Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação

Bianca dos Santos Costa (UDESC) - biancasantoscosta0111@gmail.com

Fabiano Maury Raupp (UDESC) - fabianoraupp@hotmail.com

Julio da Silva Dias (Udesc) - julio.dias@udesc.br

Resumo:

O estudo teve como objetivo analisar a percepção dos responsáveis pelo sistema de informação de custos dos poderes executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação. Realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de estudo de levantamento, com abordagem quantitativa e qualitativa. Como técnica de coleta de dados utilizou-se um questionário, estruturado com base no trabalho de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), que foi enviado por e-mail, no mês de junho de 2017, para um representante de cada Estado incumbido como responsável pelo processo de estudo, análise e implantação do sistema de custos. Obteve-se um retorno de 24 respondentes, representando 88,88% da população. Os resultados alcançados evidenciam que onze Estados (45,83%) estão em fase de estudos para processo de implantação de sistema de custos. Sete Estados (29,17%) não iniciaram qualquer estudo e apenas seis Estados (25%) já iniciaram o processo de implantação de sistema de custos, mas ainda encontram dificuldades em sua implantação e conclusão, estando na fase de estudos e aperfeiçoamento do sistema. Destaca-se que nenhum Estado brasileiro possui um sistema de informação de custos totalmente implantado. Entre as dificuldades mais citadas, a ênfase foi dada para a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros. Em termos de contribuições, receberam destaque os itens que apontaram proporcionar informações mais confiáveis para a tomada de decisão, maior economia e controle dos recursos públicos e melhor eficiência nos resultados do governo.

Palavras-chave: *Sistema de Custos. Setor Público. Executivos Estaduais.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação

Resumo

O estudo teve como objetivo analisar a percepção dos responsáveis pelo sistema de informação de custos dos poderes executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação. Realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de estudo de levantamento, com abordagem quantitativa e qualitativa. Como técnica de coleta de dados utilizou-se um questionário, estruturado com base no trabalho de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), que foi enviado por e-mail, no mês de junho de 2017, para um representante de cada Estado incumbido como responsável pelo processo de estudo, análise e implantação do sistema de custos. Obteve-se um retorno de 24 respondentes, representando 88,88% da população. Os resultados alcançados evidenciam que onze Estados (45,83%) estão em fase de estudos para processo de implantação de sistema de custos. Sete Estados (29,17%) não iniciaram qualquer estudo e apenas seis Estados (25%) já iniciaram o processo de implantação de sistema de custos, mas ainda encontram dificuldades em sua implantação e conclusão, estando na fase de estudos e aperfeiçoamento do sistema. Destaca-se que nenhum Estado brasileiro possui um sistema de informação de custos totalmente implantado. Entre as dificuldades mais citadas, a ênfase foi dada para a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros. Em termos de contribuições, receberam destaque os itens que apontaram proporcionar informações mais confiáveis para a tomada de decisão, maior economia e controle dos recursos públicos e melhor eficiência nos resultados do governo.

Palavras-chave: Sistema de Custos. Setor Público. Executivos Estaduais.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

Com o advento das normas internacionais de contabilidade para o setor público – (International Public Sector Accounting Standard – IPSAS), as instituições governamentais tiveram que convergir suas práticas contábeis aos novos padrões vigentes. Para auxiliar nesse processo, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, em 25 de agosto de 2008, estabelecendo as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC publicou, em 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP - que tem como objetivo regulamentar as normas que devem ser adotadas por todos os profissionais da contabilidade no Brasil, priorizando a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais. A NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução n.º 1.129/2008, e posteriormente alterada pelas resoluções do CFC n.º 1.268/2009 e n.º 1.437/2013, referenciou a utilização de um subsistema de custos como sendo uma nova modalidade de sistema de informação contábil para registro das informações. A NBC T 16.11− Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), aprovada pela Resolução n.º1.366/11 do CFC, apresentou proporções mais efetivas sobre a conceituação, o objeto, os

Congresso Brasileiro de Custos

objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Esta mesma norma estabelece que a utilização de sistema de informação de custos do setor público auxilia no registro, processamento e evidenciação dos custos de bens e serviços que são produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Tendo em vista o exposto sobre os sistemas de informação de custos e querendo investigar a adesão dessa ferramenta pelas organizações estatais, surge a questão problema que norteia este estudo: Qual a realidade de implantação do sistema de informação de custos no poder executivo dos Estados brasileiros? Com o intuito de responder à pergunta de pesquisa, este estudo tem como objetivo analisar a percepção dos servidores estaduais, responsáveis pela implantação de sistema de custos, quanto aos fatores que determinam as principais dificuldades e possíveis contribuições provenientes deste processo de implantação.

A justificativa encontrada para a realização desta pesquisa é verificar se os Estados já estabeleceram uma linha de ação com relação à efetiva implantação do sistema custos, visto que este será um sistema que poderá auxiliar nas atividades de controle do governo, pois poderá contribuir no planejamento das ações do Estado, possibilitando maior transparência na alocação dos recursos públicos, bem como uma maior eficiência e economicidade dos serviços prestados. A obrigatoriedade de implantação de sistema de custos por todos os entes da federação está estabelecida desde o ano de 2011 pelas regras da Portaria STN nº406/2011, na qual determina que cada entidade estabeleça um cronograma de ações que possibilite dar conhecimento do sistema de custos aos gestores e possíveis interessados, motivo pelo qual esta pesquisa busca apresentar as experiências apontadas em cada Estado, visto que todos já deveriam ter iniciado esse processo em virtude do prazo prescrito.

Sob a perspectiva teórica, verifica-se que ainda são incipientes os estudos que avaliem a adoção de sistemas de informação de custos para a administração pública estadual no Brasil. Conforme afirmam Drehmer e Raupp (2016) há uma lacuna no desenvolvimento de estudos em teses e dissertações sobre a temática de custos no setor público em setores de mobilidade urbana, saneamento básico e em órgãos da administração federal, estadual e municipal. Na pesquisa efetuada por esses autores, em que o objetivo era identificar a origem e o teor da produção do conhecimento em teses e dissertações nacionais sobre a temática de custos no setor público, concluíram que não foram encontrados estudos realizados em órgãos da administração direta estadual, sendo que na administração federal e municipal foram localizados, respectivamente, um e dois trabalhos. Mostrando-se perceptível a escassez de trabalhos teórico-empíricos na literatura nacional sobre o tema. Para tanto, este estudo contribuirá com as unidades gestoras estaduais, assim como para outras entidades públicas que estão em processo de implantação desse sistema de custos, demonstrando as lacunas que precisam ser aprimoradas, assim como alertar para os pontos críticos e experiências positivas observadas.

2 Referencial Teórico

Nesta seção serão abordados dois temas relevantes para o desenvolvimento e melhor compreensão deste estudo, que fica dividido em: A contabilidade pública e os sistemas de informação de custos públicos; e Análise gerencial do sistema de informação de custos públicos.

2.1 A contabilidade pública e os sistemas de informação de custos públicos

A contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da contabilidade que tem como objeto de estudo o patrimônio público. A NBC T 16.1 estabelece que os princípios de contabilidade e as normas contábeis ligadas ao controle patrimonial das entidades do setor público, sejam aplicadas no processo gerador de informação sobre os resultados alcançados e

Congresso Brasileiro de Custos

sobre os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações. (CFC, 2008a). O objetivo principal da contabilidade pública é fornecer informações adequadas sobre o patrimônio público para que seja possível dar apoio ao processo de tomada de decisão, realizar uma adequada prestação de contas e oferecer o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (CARVALHO; CECCATO, 2011)

Com o intuito de atender ao seu objetivo de prestar informações adequadas e úteis aos seus usuários, a contabilidade se utiliza de um plano de contas único, composto por contas contábeis, organizadas de forma sistemática para serem utilizadas de acordo com os registros dos atos e fatos administrativos. Com a convergência das práticas contábeis vigentes aos padrões instituídos nas normas internacionais, os planos de contas tiveram que ser aprimorados, ocasionando alterações nos sistemas contábeis até então vigentes. A resolução do CFC nº. 1.129/2008, que aprovou a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis - referenciou as alterações nos sistemas contábeis, excluindo o subsistema financeiro e incorporando o subsistema de custos como uma nova modalidade de sistema de informação contábil. (CFC, 2008b)

A temática de custos já vem sendo discutida muito antes de 2008, porém através desta resolução é que se retomou o status obrigatório para todas as entidades do setor público. Segundo Drehmer, Raupp e Tezza (2016), a publicação da NBC T 16.2 retificou o caráter obrigatório estabelecido pela Lei Federal 4.320/1964, pelo Decreto Lei nº 2.829/1998 e pela Lei complementar nº 101/2000. A necessidade da criação de um sistema de custos já vem sendo disposta desde a criação da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Os artigos 85 e 99 da mesma lei apresentam a seguinte descrição:

> Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.
> Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. (Lei nº 4320/64)

Deste modo, a administração pública já vem desde o ano de 1964 levantando a questão de uma contabilidade especial para a determinação dos custos nos serviços públicos industriais, porém não trazia a questão da obrigatoriedade de implantação nem atribuía à finalidade gerencial. A publicação do Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, visando uma reforma administrativa da Administração Federal, dispôs em seu art. 79 a criação de uma contabilidade mais gerencial para o setor público, evidenciando que os custos dos serviços deveriam ser apurados pela contabilidade a fim de demonstrar os resultados da gestão. Esse art. 79 teve seu conteúdo regulamentado por meio do Decreto Presidencial nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que no art. 137 detalhava a forma pela qual a contabilidade deveria apurar o custo dos projetos e atividades, a fim de evidenciar os resultados da gestão, apontando punições para aqueles que não demonstrassem as informações.

No Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, na qual estabelece as providências para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos orçamentos da União, a menção aos custos é feita no art. 4, apresentando a necessidade da adoção de um modelo de gerenciamento que compreenda o controle de prazos e custos em cada programa.

Por meio da publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal de nº 101, de 04 de maio de 2000, a obrigatoriedade legal de produção e utilização de informações de custos teve o seu sentido reforçado. O art. 50, § 3º da LRF aponta que toda a Administração Pública deverá

Congresso Brasileiro de Custos

manter sistema de custos que possibilite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Visando uma maior abordagem sobre os custos na administração pública é que o Conselho Federal de Contabilidade publicou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela resolução CFC nº 1.366/2011, que além de estabelecer uma série de conceitos e regras para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentou também os objetivos de um subsistema de informações de custos, na qual estão representados nos cinco itens abaixo:

> a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
> b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
> c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
> d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; e
> e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (CFC, 2011).

A Secretaria do Tesouro Nacional visando à implementação obrigatória do SICSP – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, editou a Portaria STN nº 406/2011, alterada primeiramente pela Portaria STN nº 828/2011 e posteriormente pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, estabelecendo os prazos para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e determinou que fosse feito um cronograma de ações a serem adotadas por todos os entes da federação até o final do exercício de 2014.

2.2 Análise gerencial do sistema de informação de custos públicos

A busca pelo aumento da eficiência do setor público tem demandado contínuas transformações no modo de administrar as organizações públicas. Os gestores públicos têm consciência de que a sociedade esta cada vez mais preocupada com a maneira como são realizados os gastos públicos, exigindo uma maior transparência nas ações do governo, bem como cobrando por melhorias na qualidade dos serviços prestados. Alonso (1999) comenta que a apuração correta dos custos dos serviços e a publicidade dos mesmos são importantes instrumentos de controle social que permitem aos usuários e auditores uma avaliação eficiente dos serviços prestados.

O surgimento de novas políticas se torna necessário, visto que a otimização e a utilização racional dos recursos tornaram-se questões importantes na prestação dos serviços públicos. O sistema de informações de custos é uma importante ferramenta de gerenciamento na esfera privada e que está ganhando espaço na área pública, devido um maior engajamento dos órgãos fiscalizadores em atribuir medidas de controle na entrega de bens e serviços à sociedade. As decisões baseadas em custos e eficiência de recursos passaram a ser imperativas para um bom processo de gestão, independente de ser uma organização pública, privada ou social. (CARNEIRO et al, 2012)

O sistema de informação de custos foi formulado não apenas para atender as necessidades da legislação, mas sim para possibilitar uma adequada utilização das informações e dos dados gerados. Conforme declara Alonso (1999), o conhecimento do custo dos serviços públicos representa questão fundamental para se atingir uma alocação eficiente

Congresso Brasileiro de Custos

de recursos e que o maior indicador de ineficiência seria o próprio desconhecimento desses custos. Dessa forma, o conhecimento dos custos de uma organização pode se revelar um importante indicador de desempenho.

A estruturação de sistema de custos pela administração pública também representa uma forma de os gestores públicos atenderem ao princípio constitucional da eficiência. Princípio este que foi introduzido na Constituição Brasileira no ano de 1998, por meio do advento da Emenda Constitucional nº 19/1998, na qual apresenta uma nova redação ao art. 37 da constituição: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência." A partir da introdução do princípio da eficiência, a administração pública brasileira passou a apresentar um modelo mais gerencial de administração, deixando de predominar o modelo burocrático.

Ter conhecimento do custo dos serviços públicos representa um avanço na gestão eficiente dos recursos, bem como contribui com o gestor na tomada de decisão e num melhor aproveitamento na aplicação do dinheiro público.

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa se classifica quanto aos objetivos, como descritiva, visto que tem como propósito descrever a percepção dos envolvidos nos projetos de implantação de sistema de custos nos governos dos Estados do Brasil, proporcionando uma visão geral acerca da utilização e aproveitamento desse tipo de sistema contábil. Segundo Andrade (2010) nesse tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados e analisados de forma que o pesquisador não interfira nas informações geradas. Em se tratando dos procedimentos, desenvolveu-se uma pesquisa de levantamento. Segundo Gil (2002), esse tipo de pesquisa traz como característica a interrogação direta dos indivíduos cujo comportamento se deseja ter conhecimento. Com relação à abordagem do problema, caracterizou-se a pesquisa como qualitativa e quantitativa, já que tem como foco principal mensurar e apresentar em que fase de operação se encontram os Estados brasileiros com relação à execução do processo de implantação de sistema de custos, descrevendo as principais dificuldades e contribuições advindas dessa apropriação dos custos no setor público. Para Gonçalves e Meirelles (2004) os dados na pesquisa qualitativa são de natureza interpretativa e semântica, ao passo que na quantitativa os dados são exibidos por métricas quantitativas, apresentando a linguagem matemática como apoio.

A população alvo é compreendida pelos responsáveis pelo processo de implantação de sistema de custos dos 27 Estados do Brasil. A relação dos responsáveis e seus respectivos endereços eletrônicos foram encontrados nas plataformas digitais de cada Estado, bem como solicitados por telefone quando essa informação não estava disponibilizada.

Para cada Estado foi remetido um único questionário como instrumento de coleta de dados. O conteúdo do questionário foi elaborado com base no trabalho de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) e as questões divididas em 4 tópicos: levantamento do perfil do entrevistado; percepção dos entrevistados quanto dificuldades de utilização/implantação do SICSP; percepção dos responsáveis quanto às características/contribuições da implantação do SICSP; e fases de execução/operação dos sistemas de custos em cada Estado.

Os questionários foram enviados por email no mês de Junho de 2017, havendo um retorno de 24 representantes, obtendo-se uma amostra bastante representativa de 88,88% da população do estudo. Apenas os Estados do Maranhão, Piauí e Pará não retornaram o questionário enviado, razão pela qual não fizeram parte da pesquisa.

Para a elaboração do questionário utilizou-se questões do tipo aberta, em que o entrevistado tinha a liberdade de manifestar sua opinião. Na apresentação das respostas dadas

Congresso Brasileiro de Custos

a essas questões foi utilizada uma classificação para preservar a identidade dos entrevistados, pelo qual foram identificados como E1, E2, E3 e assim por diante, bem como demonstrando a data em que foram entregues. Foram utilizados também três tipos de questões fechadas. O primeiro tipo foram questões fechadas de múltipla escolha, em que tinham como opção de resposta o item "outros", caso o entrevistado não concordasse com as respostas apresentadas. No segundo tipo, a questão fechada era apresentada com base em escala de múltipla escolha de cinco níveis, em que o entrevistado precisava se posicionar em relação a duas características extremas sobre o item perguntado. E para o último tipo de questão fechada foram apresentadas uma lista de características para a pergunta e o entrevistado deveria atribuir o nível de importância que ele considera para cada uma.

As análises dos dados coletados foram feitos por meio de estatística descritiva, utilizando-se a plataforma do Google Docs e planilhas eletrônicas como auxílio. Os resultados foram apresentados conforme a estrutura e sequência das questões organizadas no instrumento de coleta dos dados.

4 Resultado da pesquisa

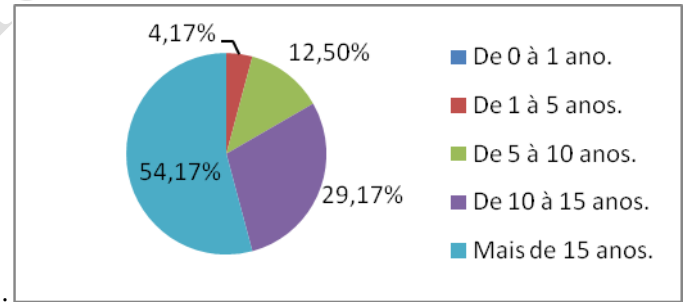
Com o objetivo de identificar quais Estados estariam sendo representados na pesquisa, inicialmente formulou-se uma questão de caráter obrigatória, para que cada respondente assinalasse a alternativa correspondente ao seu próprio Estado. Por meio desta questão também foi possível descobrir quais Estados que não deram retorno quanto aos questionários enviados.

Dos 27 Estados que compõe a República Federativa do Brasil, apenas os Estados do Maranhão, Piauí e Pará não responderam o questionário. Portanto, os 24 Estados restantes que representam a amostra são: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins.

4.1 Perfil dos respondentes

No primeiro tópico, os respondentes deveriam informar o tempo de atuação na administração pública. Os resultados foram evidenciados por meio da Figura 1.

Figura 1 – Tempo de atuação na administração pública



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Observou-se que 54,17% dos entrevistados atuam a mais de 15 anos na administração pública, representando um percentual bastante expressivo. Se considerarmos o percentual de quem atua a mais de 10 anos, essa representatividade chega a 83,40%. O que evidencia certa experiência por parte destes servidores nos trabalhos efetuados frente à administração pública estadual.

Congresso Brasileiro de Custos

A partir dos resultados, é possível pressupor que a maioria dos entrevistados já atuava na administração pública no período das mudanças ocorridas na contabilidade pública, principalmente das exigências estabelecidas pela NBC T 16.11, tornando os entrevistados qualificados para responder questões sobre dificuldades e possíveis contribuições relativas à implantação de um sistema de informação de custos públicos.

Após a identificação do tempo de atuação os respondentes deveriam indicar o cargo ocupado no governo do Estado. A Tabela 1 demonstra os resultados:

Tabela 1 – Cargo no Governo do Estado

Formação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Contador	16	66,67%
Técnico em Contabilidade	0	0%
Administrador	0	0%
Economista	0	0%
Outro	8	33,33%
TOTAL	**24**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Observou-se que a maioria dos respondentes (66,67%) são contadores. Do total de 33,33% que a assinalaram a opção "Outro", 20,83% são auditores fiscais, 8,33% são Analistas e 4,17% representando apenas um respondente é Técnico em Informática. Desta análise constasse que nem só os contadores são os responsáveis pela implantação desse sistema nos Estados, visto que outros servidores também participam desse processo. Porém, como já era de se esperar, a responsabilidade pelo processo de implantação de sistema de custos na maioria dos Estados está sendo atribuída a servidores lotados no cargo de Contador, visto que a legislação e as regras para a implantação advêm da contabilidade pública.

Em relação ao grau de escolaridade, observou-se que a maior parte dos respondentes apresenta grau de escolaridade além do curso superior, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2 – Indique sua formação acadêmica:

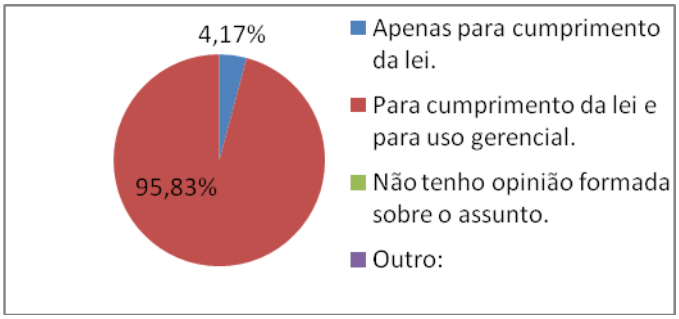
Formação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Pós-Graduação - Doutorado	0	0,00%
Pós-Graduação - Mestrado	4	16,67%
Pós-Graduação - Especialização	16	66,67%
Graduação	2	8,33%
Outro	2	8,33%
TOTAL	**24**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A maioria dos entrevistados possui especialização (66,67%), seguindo de 16,67% que possui Mestrado. Observou-se que nenhum entrevistado possui Doutorado e 8,33% possui apenas graduação. Dois entrevistados assinalaram a opção "Outro", informando a formação como sendo Administrador de banco de dados e Técnico em contabilidade. Tais resultados denotam que a maioria dos entrevistados investidos nessa área busca pelo aprimoramento e atualização dos seus conhecimentos, considerando a titulação mínima para investidura no cargo público.

A Figura 2 contempla os resultados obtidos na última questão deste tópico, cujo propósito era identificar a percepção do respondente com relação à perspectiva do Estado sobre a implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Figura 2 – Perspectiva sobre implantação do SICSP por parte do Estado:



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

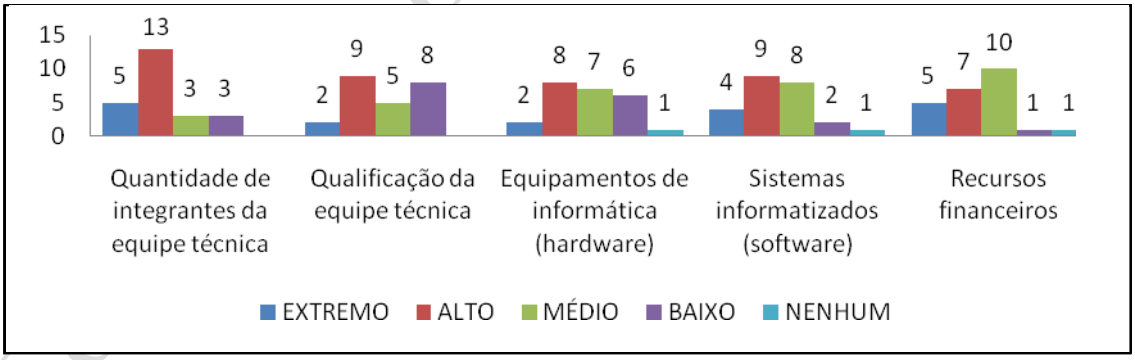
As respostas foram quase unânimes na assertiva, demonstrando que na percepção do entrevistado, a razão principal para implantação do SICSP por parte do Estado tende a ser utilizada para o cumprimento da lei e para uso gerencial (95,83%). Apenas um respondente considerou ser relevante apenas para o cumprimento da lei (4,17%). E nenhum entrevistado assinalou a opção que declara não ter opinião formada sobre o assunto (0%).

Essa assertiva demonstra que os servidores envolvidos nesse processo já percebem que essa nova ferramenta não servirá apenas para atender a legislação vigente, sendo que também será útil para o uso gerencial. Entretanto, o percentual expressivo desta questão não corresponde ao nível de implantação deste sistema na esfera estadual, visto que um grande número de Estados sequer iniciou estudos para futura implantação do sistema, como será verificado mais adiante.

4.2 Dificuldades de utilização/implantação do SICSP

A Figura 3 apresenta o grau de dificuldade de utilização e implantação do sistema de custos apontada pelos responsáveis do processo de implantação nos Estados.

Figura 3 – Grau de dificuldade quanto a implantação/utilização do SICSP



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A quantidade de integrantes da equipe técnica representou em média ser o fator que mais dificulta o processo de implantação de sistema de custos nos Estados, seguido da dificuldade relacionada a recursos financeiros. Por meio de uma questão aberta, alguns respondentes confirmaram essa afirmação atribuindo a intensa rotatividade dos servidores nos órgãos e entidades públicas como um dos principais motivos. Por outro lado, o item que apresentou o menor grau de dificuldade dentre os apresentados foram os relacionados a equipamentos de informática (hardware) e qualificação da equipe técnica. Os resultados confirmam aqueles encontrados na pesquisa de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), onde ao pesquisar o grau de dificuldade na implantação do SICSP em municípios catarinenses,

identificou um nível ainda maior de dificuldade relacionado ao quantitativo de pessoal e do mesmo modo o menor grau de dificuldade dentre os listados foi o relativo a equipamentos de informática.

Entretanto, as dificuldades aos sistemas informatizados (software) apresentaram uma complexidade relativa, visto que na questão aberta foram apresentadas as seguintes observações:

> "A grande dificuldade que se enfrenta para implementar um sistema de custos é o fato de os sistemas origem das integrações serem estruturados de maneira diferente uns dos outros." (E1, 01/06/2017)
>
> "O sistema existente hoje não tem capacidade de performance para receber uma implementação com esse grau de complexidade, então antes teremos que melhorar a performance atual ou adquirir um novo." (E12, 09/06/2017)
>
> "A necessidade de integração dos sistemas corporativos de patrimônio, materiais, RH, entre outros ao sistema de contabilidade do Estado." (E20, 27/06/2017)

Esse resultado ajuda a explicar o baixo percentual de adesão do SICSP pelos Estados entrevistados, entretanto, além dos elencados nesse estudo, outros entraves podem estar atrapalhando a implantação do SICSP, uma vez que já passou o prazo para obrigatoriedade de implantação. No Quadro 1, foram apresentadas algumas respostas dadas a questão aberta, que tinha como objetivo identificar outras dificuldades observadas pelos representantes de cada Estado, além das apresentadas na questão anterior.

Quadro 1 – Respostas a questão aberta relacionada às dificuldades para a implantação do SICSP

"Não obrigatoriedade efetiva da adoção do SICSP pelas secretarias estaduais." (E10, 09/06/2017)
"Falta uma cultura de custos no setor público, o que ocorre em todo o país." (E11, 09/06/2017)
"A principal dificuldade é definir uma metodologia de custos ideal para a Administração Pública Brasileira - É necessário aprofundar esse estudo." (E18, 26/06/2017)
“Rotatividade dos servidores nos órgãos e entidades, bem como na equipe de custos. Esta área não é muito apreciada, as pessoas não ficam muito tempo neste tipo de trabalho, talvez por não ver resultados expressivos a curto prazo.”(E7, 06/06/2017)
"Falta de conhecimento dos gestores sobre a real utilidade do Sistema de Custos, o que gera a falta de interesse por parte dos mesmos."(E16, 20/07/2017)
"Falta de padronização em nível nacional e a possibilidade de disciplinamento posterior por parte da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o que pode representar mudança de escopo do sistema de custos no futuro." (E4, 05/06/2017)
"Processo de descontinuidade no desenvolvimento/implantação do sistema de controle patrimonial do estado, que fornecerá os dados de consumo por Centro de Custos, informação essencial para a apuração de custos." (E5, 05/06/2017)
“Uma intensa rotatividade dos servidores que atuam na área de planejamento.” (E17, 26/06/2017)
"O apoio institucional poderia ser mais efetivo com vistas à implantação do Sistema de Informações de Custos." (E6, 05/06/2017)
"Questões conceituais que devem ser discutidas no âmbito nacional para implantação de sistemas de custos." (E22, 30/06/2017)

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Percebe-se, portanto, que a implantação de um sistema de custos é bastante complexa e que cada Estado possui suas especificidades frentes as dificuldades apresentadas. Destaca-se de forma geral, o apontamento dado a falta de padronização e de conhecimento dos servidores sobre a real utilidade dos sistemas de custos, retomando a necessidade de investir na qualificação do pessoal que forma a equipe técnica responsável por esse processo nos Estados, a fim de que esses possam aprimorar e desenvolver métodos e políticas que venham a contribuir com a implantação efetiva deste sistema de informação de custos.

Congresso Brasileiro de Custos

4.3 Contribuições da implantação do SICSP

Este tópico reporta-se a questão que buscou verificar os aspectos relacionados às possíveis contribuições observadas pelos respondentes no processo de implantação de sistema de custos, a Tabela 3 demonstra os resultados obtidos.

Tabela 3 – Contribuições da implantação do SICSP

Itens	Discorda	Indiferente	Concorda
Torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a elaboração do PPA, LDO e LOA.	0	1	23
Permite a economia dos recursos financeiros do Estado.	0	0	24
Permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.	0	0	24
Fornece subsídios para tomada de decisões dos gestores.	0	0	24
Fornece informações que podem auxiliar na definição sobre a continuidade, incremento ou paralisação na prestação de serviços.	0	0	24
Possibilita ao gestor medir o impacto das suas decisões.	0	2	22
Proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores públicos.	0	1	23
Aumenta a transparência da gestão pública.	0	2	22
Gera informações (ex: custo por aluno, custo por paciente) de fácil entendimento pelos cidadãos.	2	0	22
Contribui para uma maior eficiência nos resultados do Governo?	0	0	24

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Por meio das respostas evidenciadas na Tabela 3, constata-se que houve um domínio na concordância das afirmações, revelando que os respondentes envolvidos na implantação do SICSP acreditam nos potenciais benefícios e contribuições que podem ser advindos da utilização efetiva dessa ferramenta de gestão e que foram apresentadas na questão. Das características mostradas como contribuições, ressaltam-se cinco itens que não apresentaram nenhuma discordância entre os entrevistados e que são consideradas como vantajosas na implantação no SICSP: permitir uma maior economia dos recursos financeiros, maior controle dos desperdícios de recursos públicos, auxiliar no fornecimento de informações mais confiáveis para tomada de decisão dos gestores e contribuir para uma maior eficiência nos resultados do Governo.

A única assertiva que apresentou respostas de discordância frente ao conjunto de contribuições apresentadas foi a questão na qual remetia que as informações geradas pelo SICSP poderá ser de fácil entendimento pelos cidadãos, fornecendo o conhecimento do custo por aluno ou de um paciente, por exemplo. É possível que esse entendimento ainda não esteja totalmente definido na cultura geral dos indivíduos, pois essa abordagem de custos para o setor público representa uma novidade atribuída tanto para alguns gestores públicos quanto para a população em geral, sendo preciso efetuar novas políticas que tragam a real utilidade desse sistema.

Uma questão aberta foi colocada nessa sessão para investigar outras possíveis contribuições observadas pelos representantes de cada Estado além das identificadas na questão anterior. Selecionam-se algumas dessas respostas, conforme demonstradas no Quadro 2.

Quadro 2 – Respostas a questão aberta relacionada às contribuições para a implantação do SICSP

"O Sistema de custos pode criar medidas padronizadas que permitam a comparação de gastos (custos) entre unidades gestoras diferentes." (E4, 05/06/2017)
"As informações dos custos públicos devem ser utilizadas como referência para as respostas às recomendações e às determinações dos órgãos de controle interno e externo." (E5, 05/06/2017)
"Análise do benefício social dos programas de governo." (E6, 05/06/2017)
"Valorização do serviço e do servidor público, quando demonstrado que se faz muito, com muito pouco." (E7, 06/06/2017)
"Gerar informações que extrapolam a execução orçamentária, considerando custos patrimoniais como depreciação e outros, permitindo assim uma visão completa do gasto público." (E22, 30/06/2017)
"Grande parte dos sistemas utilizados como origem das informações de custos é mantida pela mesma empresa que está desenvolvendo o SICSP, o que facilita em parte o acesso à informação." (E1, 01/06/2017)

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Verifica-se que os Estados identificam contribuições variadas das apresentadas na questão anterior, uma vez que possuem estágios variados de implantação. E apesar de a maioria dos respondentes demonstrarem que a utilização do sistema de custos trará significativos benefícios para a gestão, nenhum Estado conseguiu efetivamente dar prosseguimento aos estudos e finalizar a implantação do sistema. Esses resultados também são os mesmos identificados por Drehmer, Raupp e Tezza (2016), em que a maioria dos respondentes ainda não havia concluído a implantação do SICSP após a definição do prazo legal, mesmo compreendendo que o SICSP contribuiria consideravelmente para a gestão municipal.

4.4 Execução/operação dos sistemas de custos em cada Estado

As informações acerca da fase de operação que se encontra cada Estado foram disponibilizadas pelos próprios respondentes que são considerados responsáveis por esse trabalho no Governo Estadual em que atuam, e estão expostas no Quadro 3:

Quadro 3 – Fase de operação de Sistema de Custos de cada Estado

Fase de Execução	Estados
Não iniciou qualquer estudo	Rondônia, Rio Grande do Norte, Sergipe, Acre, Alagoas, Roraima e Paraíba
Sistema em fase de estudos, não implantado	Tocantins, Amapá, Mato Grosso, Espírito Santo, Paraná, Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro, Goiás, Minas Gerais, Amazonas e Ceará.
Sistema implantado, mas ainda em fase de estudos e aperfeiçoamento	Santa Catarina, Pernambuco, São Paulo, Bahia, Distrito Federal e Rio Grande do Sul.
Sistema totalmente implantado, já gerando informações gerenciais	Nenhum Estado pesquisado

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Demonstra-se no Quadro 3 que do total de Estados que participaram da pesquisa, obteve-se a informação de que nenhum Estado pesquisado possui o sistema de custos em pleno funcionamento. O que caracteriza que a esfera estadual encontrasse bastante atrasada com relação ao cumprimento da legislação, visto que o prazo estabelecido para que fosse divulgado um cronograma de ações para adequação dos procedimentos contábeis estava previsto para o final do ano de 2014, conforme divulgado pela Portaria STN nº 231/2012. Na esfera municipal, entretanto já foram encontrados muitos avanços frente à implantação de sistema de custos, conforme identificado nos estudos de Drehmer, Raupp e Tezza (2016), Souza e Carvalho (2012) e Araújo, Carneiro e Santana (2015), pelo qual analisaram

Congresso Brasileiro de Custos

respectivamente, pesquisa sobre sistema de custos nos municípios Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Rondônia.

Apenas 25% dos Estados dispõem até momento de parte do sistema de custos implantado, ou seja, ainda encontram-se em fase de estudos e aperfeiçoamento, o que não os permite considerar que possuem uma utilização efetiva do sistema. A porcentagem dos Estados que não implantaram ainda o sistema, mas que já possuem uma equipe trabalhando nesse projeto é de 45,83%, o que caracteriza que esses Estados levarão um pouco mais de tempo para concluir esse processo de implantação. Os 29,17% restantes, encontram-se na estaca zero e não iniciaram ainda qualquer estudo, apesar de terem demonstrado possuir conhecimento sobre as possíveis contribuições advindas do sistema para a gestão de seus Estados.

É importante salientar que não foi possível identificar a atual fase de operação dos Estados do Maranhão, Píauí e Pará, uma vez que não retornaram os questionários enviados.

Já no Quadro 4 demonstra-se o percentual de execução de implantação do SICSP em cada Estado pesquisado.

Quadro 4 – Percentual de execução de implantação do SICSP

Percentual	Estados
0%	Rondônia, Rio Grande do Norte, Sergipe, Acre, Alagoas, Roraima e Paraíba, Tocantins, Amapá, Mato Grosso, Espírito Santo, Paraná e Mato Grosso do Sul
De 1% a 25%	Rio de Janeiro, Minas Gerais, Goiás e Pernambuco
De 26% a 50%	Santa Catarina, Amazonas, Ceara e São Paulo
De 51% a 75%	Bahia e Distrito Federal
De 76% a 99%	Rio Grande do Sul

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

É possível perceber que nessa pergunta o percentual de 0% de execução obteve-se um índice maior de adesão, visto que 54,17% dos Estados consideraram a execução como sendo a criação propriamente dita do sistema. Desse total, apenas 6 Estados já iniciaram os estudos para dar início ao sistema e 7 Estados não deram início a qualquer pesquisa.

Os Estados que estão com o processo de execução entre 1% a 25% representam 16,67% dos entrevistados. Dos Estados apresentados nessa categoria, apenas o Estado do Pernambuco já tem o sistema implantado, porém o mesmo está sendo desenvolvido de forma gradual a partir de um Projeto Piloto distribuído em seis módulos, pelo qual incluirá quatro secretarias que participam da gestão governamental de Pernambuco. Nos outros Estados desse grupo, essa porcentagem de execução representa apenas a fase que estão com relação aos estudos e pesquisa para futura implantação desse sistema.

Dentre os 16,67% dos Estados que apresentaram o percentual de execução entre 26% a 50%, somente os Estados de São Paulo e Santa Catariana já possuem parte do sistema implantado, mas ainda não gerando informações gerenciais. Os outros Estados dessa categoria já obtiveram um avanço nos seus estudos e estão aprimorando e desenvolvendo novas pesquisas para que a implantação aconteça o mais rápido possível.

Os Estados da Bahia e do Distrito Federal já possuem entre 51% a 75% do sistema de custos implantado, o que caracteriza apenas 8,33% do total de Estados pesquisados. Estes Estados já estão bastante adiantados com relação ao processo de execução, pois já estão gerando algum tipo de informação, porém ainda encontram-se em fase de estudo e aperfeiçoamento para conseguir gerar informações integralmente completas e confiáveis.

O Estado do Rio Grande do Sul foi o Estado considerado mais avançado no quesito de percentual de implantação de sistema de custo, visto que apontou já obter entre 76% a 99% de execução, representando apenas 4,17% dos Estados entrevistados. Este Estado ainda está com seu sistema em construção, entretanto já é capaz de gerar algumas informações gerenciais.

Congresso Brasileiro de Custos

5 Considerações Finais

A partir dos resultados obtidos neste estudo foi possível alcançar o objetivo proposto, qual seja, identificar a percepção dos responsáveis pelo processo de implantação de sistema de custos na esfera estadual, quanto aos fatores que determinam as principais dificuldades e possíveis contribuições provenientes da apropriação de custos públicos. A implantação dessa ferramenta de informação de custos, além de apresentar benefícios de uso gerencial, como auxiliar o gestor público no controle, planejamento e tomada de decisão, também representa uma exigência legal, visto que teve seu prazo de obrigatoriedade de implantação determinado pela Portaria da STN nº 231/2012, criando para as organizações públicas essa necessidade de adequação aos novos dispositivos legais vigentes.

Por meio desta pesquisa foi possível demonstrar que todos os Estados pesquisados não concluíram o processo de implantação no prazo determinado pela portaria que era até o final do exercício de 2014, e que no período da pesquisa, nenhum deles ainda dispunha de um sistema completamente implantado.

Os resultados demonstram que a principal dificuldade no processo de implantação de sistema de custos identificada pelos respondentes foi à quantidade de integrantes da equipe técnica. Entretanto, como praticamente todos os Estados não finalizaram a implantação de seus sistemas, acredita-se que existam outros fatores que possam estar impedindo o andamento desse projeto, visto que se trata de uma nova e complexa ferramenta de informações gerenciais que precisa da integração e compartilhamento de dados com outros sistemas.

Em termos de contribuições na implantação, pode-se concluir que, na média os entrevistados demonstraram uma percepção positiva quanto à utilização e aproveitamento das informações geradas pelo sistema de custos, na qual, foi dada ênfase para os benefícios provenientes da economia e controle dos recursos públicos, auxílio na tomada de decisão e maior eficiência nos resultados do Governo.

A apresentação dessa pesquisa aos Estados poderá contribuir com o desenvolvimento dessa ferramenta, visto que demonstrará experiências positivas dos Estados que estão numa fase mais avançada de implantação, bem como atentar para o fato de que o prazo exigido pela legislação já está valendo e que o quanto antes for implantado, poderá proporcionar melhorias no planejamento e avaliação da gestão pública.

Por fim, ressalta-se a relevância desta pesquisa, visto que buscou investigar os fatos inerentes a implantação de sistemas de custos nos Estados brasileiros. Este estudo está fundamentado na análise da percepção dos servidores responsáveis pelos sistemas de informação de custos de cada Estado, sendo possível concluir que embora as respostas obtidas nas proposições sobre a utilidade, importância e benefícios de um sistema de custos estejam claras entre a maioria dos respondentes, o processo de implantação ainda é incipiente na maioria dos Estados.

Congresso Brasileiro de Custos

Referências

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público. Brasília: ENAP, ano 50, n.1, janeiro/março 1999.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 174p.

ARAÚJO, C. A; CARNEIRO, A. F; SANTANA, A. F. B. **Sistemas de Custos Públicos**: Entendimento e Implantação nos Municípios de Rondônia. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 20, n. 2, p. 70-89, 2015. Disponível em:

<https://seminario2016.ccsa.ufrn.br/assets/upload/papers/26a1b3ee1ff474f708ea9d29238d164c.pdf> Acesso em: 08/06/2017.

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.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 20/05/2017.

_____. **Decreto Lei nº 2.829,** de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2829.htm>. Acesso em: 20/05/2017.

_____. **Decreto Presidencial nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 20/05/2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 19**, de 04 de junho de 1998 – Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm>. Acesso em: 20/05/2017.

_____. **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: 20/05/2017.

_____. **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, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 20/05/2017.

_____. **Portaria MF nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>. Acesso em: 20/05/2017.

CARNEIRO, A. de F. et al. **Custos na administração pública**: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 9, p. 03-22, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/22489>. Acesso em: 22/05/2017.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 952 p.

Congresso Brasileiro de Custos

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução n.º 1.128**, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação, 2008a. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/ sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 29/05/2017.

_____. **Resolução n.º 1.129**, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis, 2008b. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129 . Acesso em: 29/05/2017.

_____. **Resolução n.º 1.366**, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 29/05/2017.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury. **Origem e Teor da Produção do Conhecimento a partir de Teses e Dissertações Nacionais sobre Custos no Setor Público.** Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 21, n. 69, 2016. Disponível em: < https://search.proquest.com/openview/34471623ac6cdc9c7654be3b5b340676/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2040929>. Acesso em: 04/06/2017.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. **Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses:** o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138/4139>. Acesso em: 22/05/2017.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 Edição - 4 reimp. São Paulo: Atlas, 2011

GONÇALVES, C. A; MEIRELLES, A. M. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN n. 406**, de 20 de junho de 2011. Aprova a 4ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade. Acesso em: 13/05/2017.

_____. **Portaria STN n. 231**, de 29 de março de 2012. Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº 828/2011 e dá outras providências. Disponível em: <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:1:15559171595615::NO:::>.Acesso em 28/05/2017.

SOUZA, M. A; CARVALHO, M. P. **Implantação de sistemas de custos no setor público**: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. In: Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 6., 2012, Florianópolis. Anais ANPCONT, 2012. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/vi/images/ccg%2094.pdf>. Acesso em: 22/05/2017.

Congresso Brasileiro de Custos