

O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: um estudo sobre os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil

Ellen White Baiense (UFSC) - ellenbaiense@yahoo.com.br

Fabricia Silva da Rosa (UFSC) - fabriciasrosa@hotmail.com

Resumo:

O setor público vem passando por mudanças na gestão, motivadas, sobretudo, pela escassez de recursos, necessidade de melhoria dos serviços e atendimento às normas contábeis. Nesse sentido, a contabilidade de custos é fundamental para apoiar a gestão e as necessidades de transparência. Isso deve acontecer por meio de sistemas de custos, capazes de oferecer informações consistentes e úteis aos processos decisórios. A legislação brasileira, principalmente, a LRF e a NBC T 16.11, determina a apuração de custos por meio de sistemas. A metodologia empregada por ser tradicional ou estratégica. Por isso, o objetivo deste estudo foi identificar a compreensão da gestão, bem como o uso de sistemas de custos nos Tribunais de Justiça dos Estados e DF, a partir do planejamento estratégico. Os resultados indicam, como positivas, as experiências dos tribunais do Rio de Janeiro, por estar em fase de implantação de um sistema de custos, com base no ABC; do Pará, por definir uma equipe como responsável pelo desenvolvimento desse sistema; e do DF, por utilizar o SIC do governo federal e por evidenciar que as informações são genéricas e que deveriam ser mais específicas. Verificou-se que a maioria dos tribunais não possui compreensão clara quanto à gestão dos custos e que os planos de execução e acompanhamento indicam que não estão sendo realizadas ações efetivas de custos. Portanto, é possível compreender que a atuação do CNJ foi preponderante para a inclusão do tema no PE, possibilitando inferir que a legitimação do órgão pode ter sido a principal motivação.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Sistemas de custos. Tribunais de Justiça. Setor público.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: um estudo sobre os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil

Resumo

O setor público vem passando por mudanças na gestão, motivadas, sobretudo, pela escassez de recursos, necessidade de melhoria dos serviços e atendimento às normas contábeis. Nesse sentido, a contabilidade de custos é fundamental para apoiar a gestão e as necessidades de transparência. Isso deve acontecer por meio de sistemas de custos, capazes de oferecer informações consistentes e úteis aos processos decisórios. A legislação brasileira, principalmente, a LRF e a NBC T 16.11, determina a apuração de custos por meio de sistemas. A metodologia empregada pode ser tradicional ou estratégica. Por isso, o objetivo deste estudo foi identificar a compreensão da gestão, bem como o uso de sistemas de custos nos Tribunais de Justiça dos Estados e DF, a partir do planejamento estratégico. Os resultados indicam, como positivas, as experiências dos tribunais do Rio de Janeiro, por estar em fase de implantação de um sistema de custos, com base no ABC; do Pará, por definir uma equipe como responsável pelo desenvolvimento desse sistema; e do DF, por utilizar o SIC do governo federal e por evidenciar que as informações são genéricas e que deveriam ser mais específicas. Verificou-se que a maioria dos tribunais não possui compreensão clara quanto à gestão dos custos e que os planos de execução e acompanhamento indicam que não estão sendo realizadas ações efetivas de custos. Portanto, é possível compreender que a atuação do CNJ foi preponderante para a inclusão do tema no PE, possibilitando inferir que a legitimação do órgão pode ter sido a principal motivação.

Palavras-chave: Gestão de custos. Sistemas de custos. Tribunais de Justiça. Setor público.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

Ao longo da história, o estudo da administração pública tem demonstrado que a necessidade de mudanças lhe é inerente. Essa realidade desencadeou processos de modernização, que continuam a exigir o implemento de novas técnicas de gestão, tendo em vista a otimização dos serviços.

Inicialmente, não havia clara distinção entre patrimônio público e privado, sendo forte a presença do nepotismo e do clientelismo. Por volta dos anos 30, iniciou-se o uso de técnicas de controle e, no século XX, tornou-se imprescindível enfrentar a crise fiscal, reduzir custos e buscar resultados. (GOMES; OLIVEIRA, 2010).

Diferente do setor privado, que tem como finalidade o lucro, a preocupação nesse segmento deve ser o desempenho na prestação dos serviços. Nesse contexto, a contabilidade propõe o uso de técnicas, dentre as quais, sistemas de custos, úteis para fornecer informações e subsidiar o processo decisório (BECKER; BERGENER; RÄCKERS, 2009; FRANCO et al., 2013; MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016).

A NBC T 16.11, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 2011, aprovou o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), o qual está amparado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio. Seu uso é obrigatório para todas as entidades do setor público, porém, a implantação deve ser gradual, considerando os objetivos organizacionais, os processos decisórios (internos: gestores; externos: sociedade), critérios de transparência e controle social.

Os sistemas de custos podem ser tradicionais ou estratégicos, dependendo da metodologia empregada (KAPLAN, 1994). A norma do CFC não define o método que deve ser empregado no SICSP. Alguns estudiosos entendem que os métodos de custeio não são

excludentes e podem ser adotados simultaneamente (BONACIM; ARAÚJO, 2010). Os pesquisadores também sugerem a integração entre sistemas de custos e medição de desempenho (OSEIFUAH, 2013; MOHR, 2015) e o uso da modelagem de processos (Becker et al., 2009), além de sua relação com as teorias institucional (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013), da difusão e legitimação (LAPSLEY; WRIGHT, 2004).

Portanto, considerando a premissa de que o uso de sistemas de custos pela administração pública decorre de exigência normativa, tendo em vista a relevância para o interesse público e o impacto positivo sobre a gestão, levanta-se o seguinte problema de pesquisa: Qual o nível de compreensão e adoção de sistemas de custos pelos Tribunais de Justiça dos Estados e Distrito Federal, como órgãos da administração pública? O objetivo é identificar a compreensão e o uso de sistemas de custos nos tribunais, na esfera estadual, a partir do planejamento estratégico e relatórios de execução e gestão.

O estudo justifica-se por abordar um tema atual, devido às exigências legais e às necessidades de melhoria dos serviços públicos e otimização do uso dos recursos. Também, contribui para a ampliação dos conhecimentos existentes acerca da gestão de custos na administração pública brasileira, proporcionando uma visão mais clara da situação atual e das possibilidades que se apresentam acerca dessa temática.

A pesquisa destaca-se por sua relevância, haja vista que, os órgãos pesquisados estão presentes em todo o território nacional, movimentam uma parcela significativa de recursos públicos e prestam serviços a toda a sociedade.

O estudo está organizado em cinco seções. Além desta, apresentam-se: (ii) referencial teórico, composto de três subseções que abordam a gestão de custos na administração pública, evidências do uso de sistemas de custos pelo setor público brasileiro e gestão de custos em setores públicos de outros países; (iii) metodologia; (iv) descrição e análise dos resultados; (v) conclusões e referências.

2 Referencial Teórico

Nesta seção, inicia-se com uma abordagem geral sobre a legalidade e aplicação da temática na administração pública brasileira, além de noções conceituais. Apresentam-se, na sequência, estudos anteriores, que abordam o uso de sistemas de custos no setor público, e conclui-se, expondo fragmentos de publicações estrangeiras acerca do tema.

2.1 A Gestão de Custos no Setor Público

No Brasil, a previsão legal para apuração de custos no âmbito da administração pública brasileira vem de longa data. Em 1964, a Lei 4.320, art. 85 e 99, já determinava a apuração dos custos dos serviços industriais. Em 1967, o Decreto-Lei 200, art. 79, ampliou para toda a administração pública federal a necessidade de apuração e evidenciação dos custos. Posteriormente, essa exigência foi reforçada, por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), a qual determinou, em seu art. 50: “§3º A administração pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

A NBC T 16.11, além de determinar o uso de sistemas de custos pelas entidades que compõem o setor público, estabeleceu conceitos, objetivos e regras básicas de mensuração e evidenciação dos custos, tendo em vista a sua estruturação. O SICSP deve possibilitar as atividades de registro, processamento e evidenciação dos custos; de modo a apoiar a avaliação dos resultados e do desempenho, o processo decisório, o desenvolvimento do planejamento e do orçamento, programas de controle de custos e melhoria da qualidade. Portanto, ao desenvolver um sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro, é necessário que ele possibilite o atendimento aos requisitos legais.

O fornecimento de subsídios ao processo decisório por meio de informações consistentes é fundamental (GARCIA-UNANUE; FELIPE; GALLARDO, 2015), beneficiando toda a organização (HANSEN; MOWEN, 2001), principalmente, para determinar a viabilidade e a coerência das atividades desenvolvidas (MCCHELRY; MCKENDRICK; ROLFE, 2007). É importante considerar a necessidade de transparência na aplicação dos recursos e o atendimento aos diversos usuários, com informações claras e úteis. (MARTINEZ; ALVES, 2011).

Nesse sentido, a contabilidade tradicional propõe o uso dos métodos de custeio por absorção (TAYLOR, 2000), variável e direto (MACHADO; HOLANDA, 2010; FRANCO et al., 2013) e pleno (NBC T 16.11). De acordo com Johnson e Kaplan (1987), em 1925, praticamente todas as práticas tradicionais de custos já existiam. Mas, de segundo Oseifuah (2014), esses métodos induzem a erro na tomada de decisão, pois os custos são direcionados aos produtos e serviços de forma arbitrária, criando uma sobrecarga e distorcendo as métricas.

Por isso, o autor recomenda o ABC como uma ferramenta de gestão útil à administração pública, a fim de superar as deficiências das técnicas tradicionais, contribuindo para a promoção de eficácia e eficiência na prestação de serviços.

O ABC surgiu na década de 80 (KAPLAN; ANDERSON, 2003), sendo utilizada por aqueles que desejam um cálculo mais preciso dos custos dos serviços (LAPSLEY; WRIGHT, 2004). Na concepção de Kaplan e Cooper (1998), a metodologia mais conhecida pelas organizações é o cálculo baseado em atividades, constituindo o ABC, a forma mais avançada. No entanto, o modelo inicialmente proposto tornou-se de difícil adoção, sobretudo, devido aos altos custos de implantação e manutenção, sendo proposto um novo modelo com base no tempo, que simplifica a definição de estimativas e drivers (KAPLAN; ANDERSON, 2003). Essas alterações não desmerecem o ABC, que continua mantendo seu refinamento e encontra apoio em organizações em todo o mundo (TURNEY, 2010).

Para enfrentar as dificuldades inerentes e facilitar o desenvolvimento de um sistema estratégico de custos na área pública, Becker, Bergener e Räckers (2009) recomendam o uso de métodos de modelagem de processos junto com o ABC. Os autores destacam que, por meio dessa metodologia, as taxas de custos são obtidas conforme os recursos consumidos para produzir resultados, o consumo é medido por atividade ou processo e as taxas podem ser utilizadas para controlar os custos, estabelecer comparações e tomar decisões de reorganização e de investimentos.

É importante considerar que a gestão de custos deve ser voltada para a qualidade e melhoria de resultados, haja vista, a necessidade de maior eficiência nas organizações públicas (MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016). Mas, apesar da contabilidade possuir mecanismos de gestão capazes de apresentar indicadores mais refinados, que possibilitam a alocação dos recursos com mais equidade, muitas organizações ainda se empenham no uso de metodologias tradicionais (GUERREIRO et al., 2005).

Portanto, sabendo da importância da gestão de custos na administração pública, tendo em vista a necessidade de produção de eficiência e resultados em benefício da população e de que sistemas de custos devem ser implementados em todos os segmentos do setor, estudos têm buscado identificar sua compreensão e presença, além de contribuírem como meio de disseminação do assunto no meio acadêmico e profissional. Por isso, na sequência, apresentam-se estudos sobre o uso de sistemas de custos na área pública nacional e internacional.

2.2 Evidências do Uso de Sistemas de Custos no Setor Público Brasileiro

No âmbito municipal, foram analisados os estudos de Almeida, Borba e Flores (2009), Franco et al. (2013), Rosa, Silva e Soares (2015), Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) e Lovato et al. (2016) e, no federal, de Machado & Holanda (2010) e Borges, Mário e Carneiro

(2013), além do artigo de Heusi, Raupp e Moraes (2014), referente a universidades públicas federais e estaduais.

Almeida, Borba e Flores (2009) verificaram o uso de informações de custos por secretarias municipais de saúde de Santa Catarina que mais receberam recursos do governo federal em 2004. Destas, apenas duas estavam em processo de implantação de sistemas de custos. A maioria dessas unidades não possui qualquer informação dessa natureza, mas oito delas declararam que têm problemas relacionados à falta de recursos e todos os gestores reconhecem a importância dos custos no processo de gestão.

Em 2010, o governo federal brasileiro homologou o sistema de informação de custos (SIC), o qual é descrito por Machado e Holanda (2010). Segundo os autores, o SIC possui integração com os sistemas orçamentários e de contabilidade, e o elemento principal dessa integração é o custo histórico. Apesar de reconhecerem que o ideal seria a construção de padrões em relação às atividades e produtos, os autores afirmam que isso é impraticável na fase inicial de implantação de um sistema de custos, considerando, no entanto, um ideal a ser buscado. O sistema foi construído em duas dimensões, uma sistêmica, que pode ser utilizada por todos os órgãos, e outra, específica, para atender as necessidades individuais das instituições.

De acordo com Machado e Holanda (2010), o método utilizado no desenvolvimento da dimensão geral foi o custeio direto, sob a justificativa de que é de fácil aplicação no setor público, por ser intrínseco aos sistemas de planejamento, orçamento e execução orçamentária. Para eles, esse método possibilita a análise do desempenho e não contempla rateios. Quanto à dimensão específica, os pesquisadores afirmam que a escolha do método fica a critério de cada órgão. Também enfatizam que o SIC é um sistema gerencial que se destina a auxiliar os gestores no controle e gestão dos custos. Por isso, afirmam que não tem o condão de substituir nenhum outro sistema adotado pela administração pública federal.

Borges, Mário e Carneiro (2013) analisaram do processo de implantação do SIC sob a ótica institucional, comparando a experiência brasileira com a reforma realizada pelo governo australiano. Entre as duas experiências, o ponto de comparação destacado é a forma adotada quanto à metodologia de custeio. Segundo os autores, a administração pública brasileira optou por uma solução tecnológica, sem adentrar em uma discussão social mais ampla. Por outro lado, na Austrália, eles destacam que, as inovações ocorreram por meio de uma mobilização ampla e articulada, resultando em uma experiência exitosa, principalmente, quanto à difusão e legitimação da cultura gerencial. Os autores consideram fatores positivos a harmonização às normas internacionais de contabilidade e à iniciativa do governo federal em implantar um sistema de custos. Porém, destacam que a prática contábil no Brasil, ainda, tem seu ponto forte em aspectos orçamentários e de controle fiscal.

Nesse sentido, Machado e Holanda (2010) defendem o formato do SIC, sob o argumento de que o tempo para sua implantação não poderia ser muito longo, sendo determinante para a definição de suas regras. Por isso, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), que eram os sistemas já utilizados pela administração pública federal, foram utilizados como plataforma de dados para alimentar o SIC. No entanto, esses sistemas não foram concebidos para a geração de informações de custos. A implantação de um sistema de custos deve ser parte de uma ampla reforma dos sistemas contábeis, ao invés de adaptá-lo às condições já existentes, sendo necessário, ainda, mudanças culturais, para que as informações de custos sejam utilizadas no processo decisório (BORGES; MÁRIO; CARNEIRO, 2013).

Os autores observam que, ao implantar a gestão de custos, na Austrália, o governo realizou ampla mobilização, incluindo capacitação e mudança cultural; a alta administração passou a utilizar as informações de custos para tomar decisões e avaliar os resultados obtidos

pelos gestores, a partir das metas estabelecidas; a qualidade é priorizada e novos sistemas foram desenvolvidos para atender ao padrão atual. Enquanto, no Brasil, os autores afirmam que, a capacitação foi direcionada apenas aos setores envolvidos e as informações de custos e de desempenho não foram incorporadas pelos gestores no processo decisório, sendo estruturadas para a prestação de contas. Por isso, enfatizam a necessidade de reformas transversais, que considerem questões ambientais, humanas e legais.

As universidades públicas brasileiras, nos termos da legislação vigente, também devem possuir sistemas de custos. No entanto, o estudo realizado por Heusi, Raupp e Moraes (2014) constatou que, dentre as universidades que responderam ao questionário enviado, nenhuma utiliza sistemas de custos. Segundo os autores, das 97 universidades públicas existentes no Brasil, foram enviados questionários para 74, retornando apenas 15 respondidos. O desinteresse em participar da pesquisa pode ser motivado pelo não uso desse sistema, porém essa informação não está confirmada pela pesquisa. Esse resultado surpreendeu os autores quando o compararam com outro estudo, realizado nas universidades do sistema ACAFE (autoria de Menegat, 2006), o qual concluiu que 87% delas utilizam sistemas de custos. Essa correlação possibilita afirmar que o uso de sistemas de custos em instituições privadas de ensino é bem mais frequente do que em organizações que realizam atividades similares, porém, com o uso de recursos públicos.

Outro estudo, que teve como objeto de pesquisa, municípios catarinenses, foi realizado por Rosa, Silva e Soares (2015), para averiguar a percepção dos contadores públicos sobre a implantação de sistema de custos. O estudo revelou que o conhecimento desses profissionais acerca do assunto é básico ou inexistente e somente 1% dos municípios implantou esse tipo de sistema, além de que 85% sequer o iniciaram.

No estado paranaense, também no contexto municipal, foram analisados os estudos de Franco et al (2013) e Lovato et al. (2016). No primeiro, a coleta dos dados ocorreu em 2010. Foram encaminhados os questionários aos 399 municípios, porém 67 responderam, os quais revelaram que 95,5% dos profissionais da contabilidade consideram importante o esforço da administração para a adoção de sistemas de custos, enquanto apenas 35,9% têm percebido a divulgação de informações internas nesse sentido. 79,1% entendem que a implantação de um sistema de custos atenderia as necessidades operacionais da instituição, porém, 89,6% discordam de que existe intenção dos gestores em implantá-lo, 13,4% concordam plenamente que as informações de custos são controladas por meio de planilhas e/ou sistemas e 6%, por meio de sistemas integrados. No segundo estudo, dos 399 municípios, 136 participaram, dentre os quais, 10% afirmam ter concluído a implantação do sistema de custos, o que mostra uma evolução em relação à pesquisa anterior. Uma informação significativa desse estudo é que 41% consideram que essa implantação deverá ocorrer apenas para atender a legislação e 44%, além da legislação, apontaram necessidades gerenciais.

Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) realizaram um estudo em municípios (34 receberam os questionários e 13 responderam), onde informam que 92,31% não iniciaram a implantação de sistemas de custos. Nesse sentido, o estudo destacou a incapacidade dos municípios para desenvolverem soluções informatizadas e dificuldades em encontrar empresas que as forneçam, além de dificuldades técnicas dos profissionais contábeis.

Acerca dos estudos realizados por Almeida, Borba e Flores (2009), Franco et al. (2013), Lovato et al. (2016) e Rosa, Silva e Soares (2015), observa-se que os autores não adentraram nas especificidades dos sistemas implantados ou em fase de implantação pelos municípios, tendo em vista identificar a metodologia de custeio empregada no seu desenvolvimento e se têm condições de subsidiar os gestores no processo decisório. No entanto, em seu referencial teórico, os estudos destacam a importância da análise dos métodos de custeio em relação às características do setor público. Lovato et al. (2016) sugerem que a solução, nesse contexto, pode ser híbrida, destacando o ABC, por seu refinamento

metodológico ao tratar os custos indiretos e Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) ressaltam a importância de que a metodologia adotada pelos entes públicos seja uniforme para que possibilite estabelecer padrões de comparabilidade.

2.3 A Gestão de Custos no Setor Público de outros Países

Estudos realizados em países da Europa (BJORNENAK, 2000; LAPSLEY; WRIGHT, 2004; BECKER, BERGENER E RÄCKERS, 2009; VAZAKIDIS; KARAGIANNIS; TSIALTA, 2010; GARCIA-UNANUE; FELIPE; GALLARDO, 2015; MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016), na África do Sul (OSEIFUAH, 2013) e nos Estados Unidos (MOHR, 2015) apresentam uma situação um pouco diferente em relação ao Brasil, em que a gestão de custos está mais presente, inclusive no processo decisório.

Bjornenak (2000) realizou um estudo em escolas públicas da Noruega, onde 99% das instituições de ensino são públicas. Inicialmente, o autor buscou compreender a forma como os recursos orçamentários são alocados, a fim de identificar variáveis independentes de custos. Após, foram definidas as atividades e os drivers de custos, considerando que cada atividade pode ter mais de um fator causador e não ser linear. Para identificação dos drivers de custos foi aplicado o modelo de regressão de Bergen. O estudo aponta a necessidade de estimar adequadamente a causalidade dos custos, mediante identificação, classificação e quantificação dos fatores que provocam alteração nos custos totais. Nesse sentido, recomenda o uso da contabilidade estratégica (ABC). Ao desenvolver um sistema de custos no setor público, o autor destaca que entender a estrutura dos custos é fundamental, pois contribui com subsídios importantes aos decisores políticos. Segundo o autor, decisões estruturais e fatores institucionais fornecem importantes explicações sobre as diferenças verificadas nos custos.

Lapsley e Wright (2004) destacam que, as inovações contábeis que ocorrem no setor público têm origem no setor privado, a exemplo o uso do ABC, que, inicialmente, foi desenvolvido para atender as necessidades empresariais. Esse estudo foi realizado em organizações públicas da Escócia e demonstra que essa metodologia é bem aceita no meio público, devido aos benefícios que gera em termos de eficiência, e que a regulação e a pressão governamental são importantes métodos de difusão e aceitação de inovações contábeis por agentes públicos.

Becker, Bergener e Räckers (2009) recomendam o uso da modelagem de processos, por meio do método *Picture*, um instrumento útil, principalmente, para definir as atividades, auxiliando na implantação do ABC. O estudo destaca que, esse método foi desenvolvido exclusivamente para atender as necessidades do setor público e que o ABC possibilita a análise das diferentes áreas da organização voltada para a prestação de serviços. O estudo demonstra que os dados obtidos na fase de modelagem fornecem elementos consolidados sobre os custos do processo, incluindo os gastos com pessoal. Segundo os autores, essas informações podem ser agregadas de modo a auxiliar os gestores públicos em suas decisões, no controle de processos, na definição de políticas de investimento ou em mudanças organizacionais, além de fornecer uma visão holística dos processos de governo.

Vazakidis, Karagiannis e Tsiailta (2010) analisaram os princípios básicos do ABC e os processos de custeio baseado em atividade a fim de verificar a aplicabilidade do método no setor público. O estudo foi realizado com a intervenção dos pesquisadores, por meio da pesquisa-ação, durante a implantação do sistema de custos na Prefeitura de Grevena, na Grécia. Na etapa de planejamento, foram definidas as etapas, identificados os procedimentos e as variáveis de custos, com base na literatura internacional. Como resultado, foram apontados gargalos, necessidades específicas de melhoria de desempenho de servidores e de mudanças na gestão, tendo em vista sua otimização. Os pesquisadores destacam o estudo como piloto para implementar o ABC no Setor Público e afirmam que a utilização desse método, em

conjunto com novas tecnologias e ferramentas de gestão, pode solucionar deficiências do setor público, sobretudo, na prestação de serviços aos cidadãos.

O estudo realizado no Município de Buffalo, na Província Oriental do Cabo, África do Sul, por Oseifuah (2013), investigou o impacto e possíveis melhorias no desempenho financeiro do Município, em decorrência do uso do ABC. Com base nos resultados e na análise, o autor afirma que o estudo suporta a premissa de que o ABC constitui um meio eficaz para obtenção de informações úteis e comparáveis de custeio. De acordo com o autor, os gestores passaram a utilizá-las no processo orçamentário e nas decisões tomadas, observando-se melhorias no desempenho financeiro e nos serviços prestados, o que resultou em benefícios à comunidade local.

Nos Estados Unidos, Mohr (2015) fez um estudo comparativo entre contabilidade de custos e medição de desempenho, tendo como pressuposto duas vertentes, uma de complementaridade e outra, alternativa ou de concorrência. A pesquisa foi realizada em grandes cidades americanas, definidas com base no orçamento. O autor afirma que, em algumas pesquisas de desempenho, a contabilidade de custos e a medição de desempenho são conceituadas como complementares e geralmente são pensadas para trabalhar em conjunto, a fim de auxiliar as organizações a estabelecer benchmarks relevantes e medidas de eficiência. O estudo propôs diferentes modelos de controle, conciliados mediante comparação das preferências dos gerentes de serviços e dos líderes organizacionais.

Conforme o autor, as discussões levantadas no estudo, recomendam preocupação quanto à suposição de que seja fácil a integração entre sistemas de custos e medição de desempenho e atribuem responsabilidade aos líderes organizacionais. O autor afirma que, em nível organizacional, o desempenho e a contabilidade de custos se relacionam positivamente, mas, não em níveis tradicionais de significância. Quando as organizações públicas se comprometem com a medição de desempenho e a complementam com a contabilidade de custos, por meio de sistemas integrados, os resultados são positivos, afirma o pesquisador. O estudo também indicou que, em nível de serviços, os gerentes preferem a medição de desempenho à contabilidade de custos, tornando essa relação negativa, o que suporta a hipótese de sistemas de controle concorrentes.

Na Espanha, Garcia-Unanue, Felipe e Gallardo (2015) analisaram a implantação da contabilidade de custos em oito instituições públicas locais, da área de esportes. A escolha dessas unidades deu-se em virtude do Município ter implantado um sistema de custos e estar exigindo o mesmo dessas organizações. Durante o estudo, foram definidas as atividades e demais etapas do sistema. Como resultado, os autores destacaram a importância de simplicidade e clareza na definição dos procedimentos e das informações oferecidas pelo sistema. Nota-se que os autores não citam o ABC, no entanto, apontam como fator essencial para a implantação de um sistema de custos, a correta identificação das atividades.

Mättö e Sippola (2016) também utilizaram a pesquisa-ação em um estudo realizado em organizações públicas da Finlândia, onde foi desenvolvido um projeto de gestão de custos em decorrência de exigência do Município. Apesar dos resultados indicarem que a implantação foi motivada pela busca da eficiência, os autores verificaram em estudo posterior que as ferramentas do sistema foram utilizadas parcialmente, mesmo tendo sido demonstrada sua relevância potencial na prática. Por outro lado, os autores afirmam que essa atitude não pode ser tomada, exclusivamente, como busca de legitimação, haja vista que argumentos para não utilizá-las integralmente indicam que as métricas foram superestimadas, enquanto os problemas relacionados à implementação foram subestimados, devido às pressões internas e externas por resultados.

Durante o desenvolvimento do sistema, foram realizados workshops para identificar problemas relacionados à qualidade e estimar o impacto financeiro, o qual auxiliou na priorização das iniciativas de melhorias. Para compreensão da situação e facilitação do

processo decisório, os pesquisadores construíram diagramas de *Ishikawa*, a partir das respostas obtidas na pesquisa. As iniciativas de melhoria demonstraram relevância instrumental e conceitual, enquanto as métricas foram consideradas, pelas organizações, pouco informativas ou sem funcionalidade, não sendo implementadas, em sua maioria (MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016).

Nesses estudos, realizados entre 2000 e 2016, em diferentes países, observa-se que não há recomendação para o uso de métodos de custeio tradicionais, como direto ou variável e por absorção. A definição das atividades embasa o desenvolvimento das sistemáticas de gestão dos custos. Verificou-se também que a busca por eficiência é o motivo principal, além da necessidade de apoiar o processo decisório, mesmo quando presentes exigências legais. Vazakidis, Karagiannis e Tsiailta (2010) ressaltam que os custos dos serviços não podem superar os benefícios que geram aos cidadãos, pois não faz sentido. Por isso, é tão importante a simplificação dos processos administrativos e a transparência, contribuindo no combate à corrupção.

3 Metodologia

Nesta seção, apresentam-se os aspectos metodológicos da pesquisa, sua caracterização e procedimentos de coleta e análise dos dados.

Realizou-se uma revisão da literatura que trata de sistemas de custos na administração pública, caracterizando-se, quanto à fonte de informações, como bibliográfica. Esta consiste em um estudo sistemático, realizado a partir de materiais publicados. Para a coleta dos artigos, foram utilizadas as bases: *Scopus*, *Web of Science*, *Ebsco*, *ProQuest* e *Science Direct*, no período 27 de março a 30 de junho de 2017, além de material em meio físico, como livros.

A coleta dos dados da pesquisa de campo ocorreu entre os meses de julho e agosto de 2017. Inicialmente, foram enviados questionários sobre o uso de sistemas de custos aos setores de contabilidade dos Tribunais de Justiça dos estados brasileiros e do Distrito Federal, num total de 27, dos quais, apenas cinco retornaram com respostas. Uma nova tentativa foi realizada no mês de julho e, dessa vez, os instrumentos foram encaminhados para os diretores de orçamento e finanças, retornando apenas dois respondidos. Por isso, optou-se por consultar o portal de transparência e outras áreas dos sítios desses órgãos, a fim de identificar aspectos relacionados à gestão de custos, sobretudo o uso ou planejamento de implantação de sistemas de custos.

Para a coleta dos dados, foi estruturada uma planilha em excel, em que, na primeira coluna foram listados os estados brasileiros e o DF em ordem alfabética. As colunas seguintes foram destinadas a responder as seguintes perguntas e apontamentos: (i) possui planejamento estratégico? (ii) existe macrodesafio referente à gestão de custos? Cite-o(s); (iii) existe ação ou indicador para a implantação de sistema de custos? (iv) possui sistema de custos? (v) há outras ações ou indicadores relacionados a custos? (vi) observações.

Com a planilha estruturada, a partir do sítio da *google*, foram acessadas as páginas eletrônicas de cada tribunal. Primeiro, verificou-se a presença de um *link* de acesso na página principal, depois, na área Institucional e no portal transparência. Quando seguidas essas etapas e não localizado o planejamento estratégico, fez-se consulta no campo destinado a pesquisas por assunto. Negadas essas possibilidades, foram consultadas as normas internas da instituição, no *link* legislação. Constatou-se que a maioria dos tribunais hospeda os documentos do planejamento estratégico no *link* Institucional. Alguns poucos, no portal transparência. Foram encontradas situações em que nesse portal constavam planejamentos antigos e que os documentos atuais estavam no link institucional. Houve um caso em que o planejamento estratégico só foi localizado em resoluções, acessadas através do *link* legislação.

No que se refere ao problema, foi empregada a abordagem predominantemente qualitativa, que, de acordo com Martins e Theophilo (2007, p.61), “é caracterizada pela

descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos.” Conforme Marconi e Lakatos (2012), essa abordagem deve ser adotada quando se busca identificar ou denegar a existência de atributos ou espécies de determinado fenômeno.

Após a coleta e descrição dos dados, foi realizada a correlação das informações com os pressupostos da teoria pesquisada, para, então, estabelecer as conclusões e responder o problema de pesquisa.

4 Descrição e Análise dos Resultados

Em 14 de junho de 2005, foi instalado o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) como órgão do Poder Judiciário, com atuação em todo o território nacional, competindo-lhe o controle da atuação administrativa e financeira desse poder, além de outras atribuições. Por isso, considerando que coordenar o planejamento e a gestão estratégica está entre as suas atribuições, editou a Resolução 198, em 1º de julho de 2014, dispondo sobre a gestão e revisão do planejamento estratégico para o período de 2015 a 2020. Em anexo ao referido dispositivo, consta um documento com a estratégia e os macrodesafios do Poder Judiciário, a serem desenvolvidos por todos os órgãos que compõem o judiciário brasileiro.

O primeiro macrodesafio, vinculado a “Processos Internos”, é o “Combate à corrupção e à improbidade administrativa”, incluso na seção de processos internos, o qual prevê a adoção de medidas administrativas com vistas à melhoria do controle e da fiscalização dos gastos públicos. No quesito “Recursos”, o segundo macrodesafio é o “aperfeiçoamento da gestão dos custos”.

Os Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal (DF) figuram na Constituição Federal de 1988, art. 92, Inciso VII, como órgãos do Poder Judiciário. Atualmente, o Brasil possui 26 estados e um DF, num total de 27.

Apresentam-se, no quadro 1, as variáveis identificadas na pesquisa, coletadas dos Planejamentos Estratégicos disponíveis nos sítios dos tribunais.

Quadro 1 – Gestão de custos no PE dos Tribunais de Justiça.

Tribunais de Justiça	Mapa Estratégico GC	Macrodesafio Aperfeiçoar a GC	Macrodesafio Implantar GC	IE Implantar SC
Alagoas	X	X		
Amazonas	X		X	
Bahia	X			X
Ceará				X
Distrito Federal	X		X	
Espírito Santo	X		X	X
Goiás	X	X		
Maranhão	X	X		
Mato Grosso	X	X		
Mato Grosso do Sul	X	X		X
Minas Gerais	X	X		
Pará	X	X		X
Piauí	X	X		X
Rio de Janeiro	X			X
Rio Grande do Sul				X
Rondônia				X
Roraima				X
Sergipe	X	X		
Tocantins	X	X		

Fonte: elaborado pelos autores

Conforme demonstra o quadro 1, a gestão de custos (GC) está prevista no Mapa Estratégico de 15 tribunais, dentre os quais, 10, com o macrodesafio “Aperfeiçoamento da gestão de custos”, conforme determinado pelo CNJ, três com o macrodesafio “Implantar

gestão de custos” e, com o macrodesafio “Buscar excelência na gestão de custos operacionais”, os tribunais da Bahia e do Rio de Janeiro.

A implantação de sistemas de custos (SC) foi definida como ação ou iniciativa estratégica por 10 tribunais, dos quais, apenas o do Rio de Janeiro está em fase de implantação. O TJ do Distrito Federal não possui estratégias voltadas para a gestão de custos, mas, utiliza o SIC do governo federal. Essa informação foi obtida do relatório de gestão do exercício 2016.

Não foram incluídos no quadro 1, os tribunais dos estados do Acre, Amapá, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Santa Catarina e São Paulo, tendo em vista a não identificação de variáveis relacionadas à gestão dos custos no planejamento estratégico, nem nos demais documentos disponíveis para consulta.

No quadro 2, demonstram-se, em percentuais, os Tribunais que incluíram aspectos relacionados à gestão de custos em seus planejamentos estratégicos.

Quadro 2 – Participação da gestão de custos no PE dos tribunais.

Planejamento Estratégico	Mapa Estratégico: Macrodesafios			Iniciativa Estratégica
	Aperfeiçoar a GC	Implantar a GC	Buscar Excelência na GC	Implantar Sistemas de Custos
Tribunais de Justiça	37%	15%	7%	37%

Fonte: elaborado pelos autores

Além de incluir o macrodesafio determinado pelo CNJ, os tribunais de Goiás e Sergipe não fizeram nenhuma outra menção a custos em seu planejamento. O TJ do Maranhão previu, além do macrodesafio do CNJ, o objetivo “Aprimorar a gestão orçamentária e de custos, permitindo a melhor alocação dos recursos e a redução de despesa.” Porém, não definiu nenhuma ação ou iniciativa para atendê-lo.

Apesar de não incluírem macrodesafios referentes a custos, os tribunais da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte propuseram metas de eficiência, com índices para redução de gastos, principalmente com papel, energia elétrica, água e telefonia. O TJ de Minas Gerais seguiu a mesma linha, ainda que tenha proposto o macrodesafio de aperfeiçoamento da gestão de custos. O TJ de Tocantins fala em gerenciamento de custos por unidade judiciária, estabelecimento de uma cultura para reduzir desperdício de recursos e direcionamento dos gastos às necessidades prioritárias e essenciais, além de propor o levantamento de índices, relacionando despesa de capacitação e execução orçamentária. Um dos objetivos estratégicos do TJ de Mato Grosso é “Buscar a eficiência no controle, fiscalização dos gastos e na gestão dos custos operacionais”, sendo propostos dois projetos, um de gestão de serviços terceirizados e outro, de implementação do “orçamento matricial”, tendo em vista melhorar sua elaboração e execução. Esses tribunais não planejaram a implantação de sistemas de custos.

Além de propor ações de redução de gastos, o TJ de Alagoas propôs a criação de centros de custos nas unidades, desde que seja possível incluí-los no sistema orçamentário; cálculo da depreciação do patrimônio e delegação do planejamento e execução do orçamento aos gestores dos centros de custos. No entender desse tribunal, essas ações configuram a implantação de um sistema de custos.

O TJ de Rondônia propôs, além de percentuais de redução de gastos, a implantação de sistema de custos. No TJ da Bahia, as iniciativas consistem em: “Desenvolver ações com vista ao atendimento da Resolução CNJ n. 73/2009”, que trata da alteração da rotina de tramitação de diárias e passagens e “Implantar Sistema Único de Gestão de Custos”. No TJ do Piauí, também foram propostas as iniciativas: “Promover ações de incentivo à economicidade na

gestão pública e Implantar Sistema de Gestão de Custos vinculado às Ações Orçamentárias.” No judiciário do Ceará, há indicação para a redução de custos e a aplicação dos recursos como preocupações para garantir sustentabilidade financeira. Também propôs a implantação de sistema informatizado para a gestão dos custos, sem apontar como isso deve acontecer. Igualmente, o TJ do Rio Grande do Sul não incluiu a gestão de custos no PE, mas prevê a criação de um sistema de centro de custos vinculado ao objetivo “Incrementara autonomia orçamentária”. No entanto, as proposições desses tribunais são genéricas e não indicativos para sua execução.

No Distrito Federal, o TJ também definiu como iniciativa estratégica, a implantação de sistemática de gestão de custos. Porém, o relatório de gestão de 2016, item 6.2, informa que não há uma unidade administrativa responsável pelo gerenciamento dos custos, de modo a acompanhar e gerar informações, a partir de centros de custos. No entanto, como o sistema de contabilidade desse tribunal é o SIAF, o SIC também é utilizado, mas, conforme o mencionado relatório, as informações extraídas são mais abrangentes e de natureza orçamentária.

O TJ do Espírito Santo planeja revisar e aperfeiçoar o controle orçamentário, instituir um programa informatizado de custos, além de um programa de capacitação. A área fim responsável pela execução é a de tecnologia da informação, mas não há equipe definida, nem prazo para efetivá-lo.

Em Mato Grosso do Sul, o TJ indicou um projeto para o desenvolvimento de um sistema integrado de custos e do orçamento, vinculado ao macrodesafio “melhoria da infraestrutura e governança de TIC”, sob a responsabilidade da área de finanças. No Pará, foi definida uma equipe de trabalho para a implantação de um sistema de custos, composto por servidores das áreas de administração e informática. O prazo definido para a conclusão dos trabalhos é 30 de julho de 2018.

No Rio de Janeiro, o TJ definiu dois objetivos: “disponibilizar informações para a tomada de decisão; contribuir para a sustentabilidade do Poder Judiciário.” O plano de ação indica a implantação de um sistema integrado de gestão, com o fim de produzir relatórios para o acompanhamento dos custos, que possibilitem atuar de forma preventiva e corretiva. O sistema foi desenvolvido e está em fase de implantação.

Diante do exposto, verifica-se que a elaboração do planejamento estratégico pelos tribunais decorre de determinação do CNJ, o qual propôs um macrodesafio específico sobre custos (Aperfeiçoamento da gestão de custos). No entanto, com base no referencial teórico, nos documentos pesquisados e nas informações obtidas, verifica-se que a maioria dos tribunais ainda não possui gestão dos custos. A falta de sistemas de custos reforça essa compreensão. Por isso, é possível entender o fato de alguns tribunais terem optado pelo macrodesafio “Implantar gestão de custos.” Por outro lado, causa estranheza a atitude dos tribunais, que não inseriram no PE macrodesafios voltados para a gestão de custos, dando a impressão de que não reconhecem a importância do tema.

Além disso, considerando que a LRF e a NBC T 16.11 foram editadas em 2000 e 2011, respectivamente, e que nessas datas foi determinada a implantação de sistemas de custos pelas entidades do setor público, seria plausível que fizessem parte da realidade dos tribunais pesquisados, ou que, ao menos, estivessem contemplados em seus planejamentos estratégicos, planos de ação ou relatórios de gestão. No entanto, apenas 37% os incluíram como iniciativa estratégica, e, depois de transcorridos mais de três anos, somente três tribunais a estão concretizando.

Observa-se que alguns órgãos inseriram o planejamento do sistema de custos na área de informática, como se representasse apenas uma solução tecnológica. Outros, propuseram a criação de centros de custos como se fossem setores ou processos dentro do sistema de orçamento. Porém, como os centros de custos estão relacionados a sistemas de custos, ainda

que tradicionais, não há embasamento para a concretização dos objetivos pretendidos por esses entes. O mero cálculo da depreciação também é apontado como parte do sistema de custos.

Verificou-se, também, que alguns entendem que gestão de custos se realiza com a definição de percentuais de redução de gastos, que talvez não sejam expressivos no conjunto das despesas totais desses órgãos, não resultando em efetiva economicidade e eficiência. Nesse sentido, resgata-se a NBC T 16.11, a qual dispõe que medidas que visem o controle de custos devem ser apoiadas por informações fornecidas pelo SICSP.

Nesse contexto, destacam-se como positivas as experiências dos tribunais do Rio de Janeiro, do Pará e do DF. O TJ do DF, por utilizar o SIC do governo federal e por evidenciar que as informações disponibilizadas são gerais, motivo pelo qual têm necessidade de informações mais específicas. O TJ do Pará, por definir uma equipe como responsável pela implantação do sistema, com prazo definido para a conclusão dos trabalhos, e o TJ do Rio de Janeiro, que está implantando um sistema de custos com base no ABC. Além disso, esse órgão foi o único que evidenciou preocupação com a obtenção de informações úteis ao processo decisório e em realizar ações preventivas e corretivas embasadas no sistema de custos.

Por fim, observa-se que, a maioria dos tribunais pesquisados não possui clareza quanto aos requisitos que envolvem a gestão de custos. Os planos de execução e os relatórios de acompanhamento e gestão também indicam que não estão sendo planejadas ou realizadas ações efetivas para atender aos mencionados macrodesafios, o que ocorreria mediante a implantação de sistemas e seu efetivo uso na gestão. Portanto, é possível inferir que a atuação do CNJ, como órgão de controle, ao determinar a elaboração do PE e definir o mapa estratégico, foi preponderante para que a maioria dos tribunais incluísse o tema em seus planejamentos, possibilitando a compreensão de que, legitimar a instituição pode ter sido a principal motivação dessas instituições.

5 Conclusões

O objetivo deste estudo foi identificar a compreensão da gestão e o uso de sistemas de custos pelos Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal. Para isso, foram analisados os planejamentos estratégicos, planos de execução, relatórios de acompanhamento e de gestão, disponíveis nos sítios desses órgãos. Optou-se pelo planejamento estratégico como principal fonte de coleta de dados, tendo em vista que todos os tribunais o elaboram, por determinação do CNJ, que exerce controle sobre esses órgãos.

Os resultados apontaram que 59% dos tribunais incluíram a gestão de custos no mapa estratégico por meio de macrodesafios; 37% acompanharam o CNJ, propondo o “aperfeiçoamento da gestão de custos”; 15% se propuseram a “implantar gestão de custos” e 7%, a “buscar excelência na gestão de custos”. Desses, 22% indicaram a implantação de sistema de custos, além de outros 15%, que a incluíram, mesmo sem a presença do tema no mapa estratégico.

Nesse sentido, observou-se que a LRF/2000 e a NBC T 16.11/2011 determinaram seu uso pelas entidades do setor público. Por isso, seria plausível que estivessem sendo utilizados pelos tribunais, ou que, do contrário, contemplados em seus planejamentos e em fase de execução. No entanto, os dados indicaram que 89% sequer o iniciaram, não possuindo, desse modo, informações consistentes e úteis sobre custos para apoiar o processo decisório. Identificou-se, também, que a maioria das ações propostas em relação à gestão dos custos é pouco sólida. Alguns relacionaram o sistema de custos com uma solução de TI e/ou definiram percentuais de redução de gastos, que possivelmente não são relevantes. Além disso, a NBC T 16.11 afirma que medidas de controle de gastos devem ser apoiadas em informações oriundas do SICSP.

Destacaram-se positivamente os tribunais do DF, do Pará e do Rio de Janeiro. O primeiro, por utilizar o SIC do governo federal e por evidenciar que as informações disponibilizadas são gerais e que necessitam de dados mais específicos. O segundo, por definir uma equipe como responsável pela implantação de um sistema, com prazo para a conclusão, e o terceiro, porque está implantando um sistema de custos com base no ABC. Além disso, esse tribunal evidenciou preocupação com a obtenção de informações úteis ao processo decisório e em realizar ações preventivas e corretivas, a partir do sistema de custos.

Por todo o exposto, foi possível observar que a atuação do CNJ, ao definir um mapa estratégico que deveria ser adotado por todos os tribunais, foi fundamental para a inclusão da gestão de custos no PE, mas não, para a sua concretização, o que permite inferir que a legitimação perante aquele órgão de controle, pode ter sido o principal fator de motivação.

Referências

BECKER, J.; BERGENER, P.; RÄCKERS, M. Process-Based Governance in Public Administrations Using Activity-Based Costing. In: WIMMER M.A., SCHOLL H.J., JANSSEN M., TRAUNMÜLLER R. (eds) **Electronic Government**. EGOV. *Lecture Notes in Computer Science*, vol. 5693. Springer, Berlin, Heidelberg, 2009.

BJORNENAK, T. Understanding cost differences in the public sector: a cost drivers approach. **Management Accounting Research**. Vol. 11, Issue 2, 2000, June, pp. 193-211.

BONACIM, C.; ARAUJO, A. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, 2010, jul./ago., pp. 903-931.

BORGES, T.B.; MARIO, P.C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, vol. 47, Num. 2. Rio de Janeiro: 2013, Mar/Apr.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e da outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/614551.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2017.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 20 jun. 2017.

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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 21.jun.2017.

CONSELHO Federal de Contabilidade CFC (s.f.). Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf. Acesso em: 25 jul. 2015.

FRANCO, L.M.G.; NASCIMENTO, C.; ESPEJO, M.M.S.B.; VOESE, S.B. Costs Systems: Relevance, Feasibility and Usefulness According To Public Officials in The State Of Paraná (Brazil). **Journal of Education and Research in Accounting**. **Journal of Education and**

Research in Accounting and REPeC, Brasília, 2013, Apr./June, v. 7, n. 2, art. 4, pp. 162-176.

GARCIA-UNANUE, J.; FELIPE, J.L.; GALLARDO, L. Using Action Research to Achieve the Implementation of Cost Accounting: The Case of the Public Sports Organizations at Local Level. **Systemic Practice & Action Research**, vol. 28 Issue 2, 2015, April, pp.111-123.

GOMES, M.; OLIVEIRA, F. Modelos Organizacionais de Administração Pública: um estudo dos aspectos da realidade cearense na estrutura de referência das Reformas do Estado. **Revista de Ciência da Administração**, v. 12, n. 28, 2010, set/dez.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A.; PEREIRA, C. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organização & Sociedade**, v. 12, n. 35, 2015, April, pp. 92-106.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HEUSI, A.C.S.; RAUPP, F.M.; MORAES, M.C.B. Using the Systems of Costs in Public, Federal and State Brazilian Universities. **Revista Espacios**, vol. 35, Num. 4, 2014.

JOHNSON, H.T., KAPLAN, R.S. *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*. **Harvard Business School Press**, 1987.

KAPLAN, R. S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, 5, 1994, 247-260.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing (November 2003). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=485443>; <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.485443>

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits**. Harvard Business School Press, 2007.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**. Harvard Business School Press, 1998.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**. Vol. 15, Issue 3, sep, 2004, pp. 355-374.

LOVATO, E.D.; OLIVEIRA, A.G.; GUIMARÃES, I.A.; CATAPAN, A. Cost information systems in the public sector in Brazil: An analysis of user perception under the focus of government management. **GCG Georgetown University Universia**, Vol. 10, 2016, Enero-Abril, pp. 16-41.

MACHADO, N.; HOLANDA, V.B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. Vol. 44, n. 4, 2010, pp. 791-820.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINEZ, A.; ALVES FILHO, E. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração Faces Journal**. Vol. 11, n. 2, 2011, abr./jun, pp. 79-99.

MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

MÄTTÖ, T., SIPPOLA, K. Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. **Financial Accountability & Management**. Vol. 32(2), 2016, may, 0267-4424.

MCCHELRY, S.; MCKENDRICK, J.; ROLFE, T. Activity-Based Management Systems in Higher Education. **Public Money & Management**, vol. 27, 2007, pp. 315–322.

MOHR, Z.T. Performance Measurement and Cost Accounting: Are they Complementary or Competing Systems of Control? **Public Administration Review**, vol.76. **The American Society for Public Administration**, 2015, pp. 616-625.

OSEIFUAH, E.K. Activity Based Costing Approach to Financial Management in the Public Sector: the South Africa Experience. **European Scientific Journal**, vol.9, n.1, 2013, Jan, pp. 35-53.

OSEIFUAH, E.K. Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. **Problems and Perspectives in Management**, 12 (4), 2014, pp. 581-588.

PARCIANELO, E.; GONÇALVES, H.S.; SOARES, C.S. A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. Anais do Congresso de Contabilidade, 2015. http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/25_15.pdf.

ROSA, F.S.; SILVA, L.C.; SOARES, S.V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. **Contabilidad y Negocios** (10) 19, 2015, 27-42.

TAYLOR, T.C. Current developments in cost accounting and the dynamics of economic calculation. **The Quarterly Journal of Austrian Economics**, 3 (2), 2000, pp. 3-19.

TURNEY, P. B. Activity Based Costing: An Emerging Foundation for Performance Management. **Cost Management**, 24(4), 2010, pp. 1–12.

VAZAKIDIS, A.; KARAGIANNIS, I.; TSIALTA, A. Activity-Based Costing in the Public Sector. **Journal of Social Sciences**, 6 (3), 2010, pp. 376-382.