

## Gestão de custos aplicada ao Setor Público: percepções de gestores e contadores no IFRN

André Luiz Magalhães Ramos<sup>1</sup>

Rodrigo José Guerra Leone<sup>2</sup>

Lieda Amaral de Souza<sup>3</sup>

Vera Lúcia Cruz<sup>4</sup>

Luiz Antônio Félix Júnior<sup>5</sup>

**Resumo:** Este estudo de caso descritivo teve como objetivo principal, analisar a percepção dos gestores ocupantes de cargo de direção da área administrativa e dos contadores do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN), a respeito da gestão de custos aplicada ao setor público. O instrumento de coleta utilizado foi um questionário com vinte e oito questões que utilizou a escala de *Likert* e foi dividido em sete dimensões para uma melhor análise. A abrangência da pesquisa foi de 33 gestores relacionados à área administrativa e de 12 contadores dos 16 campi e reitoria do IFRN. Os resultados denotam que os respondentes percebem a importância da implantação do sistema de custos, porém, a realização de capacitação para ambos os grupos de respondentes e uma normatização na forma de mensuração e elaboração das informações dos custos serão necessárias para que a implantação do sistema de custos se torne eficiente no IFRN.

**Palavras-chave:** Gestão de Custos; Contabilidade Governamental; Setor Público.

## Cost management applied to the Public Sector: perceptions of managers and accountants in IFRN

**Abstract:** The main objective of this descriptive case study was to analyze the perception of managers in management positions in the administrative area and accountants at the Federal Institute of Education, Science and Technology of Rio Grande do Norte (IFRN), regarding cost management applied to the public sector. The collection instrument used was a questionnaire with twenty-eight questions that used the Likert scale and was divided into seven dimensions for a better analysis. The scope of the research was 33 managers related to the administrative area and 12 accountants from the 16 campuses and the IFRN rectory, so the number of respondents was sufficient, considering that the study focused on this institute. Based on the findings, the study concluded that the respondents perceive the importance of implementing the cost system, however, training for both groups of respondents and a standardization on how to measure and elaborate cost information will be necessary so that the implementation of the cost system becomes efficient in the IFRN.

**Keywords:** Costs management; Governmental Accounting; Public Sector.

- 
- 1 Possui mestrado em Administração pela Universidade Potiguar. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Potiguar, especialização em Controladoria para Gestão Pública e Terceiro Setor pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Técnico em Contabilidade do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. Endereço postal: R. Dr. Nilo Bezerra Ramalho, 1692 - Tirol, Natal -RN, 59015-000. E-mail: andreluizmagalhaesramos@gmail.com
  - 2 Doutor em Engenharia de Sistemas e Computação pela Universidade Federal do Rio de Janeiro - RJ. Atualmente é professor do PPGA (Doutorado, Mestrado Acadêmico e Mestrado Profissional) da Universidade Potiguar.
  - 3 Doutora em Tecnologia e Sistemas de Informações pela Universidade de Minho em Portugal. Especialista em Compliance, Riscos e eSocial. Co-responsável pelo Projeto de unificação das Receitas Federal e Previdenciária. Membro do Painel de Especialistas do Fundo Monetário Internacional, Consultora e Instrutora das Nações Unidas.
  - 4 Doutora em Administração pela Universidade Potiguar - UnP - RN. Atualmente é Professor do ensino básico, técnico e tecnológico do Instituto Federal de Alagoas (IFAL - Campus Benedito Bentes)
  - 5 Doutorando em Administração pela Universidade Potiguar - UnP - RN.

## 1 Introdução

A sociedade está, cada vez mais, cobrando serviços públicos de qualidade e maior transparência na utilização dos recursos públicos. Para que estes sejam alcançados pelos órgãos da administração pública, faz-se necessária a implantação de um sistema de custos no setor público (MACHADO, 2002; FARIA, 2010). Algumas dificuldades para a implementação foram apontadas pelos estudiosos, tais como a falta de cultura da utilização do sistema de custos no setor público, conhecimentos dos conceitos de custos por parte dos envolvidos diretos na sua utilização e a complexidade da criação de um novo ambiente organizacional (ALONSO, 1999; MAUSS; SOUZA, 2008; SILVA, 2007).

No que diz respeito à normatização da implantação do sistema de custos aplicada ao setor público, esta vem sendo realizada pelos órgãos responsáveis. Em março de 2011 foi emitida a Portaria nº. 157 da Secretária do Tesouro Nacional, que, no seu artigo 1º., cria o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal. No mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16.11 (Sistema de Informação de Custos do Setor Público), que estabelece a conceituação, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Assim, a NBC T 16.11 determina que a consistência conceitual e a apresentação das informações contábeis do sistema de custos são responsabilidades do profissional contábil.

Entre os serviços públicos oferecidos pela administração pública federal, a educação é considerada um dos serviços essenciais para o desenvolvimento de um país. Soubbotina (2004) afirma que uma população capacitada contribui mais rapidamente para o desenvolvimento sustentável de um país, e que, por isso, os governos têm investido recursos públicos em educação. MacGregor (2009) observa que países que vincularam o ensino superior ao desenvolvimento econômico obtiveram grande sucesso. Podem ser observados os exemplos da Finlândia e da Coreia do Sul, que colocaram a educação como prioridade nas suas políticas públicas.

No Brasil, a responsabilidade pelo gerenciamento da educação pública é do Ministério da Educação e Cultura (MEC), órgão fundado pelo decreto nº. 19.402, em 14 de novembro de 1930, sendo formado, na sua estrutura, por secretarias voltadas para ensino superior, educação básica e ensino profissional e tecnológico, entre outros.

O governo tem realizado altos investimentos na educação tecnológica e profissionalizante. Com a maior expansão na rede federal de ensino já realizada, o MEC está investindo mais de R\$ 1,1 bilhão com a criação de 208 novas escolas a serem entregues à população até o ano de 2014, totalizando 562 unidades em todo o território nacional e gerando, no futuro, mais de 600 mil vagas aos estudantes. Houve uma variação de 9,4% no orçamento destinado ao MEC nos anos de 2012 para 2013, passando de R\$ 74,2 bilhões para R\$ 81,2 bilhões, recursos voltados para investimentos e manutenção da educação no Brasil.

O Instituto Federal do Rio Grande do Norte (IFRN), órgão vinculado ao MEC, é responsável pela oferta de Educação Profissional de Nível Médio Regular e pelas licenciaturas no Ensino Superior, de Educação a Distância e de Pós-Graduação *Lato Sensu* no Estado do Rio Grande do Norte, abrangendo todo o território estadual com a quantidade de 16 campi em funcionamento e 3 campi com previsão de iniciar as atividades no ano de 2014.

O Congresso Nacional aprovou recursos orçamentários no valor de R\$ 254.251.229,00 (Duzentos e cinquenta e quatro milhões, duzentos e cinquenta e um mil e duzentos e vinte e nove reais). Através da resolução 98/2012 (CONSUP), de 21/12/2012, o IFRN aprovou o plano de ação 2013, destinando o recurso para execução de suas metas e projetos naquele ano. Para um melhor acompanhamento e uma execução orçamentária eficiente, os gestores do IFRN têm a necessidade de informações gerenciais oriundas de um sistema de custos. Atualmente, o acompanhamento vem sendo realizado apenas pelo cumprimento das metas e projetos, o que pode mostrar a eficácia da gestão, mas não o suficiente para determinar a eficiência e/ou a economicidade da utilização dos recursos públicos.

Estudos sobre a implantação de custos no setor público foram realizados em outras esferas administrativas, nos quais foi demonstrada a importância dessa ferramenta gerencial pelos gestores e contadores. Machado (2002) verificou que os gestores da cidade de São Paulo consideram a necessidade do sistema de custos para a tomada de decisões nos órgãos públicos. Souza (2008) afirma que a contabilidade gerencial dá subsídios para os órgãos públicos na tomada de decisões gerenciais, além de auxiliar no planejamento e controle da gestão pública. Segundo Mendes (2005), o sistema de custos vem sendo utilizado de forma satisfatória em dois órgãos da administração pública federal. O autor analisou o sistema de apuração de custos no Tribunal Superior Eleitoral e apresentou peculiaridades da implantação de um sistema de custos em órgãos públicos prestadores de serviços, e que sua utilização é o primeiro passo para uma gestão responsável.

Faria (2010) estudou o Exército Brasileiro e descobriu que o Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS), desenvolvido pelo exército e, se ajustados à contabilidade governamental contemporânea, podem aproximar a contabilidade orçamentária à contabilidade patrimonial. Ainda segundo o autor, para que uma gestão de custos seja eficiente nos órgãos públicos, é necessário que os usuários do sistema e a alta administração fixem os atributos cognitivos como os 4C – Cultura de Custos, Comprometimento, Competição e Confiabilidade.

A gestão de custos aplicada ao setor público ainda é um assunto pouco abordado pelos gestores dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. A contabilidade pública está passando por uma grande mudança em relação à mensuração do seu resultado e os contadores têm que estar preparados para atender a essas novas exigências legais, demonstrando, através da gestão de custos, a eficiência, eficácia e economicidade da utilização dos gastos públicos.

Dessa forma, para todos os servidores ocupantes de cargo de gestão e dos contadores atuantes no serviço público, a utilização e a operacionalização do sistema de custos representam um desafio para quem atua nos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia do Brasil, haja vista que o mesmo deve ensejar a quebra de alguns paradigmas contábeis, que é peculiar a uma gestão orientada, essencialmente, por princípios orçamentários (RAMOS; ARAÚJO; CHACON, 2010).

Nesse contexto, a questão que emerge e motiva o presente estudo é: qual a percepção dos gestores e contadores dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte a respeito da gestão de custos aplicada ao setor público?

Portanto, este estudo pretende analisar a percepção dos gestores ocupantes de cargo de direção da área administrativa e dos contadores do IFRN a respeito da gestão de custos aplicados ao setor público.

Espera-se contribuir para iniciativas de qualificação do pessoal envolvido, bem como da preparação do ambiente profissional para uma eficiente implantação do sistema no IFRN, alinhado a isso, ressalta-se a importância da implantação e utilização de um programa de gestão que tende a otimizar os recursos e garantir um retorno ao cidadão, de forma detalhada, sobre a aplicação dos gastos públicos (PEREIRA; DA SILVA, 2003). Os autores complementam afirmando que um sistema de custos pode proporcionar um gerenciamento mais racional dos gastos do governo, corroborando com a fala de Diniz, Dieng e Morais (2008) onde afirmam que a utilização do sistema de custo na administração pública tem sido apontada, tanto pela legislação quanto pela literatura, como uma ferramenta administrativa primordial para alcançar a dimensão da economicidade na administração pública.

Para o contexto acadêmico, o presente trabalho contribui como mais um estudo sobre custos no setor público, um assunto muito discutido atualmente devido ao grande debate sobre a implantação do sistema de custos aplicado nesse respectivo setor. No contexto social, o objetivo da pesquisa é fazer com que a implantação do sistema de custos no IFRN se torne uma ferramenta de avaliação da gestão pública, dando oportunidade para que a sociedade e os órgãos de controle possam avaliar se os recursos financiados pela população para a educação estão sendo utilizados de forma eficiente e eficaz, evitando o desperdício de recursos públicos e auxiliando no crescimento da educação pública no Brasil. Um estudo realizado por Silva (2011) verificou que a educação é o segmento mais pesquisado sobre custos no setor público nos congressos brasileiros de custos nos anos de 2002, 2006, 2007 e 2008, sendo essencial para a tomada de decisões dos gestores. Dessa forma, a pesquisa trará, aos gestores e contadores, a oportunidade de conhecer mais sobre o assunto e de começar a se preparar para a utilização das informações emitidas pelo sistema de custos no setor público.

## 2 Referencial Teórico

Esta seção trata da administração pública, do custo no setor público, assim como os benefícios e as dificuldades de implantação do sistema de custo no setor público.

### 2.1 A Nova Administração Pública e sua contabilidade

O movimento da Nova Administração Pública, conhecido mundialmente como “*New Public Management*”, teve seu início em alguns países da Europa e nos Estados Unidos nas décadas de 1970 e 1980, em virtude da necessidade da criação de um estado eficiente, da diminuição de custos, de uma estrutura organizacional mais enxuta e com o apelo social de uma administração mais transparente e democrática, trazendo instrumentos da administração de gestão originalmente voltados para a área privada e para a gestão pública (FARIA, 2009).

Conforme afirma o trabalho de Ribeiro, Silva Neto e Pereira (2008), esse movimento foi motivado pela necessidade de uma administração pública mais ágil e flexível para dar uma resposta à sociedade, que

começa a cobrar uma maior eficiência nos gastos e um melhor resultado gerencial dos administradores públicos. De acordo com os autores, a Nova Administração Pública busca alternativas para as críticas feitas pelo modelo burocrático Weberiano, utilizado pela administração pública e que se caracteriza pela inflexibilidade e previsibilidade.

No Brasil, a primeira grande reforma na administração pública foi na década de 1930, quando o Estado passou da administração patrimonialista para a burocrática, voltada basicamente à burguesia industrial na liderança e no avanço dos processos industriais ou desenvolvimento econômico (BRESSER-PEREIRA, 2007).

A segunda grande reforma da administração pública no Brasil foi em 1995, quando a administração burocrática foi substituída pela Administração Pública Gerencial, também denominada como a Nova Administração Pública, voltada para a obtenção de resultados e para o atendimento das necessidades da população. Para Paula (2005), as primeiras ideias e premissas da Nova Administração Pública no Brasil foram criadas a partir da reforma gerencial em 1995, com a publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado do Ministério de Administração e Reforma do Estado (MARE).

Com a publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado, foi possível promover a transição da administração burocrática para a gerencial, uma vez que a administração burocrática não estava sendo capaz de garantir rapidez, padrão de qualidade e nem baixo custo para os serviços prestados à sociedade (BRESSER-PEREIRA, 2006b).

Assim, a criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), aprovadas no ano de 2008, foi um grande passo para ajudar na transição de uma administração burocrática para gerencial. Já que as NBCASPs foram baseadas nas normas internacionais com o intuito de aproximar critérios, métodos e procedimentos contábeis visando uma maior comparação e compreensão das informações contábeis.

Piscitelli e Timbó (2010) afirmam que a contabilidade do setor público é uma subdivisão da contabilidade aplicada a diferentes atividades e entidades que abrangem as esferas federal, estadual e municipal e seus órgãos da administração indireta, como fundos, autarquias, fundações e empresas públicas que utilizem recursos públicos. Como o processo de gestão do serviço público se realiza por meio do orçamento que se constitui no resultado do planejamento operacional pelo qual se materializam os planos de governo.

A contabilidade nesse contexto, representa uma peça fundamental na geração de informações que orientam decisões e proporcionam o controle interno e externo das instituições no setor público brasileiro, uma vez que está estruturada em quatro subsistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação que, embora distintos, são harmônicos e complementares entre si (MAUSS; SOUZA, 2008).

## 2.2 Custos no Setor Público

O Governo Federal, através da portaria nº. 157, de 9 de março de 2011, deu um grande passo para que fosse viabilizada a implantação do Sistema de Custos no Setor Público, quando cria, no âmbito do

Governo Federal, o Sistema de Custos do Governo Federal, considerando:

“[...] a necessidade de manter o sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial [...]”;

“[...] a importância do Sistema de Custos do Governo Federal, que tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público [...]”.

Ao dar prosseguimento ao processo de implantação do Sistema de Custos no Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade aprova, em 25 de novembro de 2011, a NBCT 16.11, tornando obrigatório o sistema de informação de custo para todas as entidades do setor público, destacando os objetivos da norma:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custo de 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 decisões 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) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Machado *et al.* (2012, p. 247) elencam os principais atributos essenciais para que a informação de custos seja adequada dispostos no quadro 1:

**Quadro 1:** Atributos essenciais da informação de custos

Atributos	Descrição
Relevância	entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários, auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.
Utilidade	deve ser útil à gestão, devendo à sua relação custo-benefício, sempre positiva.
Oportunidade	refere-se à necessidade de que a variação dos custos seja reconhecida na sua totalidade, independente dos cumprimentos formais (legais) para sua ocorrência, de forma tempestiva e íntegra.
Compreensibilidade	característica que a informação precisa ter de ser compreensível aos usuários a que se destina
Valor social	deve proporcionar maior transparência e evidência do uso dos recursos públicos.
Fidedignidade	a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica, e não meramente com a sua forma legal.
Especificidade	as informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.
Comparabilidade	entende-se como a qualidade que a informação deve ter para possibilitar a comparação de fatos em momentos diferentes e entre instituições da mesma área. É fundamental que o custo seja mensurado por um mesmo critério e, quando houver mudanças, estas deverão constar em nota explicativa.
Adaptabilidade	deve-se permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades dos usuários
Granularidade	a sistemática de apuração de custos deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Fonte: Adaptado de Machado *et al.* (2012, p. 247)

### 2.3 Benefícios e Dificuldades da Implantação do Sistema de Custos no Setor Público

Vários estudiosos apresentam os benefícios que a criação do sistema de custos traz para a administração pública. Alonso (1999) afirma que o Sistema de Custos é importante para medir o desempenho da gestão, necessário para a implantação de programas de qualidade, sendo um dos objetivos citados na promoção da redução dos custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados, além de ser um instrumento de controle poderoso do controle social, fornecendo aos usuários a oportunidade de avaliar se os serviços públicos estão sendo oferecidos de forma eficiente.

Segundo estudo da Uchoa (2013), o Sistema de Custos ainda pode auxiliar os gestores a perceber em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos; quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações; qual a taxa de consumo de recursos pelas atividades; quanto custa os processos de trabalho ou os programas governamentais e onde ocorre o desperdício e onde existe eficiência na aplicação dos recursos.

Nessa perspectiva, decisões gerenciais de comprar ou produzir produtos e serviços, produzir ou terceirizar e/ou privatizar pelos gestores terão de vir baseadas em informações fornecidas pelo sistema de custos, oferecendo aos gestores a melhor alternativa para uma tomada de decisão eficiente (SLOMSKI, 2006).

Machado e Holanda (2010) acrescentam, ainda, que, além de proporcionar aos gestores a tomada de decisões típicas como as citadas acima, o sistema de custos permitirá a comparação de órgãos com atividades semelhantes com o objetivo de melhorar o desempenho dos administradores públicos, e que a formulação da proposta orçamentária deve ser baseada na associação das informações de custo e dos benefícios das políticas públicas.

Ainda sobre a utilidade da gestão de custos, Almeida; Borba e Flores (2009, p. 580) concordam que “A gestão de custos em qualquer tipo de organização é útil e proporciona ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira”. Concluem, afirmando, que “A gestão de custos visa não somente gastar menos, mas principalmente gastar melhor”. Costa (2004, p.380 apud DIAS *et al.*, 2009) sintetiza as necessidades gerenciais da administração pública, conforme o Quadro 2.

**Quadro 2:** Necessidades Gerenciais do Setor Público

Função Social	Necessidades Gerenciais
Orçamento	As informações de custos podem auxiliar a decisão de alocação de recursos entre várias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros.
Redução e Controle de Custos	A análise do comportamento dos custos pode auxiliar na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.
Ajuste de Preços e Tarifas	Auxilia no estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando são fornecidos a um preço inferior ao custo, como resultado de políticas governamentais.
Avaliação de Desempenho	Pode auxiliar a mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e o resultado alcançado.
Avaliação de Programas	As informações de custos podem auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade destes.
Outras Decisões Econômicas	A escolha entre as alternativas de ações requer comparação de custo ou receitas incrementais como, por exemplo, decisões de privatização, aceitar ou rejeitar uma proposta de projeto governamental, continuar ou descontinuar um produto ou serviço.

Fonte: COSTA (2004, p.380 embasado em Dias *et al.*, 2009).

Não se tem mais dúvidas dos grandes benefícios que a Administração Pública terá quando o sistema de custos nos órgãos for efetivamente implantado, conforme demonstra a literatura e a legislação especializada no assunto. Mas, para que isso ocorra, dificuldades na área administrativa e culturais por parte dos gestores e contadores terão que ser sanadas, sendo apresentadas algumas dificuldades e limitações para a implantação do Sistema de Custos no Setor Público.

Possíveis dificuldades para uma implantação do Sistema de Custos são, em parte, devido à falta de cultura da apuração de custo no setor público. Além disso, por questões econômicas, os gestores, atualmente, se preocupam em seguir a lei e, ao fazerem isso, acreditam que sua gestão está sendo eficiente, sendo esse o grande paradigma do setor público, ou seja, a mudança da cultura dos gestores para a realização de uma gestão eficiente, eficaz e econômica na utilização dos resultados, gerando satisfação à sociedade (ALONSO, 1999). Machado e Holanda (2010) afirmam que, para que a implantação do sistema de custos no setor público obtenha resultado, será necessário o aperfeiçoamento dos conceitos de custos de forma contínua e da mudança de comportamento dos gestores para que as informações sejam úteis e apropriadas para as tomadas de decisões gerenciais dos administradores públicos.

Machado *et al.* (2012) reconhecem a dificuldade de escolha do método de custeio mais apropriado para o setor público e que há defensores para quase todos os métodos, além da legislação não impedir o uso de nenhum deles, ficando a utilização dos cinco métodos definidos na NBCT 16.11 a critério do órgão.

### 3 Metodologia

A presente pesquisa classifica-se como descritiva e de campo, onde, através de estudo de caso, buscou-se investigar a percepção dos gestores e contadores, exclusivamente, do IFRN. O levantamento dos dados foi extraído do montante total dos servidores (gestores administrativos e contadores), caracterizando-a como uma pesquisa censitária. A área de abrangência da pesquisa é formada pelos gestores da área administrativa da reitoria (reitor, pró-reitor de administração), pelos gestores administrativos ocupantes dos cargos de diretor geral e diretor administrativo dos campi e dos contadores dos campi e da reitoria, perfazendo um total de 45 respondentes.

A justificativa utilizada para determinar a área de abrangência deve-se ao fato de esses gestores serem os responsáveis pela elaboração, execução e controle do orçamento do órgão e, ainda segundo a NBCT 16.11, “A responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade em que a informação é gerada”. Quanto à escolha dos contadores, por serem eles detentores de conhecimentos técnicos para a geração das informações de custos para a tomada de decisões dos gestores, a NBCT 16.11 assim determina: “A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil”.

As 25 variáveis analíticas advêm das pesquisas realizadas por Diniz (2004), Ramos, Araújo e Chacon (2010), e foram distribuídas em 7 dimensões para analisar a percepção dos gestores e contadores sobre custos no setor público, conforme demonstrado no Quadro 3.



**Quadro 3:** Dimensões sobre as percepções dos gestores e contadores do IFRN

Dimensões	Variáveis	Objetivos
Utilização de relatórios gerenciais.	1 – Utilização dos relatórios pelos gestores.	Percepção sobre a utilização dos gestores dos relatórios gerenciais fornecidos pela contabilidade.
	2 – Acatamento pelos gestores.	
	3 – Conhecimento dos gestores – tomada de decisões.	
Custo no planejamento orçamentário federal.	4 – Objetivo orçamentário	Domínio de conceitos essenciais à mensuração e evidenciação dos custos no planejamento orçamentário no setor público.
	5 – Custo padrão para tomada de decisão.	
Custo como instrumento de controle da gestão pública federal.	6 – Controle da economia dos recursos financeiros.	Percepção das informações de custo como instrumento de controle da gestão pública federal.
	7 – Desperdícios de recursos públicos.	
	8 – Princípios da eficiência e economicidade.	
	9 – Medida e avaliação dos resultados.	
Custo como ferramenta de avaliação dos gestores.	10 – Ineficiência e desperdício de recursos.	Compreensão destes profissionais quanto à importância do sistema de custos para avaliação de desempenho da gestão e dos gestores.
	11 – Avaliação da utilização dos recursos.	
	12 – Comparar e analisar desempenho de gestores.	
	13 – Reeleição de gestores.	
	22 – Aprovação das contas dos gestores.	
Custo como instrumento de tomada de decisões.	14 – Custos de aquisições.	Percepção sobre a importância e necessidade da informação de custos para a tomada de decisões na administração pública.
	15 – Decisão de comprar.	
	16 – Decisão de manter serviços e aquisição de produtos.	
Limitações para implantação eficiente do sistema de custos.	17 – Estruturas administrativas.	Limitações para a implantação bem sucedida de um sistema de custos eficiente.
	18 – Legislação específica para implantação.	
	23 – Cultura de custos.	
	24 – Conhecimentos de custos – gestores.	
	25 – Conhecimento de custos – contadores.	
Compreensão das informações sobre custo para a sociedade.	19 – Qualidade e baixo custo.	Percepção sobre a transparência e clareza das informações disponibilizadas à sociedade sobre custos e resultado na Administração Pública
	20 – Clareza nas informações.	
	21 – Apresentação dos relatórios de custo.	

Fonte: Elaborado pelos autores.

O instrumento de pesquisa utilizado foi um questionário composto de vinte e oito perguntas, adaptadas de Diniz (2004) e Ramos, Araújo e Chacon (2010), utilizando a escala de *Likert*, de cinco pontos: concorda totalmente; concorda parcialmente; nem concorda nem discorda; discorda totalmente e discorda parcialmente, e mais três questões sobre os dados demográficos dos respondentes, com o objetivo de identificar a faixa etária, seu nível de formação e tempo de experiência no setor público. A adaptação do instrumento utilizado por Diniz (2004) se fez necessária devido o mesmo ter sido realizado em órgãos da administração municipal e o objeto desta pesquisa ser o IFRN, órgão da esfera federal, sendo que os conceitos e metodologias sobre custos no setor público serão utilizados em todos os órgãos da administração direta e indireta e irão abranger as esferas federais, estaduais e municipais, conforme determina a Lei Complementar nº. 101, conhecida como “Lei da Responsabilidade Fiscal”, no Artigo 50, §3º.

Para compor a amostra da pesquisa, foi realizada uma consulta ao setor de recursos humanos dos campi, onde foi obtida uma relação com os respectivos números dos telefones funcionais dos 45 potenciais respondentes. Na sequência, foram realizados contatos prévios com os participantes da pesquisa, o objetivo no momento era de demonstrar a importância do assunto da pesquisa e como ele poderiam contribuir com seus conhecimentos e experiências ao responder o questionário. Os critérios de inclusão dos respondentes

foram a função de gestão e de contador para poder atender o foco da pesquisa. O questionário foi enviado por meio eletrônico ao e-mail de cada respondente e entregue pessoalmente aos gestores administrativos durante reunião realizada na reitoria. Assim, o envio e a entrega dos questionários na reunião foram realizados no período de março a julho do corrente ano. Houve participação efetiva dos respondentes, com 100% dos questionários respondidos, compostos por 33 gestores e 12 contadores, assim, o número de respondentes foi suficiente, tendo em vista que o estudo se concentrou no Instituto Federal do Rio Grande do Norte.

Os dados foram tabulados e analisados quantitativamente através de estatística descritiva de acordo com a proporção das respostas de cada questão e apresentados na forma de tabelas, evidenciando sua distribuição de frequência por classe. Para análise da confrontação de percepções entre os grupos de respondentes, foi realizado o teste U de Mann-Whitney, utilizando o STATISTICA, versão 7, para aceitar a hipótese nula, comprovando que não existem diferenças significativas entre as médias dos grupos pesquisados, com nível de significância de 5%. Dessa forma, se o valor de Asymp. Sig for menor de ou igual a 0,05, rejeita-se a H0 em favor da H1, podendo-se concluir que existe diferença de percepção entre os grupos ao se avaliar cada questão. Para Asymp. Sig, maior que 0,05, se aceita a hipótese de que não existe diferença de percepção entre os contadores e gestores do IFRN sobre a mesma questão.

#### 4 Análise dos Resultados

Nesta seção são apresentados os resultados e a análise do estudo.

##### 4.1 Caracterização dos Respondentes

Na formação do quadro de gestores do IFRN há uma predominância de servidores com idade superior a 50 anos (33%), seguido do intervalo entre 41 e 45 (18,18%). Nenhum dos gestores possui menos de 25 anos. Já a faixa etária média dos contadores fica entre 25 e 35 anos, com um total de 9 contadores, o que corresponde a 75% do total. Nenhum dos contadores possui idade maior do que 46 anos. Isso se deve ao fato de que vários campi foram criados recentemente e o cargo de contador advém de concurso público, diferente dos cargos de gestão que são, primeiramente, oriundos de indicação e, depois, de eleições, como no caso do reitor e dos diretores gerais. Já o pró-reitor de administração e os diretores administrativos são indicados pelo reitor e pelos diretores gerais, consecutivamente.

Em relação à formação, 48,48% dos gestores possuem especialização e 36,36% possuem mestrado. Entre os contadores, o nível de formação mais frequente também é o de especialização, com 66,67%. Os gestores possuem mais tempo de serviço público do que os contadores: 63,64% com mais de 15 anos de atuação e 36,36% entre 1 e 10 anos, contra 83,33% dos contadores pesquisados com tempo entre 1 e 10 anos de experiência no serviço público.

##### 4.2 Análise Descritiva dos Resultados

A seguir, apresenta-se a análise das respostas dos participantes dessa pesquisa sobre a percepção de custos no setor público referente às 7 dimensões apresentadas na metodologia. De forma geral, os

gestores, na sua maioria (75,76%), entendem que utilizam e acatam as informações emitidas pelos relatórios fornecidas pelo setor de contabilidade para tomada de decisões gerenciais. Xavier Junior (2011) enfatiza que o objetivo básico da informação contábil é de ajudar alguém a tomar decisões gerenciais. Nesse sentido, ao afirmarem que utilizam e acatam as informações contábeis, a percepção dos gestores é fundamental para que a gestão de custos atinja os objetivos de uma gestão eficiente na administração pública. Porém, os contadores seguiram tendência contrária em relação à utilização dos gestores, representado 58,33%, tendo em vista o objetivo e a origem do relatório, a expectativa era que os percentuais fossem diferentes e apresentasse uma representatividade maior para os contadores. Em estudo realizado com contadores das instituições vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), constatou-se que 40% dos contadores entrevistados consideraram a informação contábil pouco útil ou inútil para tomada de decisões, podendo sinalizar que os contadores reconhecem a necessidade de mudança do atual formato da contabilidade para que os gestores possam tomar decisões baseadas nos relatórios contábeis (XAVIER JUNIOR, 2011).

#### 4.3 Custo no Planejamento Orçamentário Federal

O Planejamento Público Federal é executado e controlado através do sistema orçamentário, essencialmente quando se trata de recursos financeiros, sem se preocupar com a questão econômica, prejudicando o controle da eficiência, eficácia e economicidade dos órgãos públicos. Nesse caso, o sistema de custos irá preencher essa lacuna, tornando-se um aliado na elaboração do orçamento federal. Sobre esse tema, 81,82% dos gestores concordaram que a elaboração do orçamento deve levar em consideração as informações de custos. Já para metade dos contadores (50%), a proposta orçamentária necessita das informações de custos para que seus objetivos sejam alcançados.

O custo padrão serve como referência para a projeção de atividades e projetos na elaboração orçamentária. 72,73% dos gestores concordaram que as informações de custo facilitam a comparação para a avaliação mais eficiente e eficaz do orçamento. No caso dos contadores pesquisados, apenas 58,33% concordaram.

Machado e Holanda (2010) afirmam que a formulação da proposta orçamentária deve ser baseada em informações do sistema de custos e dos benefícios das políticas públicas. Quando perguntado se o custo padrão facilitará a elaboração orçamentária em virtude da comparabilidade entre os órgãos, os dois grupos de respondentes tiveram percepções semelhantes ao concordarem em maior número com a assertiva. A NBCT 16.11 (2011) cita, como um dos objetivos da criação do sistema de custos, o apoio ao planejamento e orçamento, permitindo projeções mais próximas da realidade com base em custos incorridos e projetados.

#### 4.4 Custos Como Instrumento de Controle da Gestão Pública Federal

Uma das funções fundamentais da criação de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle da utilização dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade. De modo geral, gestores e contadores perceberam a importância do sistema de custos para o controle dos recursos públicos utilizados na gestão pública, sendo que 84,85% dos gestores e 75% dos contadores, confirmando o que consta na literatura, não havendo, nesse grupo de questões, diferenças de médias significativas entre os dois grupos de respondentes, sendo que os contadores foram mais enfáticos em concordar na maioria das questões analisadas. Esse pensamento reforça a tentativa de criação do sistema de custos, com o qual será

possível a elaboração de programas de redução e da melhoria do gasto público, gerando a oferta de produtos e serviços públicos com menos recursos e com a mesma qualidade (ALONSO, 1999; NBCT 16.11, 2011).

#### 4.5 Custo Como Ferramenta de Avaliação dos Gestores

O sistema de custos traz para a Administração Pública uma ferramenta de avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre órgãos similares para uma gestão eficiente. Assim, através das informações gerenciais de custos, os gestores podem utilizar os recursos financeiros de forma econômica, facilitando a aprovação das contas por parte dos órgãos de controle e auxiliando no processo eleitoral. Os resultados apontaram que os dois grupos (78,79% dos gestores e 100% dos contadores) corroboram com a importância do sistema de custo para avaliação e gestão, concordam que a ausência de um sistema de custo prejudicaria a avaliação de sua gestão, assim como na utilização das informações de custo para comparar o desempenho dos órgãos. Além disso, os respondentes também concordaram que o sistema de custos favorece a aprovação das contas da gestão (90,91% dos gestores e 100% dos contadores), reforçando que a utilização do custo como ferramenta de avaliação dos gestores ajuda nos processos internos, tanto da gestão como da contabilidade.

#### 4.6 Custo Como Instrumento para Tomada de Decisões

Conhecer o custo-benefício na aquisição de produtos e serviços no Setor Público é importante para 75,76% dos gestores e 75,00% dos contadores. Corroborando com Slomski (2006) quando afirma que o sistema de custos traz, aos gestores, a opção de tomada de decisões no sentido de comprar ou produzir produtos e serviços, produzir ou terceirizar e/ou privatizar, e a NBCT 16.11 cita, como um dos objetivos da norma “apoiar a tomada de decisões em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço”.

Estudos realizados com gestores e contadores no Estado da Paraíba por Diniz (2004) e Dias *et al.* (2009) no Estado de Santa Catarina obtiveram resultados com alto índice de concordância por parte dos entrevistados, nos quais os mesmos também demonstraram a importância do sistema de custos para a tomada de decisões gerenciais no setor público.

#### 4.7 Limitações Para Implantação Eficiente do Sistema de Custos

Alonso (1999) aponta a mudança da cultura dos gestores para realização de uma gestão eficiente, eficaz e econômica como o grande paradigma do setor público. Já Souza *et al.* (2011) apontam a resistência cultural e a falta de profissionais qualificados como dificuldades para a implantação do sistema de custos em pesquisa realizada em um hospital público no Nordeste.

Nessa perspectiva, no que se refere as condições de implantar um sistema de custo para o setor público os resultados mostraram que não concordam plenamente com essa afirmação 42,42% dos gestores e 58,33% dos contadores, tendo em vista a realidade de cortes de orçamento que são realizados na esfera federal. Além disso, acham a legislação escassa e percebem a falta de cultura da contabilidade de custos no setor público, considerado que passou a ser uma realidade advinda do processo de convergência.

#### 4.8 Compreensão das Informações Sobre Custo Para a Sociedade

A forma de divulgação das informações geradas pelo sistema de custo à sociedade deve ser clara e compreensiva para que atinja o princípio da publicidade e para que a população possa avaliar se a gestão está sendo eficiente na utilização dos recursos. Dessa forma, com apenas 50% concordando, os gestores e contadores não perceberam que a população está mais esclarecida e exigente por uma prestação de serviços de qualidade com uma utilização eficiente dos recursos públicos. Machado *et al.* (2012) apontam a compreensibilidade como atributo essencial para que a informação de custos seja adequada, citando, também, que a informação de custos deva proporcionar maior transparência e evidência dos recursos públicos.

#### 4.9 Teste U de Mann-Whitney

Tendo como base as diferentes funções exercidas pelos respondentes e buscando testar estatisticamente se existiam diferenças significativas entre as médias dos grupos pesquisados, sobre as percepções dos grupos em relação questões respondidas, foi realizado o teste U de Mann-Whitney, e os resultados, encontram-se no quadro 4.

**Quadro 4:** Teste U de Mann-Whitney nas respostas dos grupos de respondentes

Dimensões	Variáveis	Z ( $\alpha = 5\%$ )	Teste Hipótese
Utilização de relatórios gerenciais.	1 – Utilização dos relatórios pelos gestores.	2,39009	Rejeita H0
	2 – Acatamento pelos gestores.	3,02945	Rejeita H0
	3 – Conhecimento dos gestores – tomada de decisões.	2,37216	Rejeita H0
Custo no planejamento orçamentário federal.	4 – Objetivo orçamentário	2,37294	Rejeita H0
	5 – Custo padrão para tomada de decisão.	0,56693	Aceita H0
Custo como instrumento de controle da gestão pública federal.	6 – Controle da economia dos recursos financeiros.	0,9996	Aceita H0
	7 – Desperdícios de recursos públicos.	-0,40664	Aceita H0
	8 – Princípios da eficiência e economicidade.	-0,74468	Aceita H0
	9 – Medida e avaliação dos resultados.	-0,69795	Aceita H0
Custo como ferramenta de avaliação dos gestores.	10 – Ineficiência e desperdício de recursos.	-0,29566	Aceita H0
	11 – Avaliação da utilização dos recursos.	-1,33924	Aceita H0
	12 – Comparar e analisar desempenho de gestores.	-0,63668	Aceita H0
	13 – Reeleição de gestores.	-1,18111	Aceita H0
	22 – Aprovação das contas dos gestores.	-0,47444	Aceita H0
Custo como instrumento de tomada de decisões.	14 – Custos de aquisições.	-0,56277	Aceita H0
	15 – Decisão de comprar.	0,46657	Aceita H0
	16 – Decisão de manter serviços e aquisição de produtos.	0,74074	Aceita H0
Limitações para implantação eficiente do sistema de custos.	17 – Estruturas administrativas.	1,73726	Aceita H0
	18 – Legislação específica para implantação.	-1,33478	Aceita H0
	23 – Cultura de custos.	-3,08293	Rejeita H0
	24 – Conhecimentos de custos – gestores.	-0,50262	Aceita H0
	25 – Conhecimento de custos – contadores.	2,78512	Rejeita H0
Compreensão das informações sobre custo para a sociedade.	19 – Qualidade e baixo custo.	0,3185	Aceita H0

Fonte: Dados da Pesquisa

Com base nos resultados do teste U, evidencia-se que a hipótese 1 que trata da existência de diferenças significativas entre as médias dos grupos no que se referia as percepções dos contadores em relação à dos gestores. Os pontos que evidenciaram essas diferenças foram, respectivamente: a utilização dos relatórios gerenciais; o objetivo orçamentário do custo no planejamento federal; a cultura de custos; e no que se referia aos conhecimentos de custos, essas assimetrias de percepções podem estarem relacionadas aos diferentes usos, aplicação e conhecimento desses itens por cada profissional participante do estudo. Porém, em todos os outros itens que foram questionados, a hipótese H0 foi aceita, o que significa dizer que, não existiu diferenças significativas entre as médias dos grupos pesquisados.

## 5 Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo analisar a percepção dos gestores e dos contadores do IFRN a respeito da gestão de custos aplicada ao setor público e se as percepções dos dois grupos de respondentes estão convergentes ou não.

A partir da análise dos dados, foi verificado que os gestores e contadores do IFRN conhecem a necessidade e a utilidade que a implantação do sistema de custos vai proporcionar à gestão pública, mas reconhecem que os órgãos ainda não estão administrativamente preparados para essa nova mudança, citando a falta de cultura da mensuração de custos no setor público como um entrave para a implantação para 100% dos contadores, sendo que 51,52% dos gestores concordaram que a falta de cultura da utilização de custos é uma dificuldade para implantação, sendo necessário que sejam realizados capacitações e treinamentos contínuos para que o sistema de custos venha trazer os benefícios propostos na literatura.

Também se analisou a importância da forma de apresentação das informações de custos à sociedade. Apesar de o IFRN ainda não possuir um sistema de custos para divulgação das informações à sociedade, na percepção dos gestores e contadores, as informações de custos precisam ser oferecidas de forma mais clara e transparente. Desse modo, uma forma mais fácil de entender as informações de custos é apresentar esses custos por produtos ou serviços, demonstrando quanto custou cada um individualmente.

De forma geral, os resultados apresentados demonstraram que os gestores e contadores possuem conhecimentos dos conceitos de custos e sabem da importância e da necessidade que as informações de custos podem fornecer para a tomada de decisões, mas que os institutos federais de ensino ainda não se encontram em condições de implantação, esse alinhamento de conhecimento foi demonstrado estatisticamente através do teste de U de Mann-Whitney, onde a hipótese H0 foi aceita, o que significa dizer que não existem diferenças significativas entre as médias dos grupos pesquisados. Se relacionando positivamente com o objetivo da pesquisa, considerando que os respondentes representam a parte contábil e de gestão do IFRN e estão diretamente relacionados com gestão de custos.

No processo de mudança administrativa, como vem acontecendo em relação à obrigatoriedade de um sistema de custos até então desconhecida por grande parte dos gestores e contadores, conhecer a percepção dos envolvidos no processo é o primeiro passo para uma implantação de sucesso.

Neste sentido, a contribuição gerencial do estudo está na capacidade de identificação de percepções para a adoção do sistema de custos e em fatores que podem ser utilizados como caminhos para facilitar a sua implementação, visto que este estudo foi capaz de apresentar um melhor entendimento dos envolvidos no atual processo de mudança na gestão pública, voltada para uma gestão pública preocupada com a utilização dos recursos financeiros de forma eficiente, eficaz e econômica.

No que diz respeito à contribuição acadêmica e científica, o estudo colabora no desenvolvimento de estudos da gestão de custos voltados para instituições de ensino, em especial pelo seu potencial em compreender esta temática dentro do serviço público.

Para estudos futuros, recomenda-se uma metodologia para efetivação dessa implantação e uma pesquisa *ex-post-facto* acerca da implantação efetiva do sistema de custos no IFRN. Recomenda-se, ainda, uma pesquisa para melhor análise sobre o resultado obtido na dimensão sobre a utilização dos relatórios gerenciais pelos gestores, para que se possa avaliar a diferença de percepções entre os dois grupos de respondentes (gestores e contadores).

## Referências

- ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/pdf/2410/241016442004.pdf>>. Acesso em: 12 de dez. de 2013.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>>. Acesso em: 25 de jul. de 2013.
- BRASIL. **Lei 4320/64, de 17 de março de 1964** – Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.
- 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.
- BRASIL. **Portaria nº 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 10 de março de 2011.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. **Gestão no setor público: estratégia e estruturação para um novo Estado**. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006a.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. **Da administração pública burocrática à gerencial**. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006b.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. **Burocracia pública e reforma gerencial**. **Revista do Serviço Público de 1937 a 2007**, número comemorativo dos 70 anos, p. 29-48, 2007.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. Burocracia pública e reforma gerencial. **Revista do Serviço Público de 1937 a 2007**, p. 29-48, 2007. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/2007/BurocraciaPublicaeReformaGerencial.pdf>>. Acesso em: 22 de dez. de 2013.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC N.º 1.366/11. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Ata CFC n.º 958 de 25 de novembro de 2011.
- DIAS, H. L.; GONDRIGE, E. O.; CLEMENTE, A.; ESPEJO, M. M. S. B.; VOESE, S. B. Custos no Setor Público: A Percepção dos Controladores de Recursos Públicos do Estado de Santa Catarina: **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, p. 373-399, 2009.
- DINIZ, J. A. Percepções de gestores e assessores contábeis da administração sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do estado da Paraíba. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal da Paraíba/João Pessoa (UFPB), João Pessoa, 2004.
- DINIZ, J. A.; DIENG, M.; MORAES, E. F. A utilização de sistemas de custos na administração pública municipal: um estudo sob o enfoque comportamental. In: ENANPAD – ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXXII. 2008. **Anais eletrônico ...** Curitiba: Anpad, 2008.
- UCHOA, C. E. **Elaboração de indicadores de desempenho institucional**. Brasília: ENAP/DDG, 2013. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2403>>. Acesso em: 26 de set. de 2020.
- FARIA, C. E. P. A implantação do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) Desenvolvido pelo Exército Brasileiro: Estudo de Caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Rio de Janeiro, 2010.
- FARIA, L. J. Nova Administração Pública: o processo de inovação na administração pública federal brasileira visto pela experiência do “concurso inovação na gestão pública federal”. In: ENANPAD – ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXXIII. 2009. **Anais eletrônicos...** Curitiba: Anpad, 2009.
- MACHADO, N. Sistema de Informação de Custos: diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2002.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010. Disponível em: <[https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122010000400003&script=sci\\_arttext](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122010000400003&script=sci_arttext)>. Acesso em: 15 de set. de 2020.
- MACHADO, N. *et al.* (Org.). GBRSP - Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.
- MacGREGOR, K. **Africa: Higher Education and Development**. 2009. Disponível em: <[www.universityworldnews.com](http://www.universityworldnews.com)>. Acesso em: 10 de set. de 2012.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MENDES, D. A. P. Custos no Setor Público: Uma Análise da Implantação do Sistema de Apuração de Custos do Processo Eleitoral Brasileiro – O Caso do Tribunal Superior Eleitoral. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2005.
- PAULA, A. P. P. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- PEREIRA, J. R. T.; DA SILVA, A. C. A Importância da implantação de sistema de custos para a gestão do setor público. In: CBC - CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, X, 2003. São Leopoldo. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: ABC, 2003. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2539>>. Acesso em: 10 de set. de 2020.



PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAMOS, A. L. M.; ARAÚJO, A. O.; CHACON, M. J. M. Percepção dos profissionais de contabilidade das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio Grande do Norte acerca das práticas de custos no setor público brasileiro. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, XII, 2011. Punta del Este. **Anais eletrônicos...** Punta del Este: CIC, 2011.

RIBEIRO, P. R.; SILVA NETO, J. M.; PEREIRA, S. A. Estudo do comportamento das variáveis restritivas ao sucesso dos programas federais executados pelos municípios, ente aos princípios da Nova Administração Pública. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 2008, Salvador/BA. **Anais eletrônicos...** Curitiba: EnaPG, 2008.

XAVIER JUNIOR, A. E. Percepção de Operadores da Contabilidade Quanto à Relevância das Mudanças Introduzidas Pela Adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Natal, 2011.

SILVA, C. A. T. (Org.) **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUBBOTINA, T. P. **Beyond Economic Growth**: Na Introduction to Sustainable Development. 2 ed. Washington: The World Bank, 2004.

SOUZA, É. X.; SANTOS, M. L.; LIMA, A. B.; SILVA, D. B. S.; VICTOR, R. N. Implantação de um Sistema de Custos no Setor Público: um Estudo de Caso em um Hospital de Ensino do Nordeste Brasileiro. In: SEGeT – SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, VIII, 2011. Resende. **Anais eletrônicos ...** Resende: SEGET, 2011. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos11/48414591.pdf>>. Acesso em: 10 de set. de 2020.

SOUZA, D. C. de. Evidências da Contabilidade Gerencial nos Relatórios de Gestão Fiscal na Área Pública. 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal do Paraná (UFPR), Curitiba, 2008. Disponível em: < <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/14039>>. Acesso em: 10 de set. de 2020.

Submetido em: 01.06.2020

Aceito em: 09.11.2020