0%
A área de contabilidade do ente da Federação está formalmente estruturado e segregada em texto legal, c/ os cargos efetivos e comissionados alocados à área s/ que as suas atribuições estejam formalmente descritas em texto legal.		0%
A área de contabilidade do ente da Federação está formalmente estruturado e segregada em texto legal, com seus cargos efetivos e comissionados e suas atribuições formalmente descritas em texto legal.	4	33%
Total	12	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Em síntese, as tabelas acima demonstram uma fragilidade institucional do setor contábil nos municípios em estudo, o que pode dificultar ou até comprometer a adequação dos procedimentos contábeis às novas normas. Um setor contábil hierarquicamente estabelecido e fortalecido institucionalmente possui uma condição maior de pleitear recursos financeiros e de pessoal para o seu aprimoramento.

4.2 Processo de aderência das novas normas na contabilidade aplicada ao setor público.

A tabela 6 questionou sobre a familiaridade com o processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

Tabela 6 - Processo de convergência às normas internacionais de contabilidade		
Quanto à familiaridade com o processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
A equipe contábil do Ente nunca ouviu falar sobre o processo de convergência.		0%
A equipe contábil do Ente somente ouviu falar sobre o processo de convergência, mas desconhece o que seja.	1	8%
O processo de convergência é conhecido mas não em detalhes.	4	31%
O processo de convergência é bem conhecido, mas não houve participação em palestras, seminários ou treinamentos acerca do assunto.	5	38%
O processo de convergência é bem conhecido, havendo inclusive participação em palestras, seminários ou treinamentos acerca do assunto.	3	23%
Pessoas da equipe do Ente atuam ou atuaram ativamente junto à STN, CFC ou IFAC prestando contribuições relevantes ao processo de convergência.		0%
Total	13	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Percebe-se que todos os entes afirmam conhecer o processo de convergência, porém, a maioria dos municípios não sabem o que irá afetar esta convergência, por mais que seja obrigatório a implantação das novas normas, os servidores da área contábil estão sem saber como proceder.

Na tabela 7, a pesquisa questionou sobre os registros da dívida ativa, onde todos os municípios da região afirmam efetuar registros patrimoniais referentes à dívida ativa, a maioria dos entes também realiza os registros de ajustes referentes as perdas seguindo a metodologia apresentada pelo MCASP.

Tabela 7 - Registros da dívida ativa		
Quanto ao registro da Dívida Ativa, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
O Ente não tem registros patrimoniais referentes à dívida ativa.		0%
O Ente tem registros patrimoniais referentes à dívida ativa, mas não há registro de ajustes para perdas referente à dívida ativa.	3	25%
O Ente tem registros patrimoniais ref. à dívida ativa (ativos anteriores por competência) e realiza o registro de ajustes p/ perdas ref. à dívida ativa, mas s/ observância à metodologia apresentada no MCASP em ambos.	2	17%
O Ente tem registros patrimoniais referente à dívida ativa e realiza o registro de ajustes p/ perdas ref. à dívida ativa, c/ observância à metodologia apresentada no MCASP para toda a dívida ativa.	7	58%
Total	12	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Na tabela 8 o estudo se refere a como os entes realizam controle físico e registro contábil do estoque. Todos os municípios afirmam realizar controle físico do estoque, a maioria dos entes respondeu que além dos registros físicos, também registra contabilmente seus estoques e possui sistema informatizado para controle de estoques, com integração informatizada com o sistema de contabilidade.

Tabela 8 - Controle físico e registro contábil do estoque		
Quanto ao controle físico e registro contábil do estoque, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
O Ente não controla fisicamente nem registra contabilmente seus estoques.		0%
O Ente não registra contabilmente, mas realiza controle físico não informatizado dos seus estoques sem que haja reflexos na contabilidade.	1	8%
O Ente não registra contabilmente, mas realiza controle físico em sistema informatizado dos seus estoques sem que haja reflexos na contabilidade.	1	8%
O Ente controla fisicamente e registra contabilmente seus estoques. O setor de estoques envia informações ao de contabilidade, havendo integração entre as áreas, mas não possui sistema informatizado p/ controle de estoque.	3	25%
O Ente controla fisicamente e registra contabilmente seus estoques. O setor de estoques envia informações ao de contabilidade, havendo um sistema informatizado não integração c/ o contábil p/ seu controle.	1	8%
O Ente controla fisicamente e registra contabilmente seus estoques e possui sistema informatizado para controle de estoque, com integração informatizada com o sistema de contabilidade.	6	50%
Total	12	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

A tabela 9 questiona sobre os controles físicos e registro contábil do imobilizado, sendo que, todos os municípios responderam que registram contabilmente o imobilizado, porém a maioria dos entes não faz integração entre os setores de patrimônio e contabilidade, nem fazem depreciação ou qualquer outro procedimento de ajuste conforme o MCASP.

Tabela 9 - Controle físico e registro contábil do imobilizado		
Quanto ao controle físico e registro contábil do imobilizado, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
Não registra o imobilizado.		0%
Registra contabilmente, mas s/ controle patrimonial individualizado. Não é realizada a depreciação ou qualquer outro procedimento de ajuste patrimonial conforme o MCASP.	2	17%
Registra contabilmente c/ controle patrimonial individualizado, mas s/ integração entre os setores de patrimônio e contabilidade. Não faz a depreciação ou qualquer outro procedimento de ajuste conforme o MCASP.	4	33%
Registra contabilmente c/ controle patrimonial individualizado e tem integração não informatizada entre os setores de patrimônio e contabilidade. Não faz a depreciação ou qualquer outro procedimento de ajuste conforme o MCASP.		0%
Registra contabilmente c/ controle patrimonial individualizado e integração não informatizada entre os setores de patrimônio e contabilidade. Faz depreciação ou outro procedimento de ajuste, conforme o MCASP, em parte do imobilizado.		0%
Registra contabilmente c/ controle patrimonial individualizado e integração informatizada entre os setores de patrimônio e contabilidade. Faz depreciação ou outro procedimento de ajuste, conforme o MCASP, em parte do imobilizado.	3	25%
Registra contabilmente c/ controle patrimonial individualizado e integração informatizada entre os setores de patrimônio e contabilidade. Faz depreciação ou outro procedimento de ajuste, conforme o MCASP, de todo o imobilizado.	3	25%
Total	12	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Os dados constantes na tabela acima são preocupantes, pois demonstra que apenas 25% dos entes afirma fazer depreciação dos bens do ativo imobilizado. Um bom controle patrimonial e o registro da depreciação é fator crucial para implementação de uma contabilidade por competência e, conseqüentemente de um sistema de custos para o setor público.

Na tabela 10 foram analisados o registro dos passivos, provisões e contingência, a maioria dos entes responderam que os passivos são registrados, mas somente quando da liquidação orçamentária, e não efetuam registros para as provisões e contingência. O que reforça a afirmação anterior, que sem o registro, tempestivos, dessas informações fica comprometido a implementação de um sistema de custos.

Tabela 10 - Registro de passivo, provisões e contingência		
Quanto ao registro de passivos, provisões e contingências, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
Os passivos são registrados, mas somente quando da liquidação orçamentária, e não há registros de provisões (ex. relativas a demandas judiciais) ou de contingências.	6	50%
Alguns passivos são registrados qdo da liquidação e outros por competência (ex. férias, 13º salário, etc.), mas não há registro de provisões (ex. relativas a demandas judiciais) ou de contingências.	1	8%
Alguns passivos são registrados qdo da liquidação e outros por competência (ex. férias, 13º salário, etc.) e há registro de provisões (ex. relativas a demandas judiciais), mas não de contingências.	2	17%
Alguns passivos são registrados qdo da liquidação e outros por competência (ex. férias, 13º salário, etc.) e há registro de provisões (ex. relativas a demandas judiciais), bem como de contingências.	2	17%
Todos os passivos são registrados apenas por competência (ex. férias, 13º salário, etc.), mas não há registro completo de provisões (ex. relativas a demandas judiciais) ou de contingências.		0%
Todos os passivos são registrados apenas por competência (ex. férias, 13º salário, etc.) e há registro completo de provisões (ex. relativas a demandas judiciais), bem como de contingências.	1	8%
Total	12	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Na tabela 11 foi questionado sobre a adequação das demonstrações contábeis aos modelos atualizados pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, onde a maioria dos entes afirmam elaborar as demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/1964 (BO, BF, BP e DVP), mas não observa os novos modelos apresentados no MCASP, não elaboram notas explicativas e nem realizam análises das demonstrações contábeis.

Tabela 11 - Demonstrações contábeis		
Quanto às Demonstrações Contábeis, a alternativa que melhor descreve a situação do ente é:		
	Quantidade	%
O Ente não elabora quaisquer demonstrações contábeis.	1	8%
O Ente elabora as demonstrações contábeis atuais exigidas pela Lei nº 4.320/1964 (BO, BF, BP e DVP), mas não observa os novos modelos apresentados no MCASP, não elabora Notas Explicativas, nem realiza análise das demonstrações contábeis.	5	42%
O Ente elabora as demonstrações contábeis atuais exigidas pela Lei nº 4.320/1964 (BO, BF, BP e DVP), não observa os novos modelos apresentados no MCASP, mas elabora Notas Explicativas, embora não realize análise das demonstrações.	2	17%
O Ente elabora as demonstrações contábeis atuais exigidas pela Lei nº 4.320/1964 (BO, BF, BP e DVP), não observa os novos modelos apresentados no MCASP, mas elabora Notas Explicativas e realiza análise das demonstrações contábeis.	1	8%
O Ente elabora as demonstrações contábeis atuais exigidas pela Lei nº 4.320/1964 (BO, BF, BP e DVP), observa alguns dos novos modelos apresentados no MCASP, elabora Notas Explicativas e realiza análise das demonstrações contábeis.	3	25%
O Ente elabora as novas demonstrações contábeis apresentadas no MCASP (BO, BF, BP, DVP e DFC - incluídos os quadros anexos a estas demonstrações), elabora Notas Explicativas e realiza análise das demonstrações contábeis.		0%
Total	12	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Por fim, na tabela 12 foi analisado a adequação dos entes com relação ao conhecimento e processo de implementação do sistema de custos.

Tabela 12 - Adoção de sistema de custos						Total	
Para as questões abaixo, assinale a alternativa que melhor indique o seu grau de concordância sobre a adoção de sistema de custos:							
		Discordo plenamente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente	
Os órgãos e entidades mais estruturados, em geral, conseguem alocar seus gastos (em regime de competência) aos programas (atividades e projetos).	Quant.			2	7	3	12
	%	0%	0%	17%	58%	25%	100%
Os órgãos e entidades mais estruturados ou o Ente fazem análises comparando o gasto orçado com o gasto empenhado e/ou liquidado, de forma segmentada por programas (atividades e projetos).	Quant.			5	3	4	12
	%	0%	0%	42%	25%	33%	100%
Mesmo não tendo informações de custos, sabe-se que relatórios de gastos são enviados anualmente aos Secretários ou gestores	Quant.		1	1	5	5	12
	%	0%	8%	8%	42%	42%	100%
Apesar de não contabilizar, o Ente discute alguns critérios de depreciação para futuramente considerá-la na composição do custo dos serviços finalísticos.	Quant.	1	4	3	2	2	12
	%	8%	33%	25%	17%	17%	100%
A adoção do custeio por atividades seria de grande utilidade para tomada de decisão no planejamento e controle.	Quant.			1	3	8	12
	%	0%	0%	8%	25%	67%	100%
A informação de custos é utilizada para precificação de serviços em alguns órgãos e entidades.	Quant.		1	3	3	5	12
	%	0%	8%	25%	25%	42%	100%
A adoção de custeio por atividades já foi discutida e converge para o consenso de que será uma realidade no futuro.	Quant.		3	1	4	4	12
	%	0%	25%	8%	33%	33%	100%
O Tribunal de Contas a que o Ente está jurisdicionado está sendo mais recorrente e insistente nas recomendações para melhoria nas informações de desempenho e custos.	Quant.			3	8	1	12
	%	0%	0%	25%	67%	8%	100%
Em geral, os gestores não vêem a necessidade de informação de custos.	Quant.	1	4	1		6	12
	%	8%	33%	8%	0%	50%	100%
Apesar de ser bem vista, a adoção de sistemas de custos está longe de ocorrer.	Quant.		1	1	5	5	12
	%	0%	8%	8%	42%	42%	100%
O governo do Estado (ou Federal, no caso de órgão estadual) tem iniciativas em andamento para disseminar tecnologia de gestão para esse Ente.	Quant.	2	2	6	2		12
	%	17%	17%	50%	17%	0%	100%
A percepção da necessidade da informação de desempenho para a gestão de programas (atividades e projetos) está aumentando.	Quant.	1		2	7	2	12
	%	8%	0%	17%	58%	17%	100%
Existem sistemas de custos e desempenho sendo desenvolvidos, mas não serão colocados em funcionamento no próximo ano.	Quant.	2		4	3	3	12
	%	17%	0%	33%	25%	25%	100%

Fonte: elaborada pelo autor com base em informações da STN (2012)

Percebe-se que na maioria dos municípios há uma concordância com relação ao reconhecimento da importância da mensuração de custos, porém, apesar do reconhecimento da importância da mensuração de custos os mesmos afirmam que o processo de implementação ainda está distante. Dentre as justificativas apresentadas a principal está do ainda não reconhecimento por parte dos gestores da importância desta ferramenta. Assim, o caminho para os profissionais da contabilidade é o de vencer está barreira, demonstrando a importância para o gestor da informação de custo, capaz de mensurar quanto custa um serviço, como por exemplo, o custo de uma refeição na escola, de uma consulta na unidade de saúde, visando buscar maiores níveis de eficiência na aplicação dos recursos públicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo demonstrou que existe um grande desafio para o setor contábil das prefeituras pertencentes a Região da AMPLA em adequar-se as novas normas contábeis, nos padrões internacionais. Este somente será superado com o reconhecimento por parte dos

gestores público e, deve contar com o envolvimento de vários atores neste processo, dentre os quais ganham relevância às instituições de ensino e os Conselhos Regionais de Contabilidade, que não devem medir esforços na busca da qualificação do corpo técnico das Prefeituras.

Espera-se, assim, que os resultados evidenciados ao final deste estudo, sejam bem recebidos pelas partes envolvidas neste processo e, que não sejam economizados esforços na conscientização da importância da mensuração de custos, para que esta não venha apenas ser implementada para atender a legislação, mas sim, como uma ferramenta essencial para o controle e avaliação dos resultados, e com os indicadores de desempenho apurados poder realizar uma alocação de recursos de maneira a otimizar os resultados

REFERÊNCIAS

ANDRADE, NILTON DE AQUINO. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, JOÃO. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo : Atlas, 1994.

BEUREN, Ilse Maria, **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – Teoria e prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

BRASIL. 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**. Brasília: Congresso Nacional, 2000.

BRASIL. Lei nº 10.180 de 06 de Fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Brasília: Congresso Nacional, 2001.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Dispõem sobre as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília: Congresso Nacional, 1964.

BRASIL. Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011. **Aprova o MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**. Parte II e IV, 2011.

BRASIL. Portaria STN nº 467, de 06 de agosto de 2009. **Aprova o MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**. Volume III – **Procedimentos Contábeis Específicos**. 2009.

BRASIL. Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011. **Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2011.

CFC. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA – **NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, Resolução nº 1.128/2008**. Brasília: 2008.

CFC. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA – **NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis, Resolução nº 1.133/2008**. Brasília: 2008.

CFC. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA – NBCT 16.8 – **Controle Interno, Resolução n° 1.135/2008**. Brasília: 2008.

CFC. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA – NBCT 16.11 – **Sistema de Informação de Custos ao Setor Público, Resolução n° 1.366/2011**. Brasília: 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC e SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. STN: **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2010.

DIEHL, Astor Antônio e TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FAMURS – Fundação dos Municípios do Rio Grande do Sul. **Pesquisa das características demográficas e econômicas dos municípios**. Disponível em: <<http://ww2.famurs.com.br/extratomunicipio2011/>>. Acesso em: 13 de julho de 2012.

FERNANDES, Julio Cesar de Campos. **O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública**. IV Congresso de Gestão Pública. Brasília: 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, HÉLIO. **Teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Nelson. **Sistemas para informação de custo: Diretrizes para a integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Doutorado em Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson e HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Artigo – Revista de Administração Pública (RAP), Rio de Janeiro 44(4):791-820, jul./ago. 2010

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

NASSUNO, MARIANNE et al. **Gestão de custos no setor público**. Brasília: ENAP, 2001.

NUNES, MARCOS ALONSO. **Custos no serviço público**. Brasília: ENAP, 1998.

SILVA, LINO MARTINS DA. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. – 9°. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Pesquisa das informações do Questionário sobre a Maturidade da Gestão Contábil**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp>. Acesso em: 30 de maio de 2012.