



Sistema de Informação de Custos Aplicado no Setor Público na Prefeitura de Tangará da Serra – MT

Thiago Vargas Maldonado

Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT)

maldonado_thiago@yahoo.com.br

Kesia Gonçalves Leandro

Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT)

kesiagltga@hotmail.com

Vanderléia Aparecida da Silva

Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT)

vanderleia2908@hotmail.com

Flávio Amaral Oliveira

Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT)

flavio@unemat.br

Resumo

O estudo aborda a implantação do sistema de custos estabelecido nas Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e trata das diretrizes estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas 16.11, aprovadas pela Resolução 1.366/2011, que determina as regras para a mensuração dos custos, o objeto e os objetivos de evidenciação para o setor público, e tem como pressuposto a convergência das Normas Internacionais de Contabilidade. O trabalho teve como objetivo identificar como está ocorrendo a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público na prefeitura de Tangará da Serra – MT. Utilizou-se os métodos da pesquisa exploratório e descritivo, desenvolvidos por meio de um estudo de caso, a coleta de dados deu-se a partir questionários aplicados junto aos gestores da entidade permitindo concluir que a Prefeitura de Tangará da Serra – MT, além de estudo bibliográfico para levantamento dos modelos de Sistemas de Informação de Custos Aplicados ao Setor Público. Até a conclusão do estudo, a prefeitura de Tangará da Serra-MT não havia adotado providências para a implantação do sistema de custos, encontrando-se o mesmo, ainda em uma fase embrionária e pouco esclarecida aos gestores e usuários da informação que será gerada com a implementação. Foi sugerido ainda a adesão do modelo de sistema de custo adotado pelo Governo Federal.

Palavras-chave: NBC T 16.11, Sistema de Informação de Custos, Modelos de SICSP.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a contabilidade brasileira vem sofrendo diversas mudanças no setor público, surgindo a necessidade de aderir aos padrões internacionais. Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou e publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica 16 (NBC T 16), também conhecidas como Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentro do mesmo processo de evolução, a Secretaria

do Tesouro Nacional (STN), no ano de 2009, criou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e, no período de 2008 a 2009, surgiu a Nova Contabilidade Pública, conhecida como a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), trazendo várias modificações e adequações a serem tomadas pelo gestor público.

Entre essas mudanças, existe a determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal, nº 101/2000, obrigando o gestor público a fornecer informações claras sobre contas, controle de gastos e custos, que deve suprir a avaliação do orçamento nas tomadas de decisões na gestão financeira e patrimonial, fazendo planejamento e obtendo maior eficiência e transparência na gestão pública.

Para auxiliar a gestão pública e atender a essas novas mudanças, o Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução nº 1.366/2011, criou e aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas 16.11 que trata-se do Sistema de Informação de Custos no Setor Público; porém, em seguida foram alteradas pela Resolução nº 1.437/2013, a qual apresentou uma nova redação, definindo alguns métodos de custos como, por exemplo: custo variável, custo padrão e a inclusão de custeio pleno e receita econômica etc., determinando, dessa forma, os procedimentos contábeis a serem adotados para conceituar e aplicar no Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP).

O Tesouro Nacional determinou os prazos a serem cumpridos para a implantação da nova contabilidade pública por intermédio da Portaria nº 828, aprovada em 2011, que determina a implantação iniciando gradualmente em 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014. E estabeleceu, por meio da Portaria nº 439, aprovada em 2012, o cronograma de implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público. Com vistas a adequação à determinação do STN, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso estabeleceu o prazo para a divulgação do cronograma de implantação dos planos de contas e demonstrações contábeis aplicado ao setor público pelos órgãos municipais e estaduais para até 31/12/2014 (TCE/MT, 2012).

Nesse contexto, a prefeitura de Tangará da Serra – MT, buscando atender a primeira Resolução do TCE/MT nº 03/2012, publicou, em 16 de maio de 2012, por meio do Decreto nº 168/2012, o cronograma de implantação do sistema de custo aplicado ao setor público que, atendendo a Portaria nº 634/2013 do STN determina que o Sistema de Custos Aplicado no Setor Público (SCASP) seja implantado até o final do exercício de 2014.

Diante do exposto, o objetivo do estudo foi identificar como está sendo adotada a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público na prefeitura de Tangará da Serra – MT. E como objetivos específicos foi proposto verificar a implantação do SCASP no município de Tangará da Serra-MT, apresentar conceitualmente os modelos de Sistema de Informação de Custos existentes para o Setor Público já publicados e também indicar o melhor modelo para o município.

O estudo se justifica por se tratar de um assunto ainda incipiente no Brasil, mas, principalmente no Estado de Mato Grosso, e trará esclarecimentos para os gestores públicos e comunidade acadêmica. Ressalta-se que será a primeira análise a ser realizada no município de Tangará da Serra-MT, o município foi escolhido por abrigar o campus da UNEMAT onde os pesquisadores são vinculados, e além disso, também pelo fato do município ser palco de diversos escândalos de corrupção, como por exemplo o caso da OSCIP Idheas que culminou na cassação do então prefeito e vice-prefeito (PRIMEIRA HORA, 2005; ALVES, 2011; VALOTA, 2011).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Em iniciativas tomadas pelo CFC e pela STN, iniciou-se a convergência da contabilidade pública com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (*Internacional Public Sector Accounting Standard – IPSAS*). Por meio desse fato, em 2008 foram editadas as NBCASP's (CARNEIRO et al., 2012).

Os padrões utilizados universalmente nos processos de reforma, com alta qualidade na elaboração das demonstrações contábeis para serem utilizadas no setor público são determinados pelo IPSAS, emitidas pelo IPSASB e publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Dessa forma, o CFC e a STN buscam ações em conjunto que são apreciadas como sendo um novo marco conceitual para ter uma nova contabilidade no setor público (ROSA, 2011; VICENTE; MORAES; NETO, 2012).

A partir da publicação das NBCASP (final do exercício de 2008 e no exercício de 2009), sua adoção ocorreu de forma facultativa. Para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010, a adoção das dez primeiras normas é obrigatória; entretanto, entidades que estejam sujeitas à legislação que estabeleça prazo distinto para a adoção inicial das NBC T 16.1 a 16.10 podem adotar essas normas a partir do prazo estabelecido por aquela legislação (VICENTE; MORAES; NETO, 2012).

O quadro 1 apresenta, de forma resumida, as normas (NBCASP) direcionadas ao setor público, NBC T 16, que foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade nos anos de 2008 a 2011.

Quadro 1 - Normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

NORMA	RESOLUÇÃO CFC	CONTEÚDO
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, objetivo e campo de aplicação.
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio de sistemas contábeis.
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil.
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no setor público.
NBC T 16.5	1.132/08	Registro contábil.
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações contábeis.
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das demonstrações contábeis.
NBC T 16.8	1.135/08	Controle interno.
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, amortização e exaustão.
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de informação de custos do setor público.

Fonte: Carneiro et al., (2012, p. 07).

No ano de 2011, a NBC T 16.11 foi definida pela Resolução 1.366/2011 e aprovada pelo CFC e, consequentemente, alterada pela Resolução 1.437/2013, recebendo novas definições de custos.

2.2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Em se tratando de custos no setor público, para Reis, Ribeiro e Slomski (2005), o objetivo principal não é a busca de lucro, mas sim o gerenciamento e o bom desempenho dos recursos públicos para atender a necessidade do cidadão com a aplicação de um sistema de custo que teria o objetivo de acompanhamento da eficiência e ferramenta de gestão. (BRASIL, 1967). Para atender as necessidades de evidenciação dos custos da gestão pública, a Lei nº 4.320, de 1964, por intermédio do art. 85, entre outros itens, trata sobre os custos de serviços industriais; e mais tarde, estende-se para a apuração na administração pública federal (CARNEIRO et al., 2012).

No tocante aos serviços industriais, isto refere-se a serviços oferecidos pelo órgão público como de coleta e tratamento de esgoto, fornecimento de água, geração e distribuição de energia, sendo determinante saber os custos para repassar o preço de venda; no entanto, na

prática, não foi bem essa a realidade. Em virtude disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 101, de 04 de maio de 2000, estabelece equilíbrio das finanças públicas por meio de normas impostas ao Governo Federal, Estadual e Municipal, exigindo transparência na execução dos gastos e planejamento orçamentário, criando relatórios informativos e sendo divulgados periodicamente (MACHADO, 2002).

A Lei de Responsabilidade Fiscal promove a transparência em atender os esforços do Governo para a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC), que tem por objetivo prover informações com o intuito de embasar a tomada de decisões governamentais de alocação dos gastos públicos, a LRF prevê essa implantação em seu § 3º do artigo 50 da LRF. Esta norma incorpora a Lei 4.320/64, mantendo o sistema de custo na administração pública, permitindo a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (MONTEIRO et al., 2010; SILVA; OLIVEIRA, 2012).

2.3 SISTEMA DE CUSTOS

A organização governamental na busca de melhorias depende da adoção do sistema de informações gerenciais que promove sustentação na tomada de decisão e na busca do gerenciamento dos custos, por isso a necessidade de aumentar os esforços para a obtenção de soluções simples para a disponibilização das informações (FARIA, 2010).

As expressões sistema de custos, sistema de custeio, métodos de custeio e técnicas de custeio podem ser descritas como uma só sentido literal: contábil, pois têm significados similares variando apenas os autores e o objetivo projetados no contexto em que se encontram (MACHADO; 2002). De acordo com Rezende, Cunha e Cardoso (2010, p. 789-90) “essa implantação do sistema de informação de custos surgiu como estratégia para que os órgãos públicos sejam obrigados a preparar e planejar seus orçamentos tendo assim o direcionamento nas tomadas de decisões”.

Conforme a Resolução Nº 1.366/2011, a NBC T 16.11 trata do sistema de informação de custos no Setor Público, trazendo os seguintes objetivos: mensurar, apoiar a avaliação, apoiar a tomada de decisão, apoiar as funções de planejamento e apoiar programas de redução de custos. Essas metas são baseadas em três vertentes que devem ser definidas pelas prefeituras, analisando e identificando os serviços relatados em seus sistemas com a finalidade de gerenciamento dos seus recursos, quais sejam: sistema de acumulação, sistema de custeio e métodos de custeio.

Nesse sentido, existem cinco passos que devem ser observados para a implantação do SICSP que partem de diversos pontos de vista: a) o melhoramento dos custos para resultados, adequação dos processamentos dos custos e a análise dessas despesas; b) a defesa de diversos métodos de custeio entre os principais, ABC- Custeio Baseado em atividades, custeio direto e outros; c) os dados devem ser coletados nas unidades organizacionais de acordo com a sua utilização; d) dois métodos de estruturação, padronização ou liberação de acordo com a unidade de coleta e; e) meios para a integralização dos sistemas de custeios ou que não existem meios para a alimentação dos sistemas. (MACHADO, 2002).

Para a confirmação dos passos a serem adotados, Rocha e Guerreiro (2010, p.31) defendem que “o processo de incorporação pode envolver escolhas conscientes, mas normalmente é resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas”.

2.3.1 Sistema de acumulação e Sistema de custeio

O sistema de acumulação de custo trata do ambiente em que deve ser utilizado o método de custeio, que deve ser determinado pelo sistema produtivo utilizado pela empresa

(PASSARELI; BOMFIM, 2004). Usualmente, os sistemas de acumulação são determinados em dois tipos: por ordem e por processo. Dessa forma, se a entidade utiliza uma produção contínua (ensino, assistência médica, cuidado com a segurança pública, distribuição da justiça e a defesa nacional, etc.), ela é adepta ao sistema de acumulação por processo. Porém, se a produção está relacionada a uma encomenda, cuja prestação de serviço será temporária ou customizada (construção de escolas, pontes, hospitais, que possuem data de início e fim da prestação de serviços), então trata-se dos sistemas de acumulação por ordem (SANTOS, 2011).

De acordo com Santos (2011), o sistema de custeio está relacionado ao modelo de mensuração dos custos e de qual será o sistema de custos acumulativo, podendo ser utilizados sistemas de custeio real ou de custos predeterminados. Machado (2002) defende que o sistema de custeio a ser utilizado no setor público pode ser custo histórico ou custo orçado. O custo histórico é importante por fazer ligação entre o sistema de orçamento, sistema de contabilidade pública e sistema de custos; logo, o custo orçado pode ser utilizado com uma ferramenta do custo padrão ou apenas estimado.

Os custos que são registrados exatamente como ocorrem são determinados de custos históricos, de acordo com Marques (2013). Na definição de Young (2008), custo orçado é aquele predeterminado para realização ou execução de uma obra no sentido do artifício empírico, que pode ser estimado e reajustado, sendo igual à soma do custo de execução acumulado com o custo já previsto da execução da obra. Desta forma, é necessário que se escolha o método de custeio utilizado, seja ele o custeio por absorção, custeio variável, custeio pleno, ou custeio baseado em atividades (ABC).

2.4 REGIME CONTÁBIL PÚBLICO

No Brasil, a contabilidade pública opta pelo regime contábil misto, que trata das receitas com o regime de caixa e de todas as despesas com o regime de competência, estabelecido pelo artigo 35 da Lei 4.320/64, assunto abordado por Melo, Prieto e Andrade (2012).

Silva e Oliveira (2012) definem que a lei também regula a complexa estrutura do sistema público, dividindo-se em quatro componentes; Sistema Financeiro, Sistema Orçamentário, Sistema Patrimonial e o Sistema de compensação, ainda adotando o regime de caixa e competência, conhecido como regime contábil misto. Conforme disposto no artigo 35, da Lei 4.320/64, portanto o regime de caixa é utilizado para as receitas no momento da arrecadação e as despesas no momento do pagamento; no regime de competência, as receitas e despesas são determinadas pelo exercício, ou seja, registrado pelo fato gerador.

2.5 MODELOS BRASILEIROS ENCONTRADOS DO SISTEMA DE CUSTO DO SETOR PÚBLICO

No Brasil, existem três modelos de custos: modelo aplicado ao Governo de São Paulo, desenvolvido por Machado (2002); modelo conceitual aplicado ao Governo Federal, apresentado por Machado e Holanda (2010) e modelo conceitual aplicado ao Governo Federal, desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (2013).

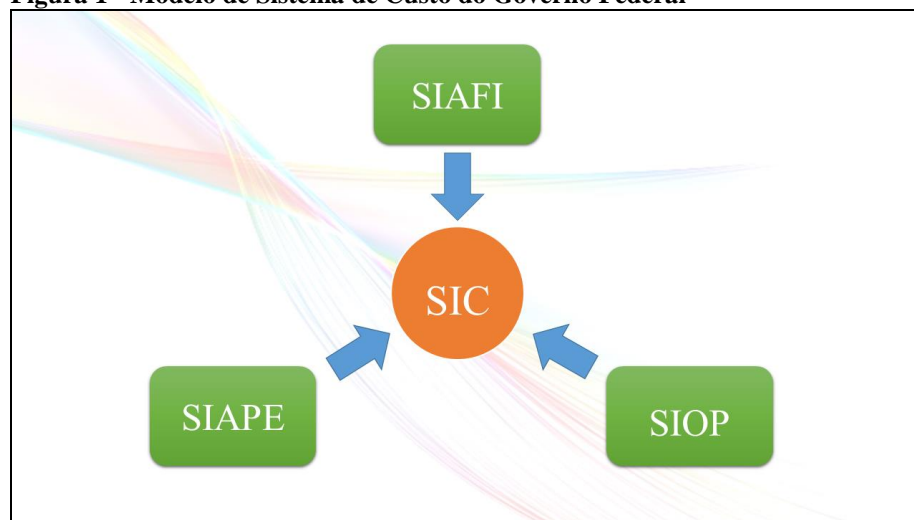
2.5.1 Modelo conceitual aplicado ao Governo Federal apresentado pela Secretaria do Tesouro Nacional

Com base no conceito do sistema de custo, que tem como objetivo a mensuração, avaliação, apoio à tomada de decisão, na função de planejamento e controle de custos, a STN apresenta seu modelo conceitual de sistema de custo a partir da cartilha publicada em 2013 (BRASIL, 2013). O modelo apresentado pela Cartilha STN diz que reunir as bases de dados e

tratar todas as informações de custo do governo federal vem se tornando um desafio. Para isso, o governo adotou uma série de soluções para que seus diferentes setores possam gerir as informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais, finalizando com a capacitação de seus servidores (BRASIL, 2013).

O SIC é uma ferramenta tecnológica (um software) utilizada on-line. Tem a capacidade de integrar diversos sistemas do Governo Federal em uma única base de dados (*data warehouse*) que reúne informações de diversos programas sem exigir sua alteração, reunindo as informações de custos, armazenando e permitindo o apoio a tomadas de decisões pelo gestor (BRASIL, 2013). O sistema é mantido com a parceria do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) e faz a integração estrutural dos três principais sistemas do Governo Federal: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), Sistema Informatizado de Gestão de Recursos Humanos do Poder Executivo Federal (SIAPE) e o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) (BRASIL, 2013).

Figura 1 - Modelo de Sistema de Custo do Governo Federal



Fonte: Adaptado da Cartilha STN (BRASIL, 2013).

O SIAFI é instrumento de registro, acompanhamento e controle financeiro da execução orçamentária e patrimonial, seu órgão gestor é o STN. O SIAPE é gerido pela Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento e tem como finalidade reunir informações pessoais, financeiras e funcionais de seus servidores, com objetivo de controlar e processar seus pagamentos. O SIOP é a integração e melhoramento do sistema e processo de planejamento e orçamentos federais, reduzindo os custos e fornecendo informações ao cidadão e gestores públicos (BRASIL, 2013).

De acordo com a Cartilha do STN (BRASIL, 2013), o SIC tem como objetivo principal fornecer relatórios de custos, integrando diversas bases de dados, informações essas consolidadas para a mensuração dos gastos; dessa forma, permite ao servidor consultas simultâneas a todos os sistemas do governo federal integrado a ele. O acesso ao SIC do Governo Federal só é permitido ao servidor por intermédio de um cadastro no STN que recebe sua senha e acessa o sistema usando seu Cadastro de Pessoa Física (CPF).

2.5.2 Modelo conceitual aplicado ao Governo Federal apresentado por Nelson Machado e Vitor Branco de Holanda

Considerando a primeira cartilha de modelo conceitual desenvolvido pelo STN, no ano de 2010, Machado e Holanda (2010) determinaram um modelo de diretrizes aplicadas ao sistema de custos do Governo Federal. A figura 2 demonstra essas diretrizes e integração aos

sistemas existentes, desempenhando cada uma das exigências do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público.

Com base nas diretrizes propostas, na figura pode-se visualizar a relação entre as principais ações e o sistema de informação, assim como a integração dos sistemas de informações orçamentário e contábil com o sistema de custos. Para esse modelo, o sistema registra apenas os dados dos produtos referentes às atividades executadas. Ainda é interessante evidenciar que todo o sistema de informação de custos demonstra e absorve o sistema orçamentário e contábil. Nesse sentido, todos os custos são absorvidos por meio da regra de acumulação (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Figura 2 - Sistema de informação de custo do Governo Federal e os demais sistemas de informação.



Fonte: Adaptado de Machado e Holanda (2010).

Observando a figura 2 e tendo como base as ações a serem desenvolvidas pelo Governo Federal, inicia-se a identificação dos problemas enfrentados para a implantação e as adequações a serem feitas. Após essa fase, o próximo passo é a definição do programa a ser usado. Esse processo tem relação direta com objetivos e indicadores.

Na definição dessas ações, unidades executoras, fontes de recursos e recursos necessários são vinculados diretamente ao orçamento que tem as seguintes classificações: função e subfunção, desenvolvimento de programas, projetos e atividades, a definição das unidades organizacionais, determinação da natureza do recurso e suas fontes. Ainda na concepção do orçamento, a figura demonstra os objetos de mensuração a serem utilizados que são: recursos, produtos e metas e, por fim, as unidades de medidas que são quantidade e unidade monetária (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Os registros desses dados, após adquirir os recursos e serem consumidos, são feitos a partir das classificações e unidades de medidas definidas no orçamento. Após a execução do orçamento e as quantidades executadas, fazem-se os ajustes contábeis dos custos e das despesas, tendo como objeto de custos os itens destacados no orçamento e como unidade de medida desses custos; custo histórico, custo orçado e quantidades (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Esses sistemas compõem informações contábeis e dados internos que podem ser utilizados como base para as decisões sobre as políticas públicas e parâmetros para sua execução; fornecer informações sobre o que foi orçado e executado, permitindo avaliação

com eficiência, eficácia e efetividade; o principal objeto de custo do sistema deve ser o programa não podendo ser manipulado; os objetos de custos devem ser identificados e mensurados e a adoção de sistema de acumulação de custos deve ser dada pelos métodos de custeio (MACHADO; HOLANDA, 2010).

2.5.3 Modelo baseado no Governo Estadual de São Paulo desenvolvido por Nelson Machado

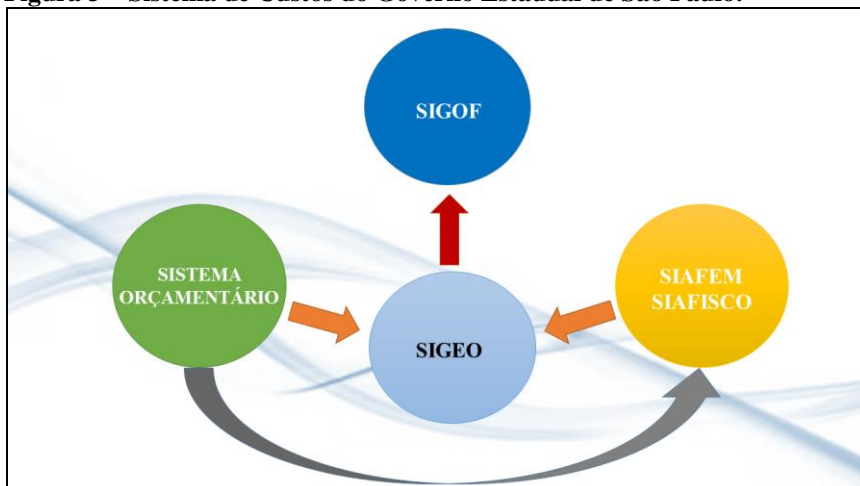
Machado (2002) apresenta os conceitos que devem nortear a criação do modelo de sistema de custo, começando pela determinação das prioridades como, que tipo de tecnologia propicia a intensidade da interação vertical das ações com o plano plurianual, o nível de participação dos servidores e o layout escolhido que terá influência direta nos custos dos produtos e serviços prestados. O sistema de custo deve constar no programa de ação do governo, fazendo parte da discussão do orçamento anual.

Partindo desse ponto, o autor aponta que, para a tomada de decisão e escolha da implantação, é importante o conhecimento do objetivo proposto pelo Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público; como se fornece informações que permitem a tomada de decisão do gestor; promove a avaliação da eficiência e verificação da eficácia dos programas já executados, tendo ainda como finalidade mensurar, reunir e demonstrar os dados internos do governo.

A implantação do sistema de custos no setor público define providências a serem tomadas pelos órgãos governamentais com o sistema de acumulação de custos, que podem ser acumulados por ordem ou por processo, sistema de custeio que é baseado no custo histórico e orçado e métodos de custeio. Para os métodos de custeio, determinam-se cinco métodos que podem ser adotadas pelas entidades públicas como custeio direto, custeio por atividades, custeio pleno, custeio por absorção e custeio variável; no entanto, no seu modelo detalha e propõe o método de custeio direto (MACHADO, 2002).

O modelo proposto, apresenta um modelo de sistema de custos desenvolvido e aplicado ao Governo do Estado de São Paulo, que integra as bases de gestão orçamentária e financeira de seus recursos, apoiando-se na informatização e na capacitação de seus servidores usuários. A implantação foi gradativa, iniciando pelo sistema de contabilidade e orçamento, depois a integração dos módulos de administração de materiais com o sistema de informações gerenciais, em seguida administração de recursos humanos, financeiros e patrimoniais (MACHADO, 2002).

Figura 3 – Sistema de Custos do Governo Estadual de São Paulo.



Fonte: Adaptado de Machado (2002).

O Sistema Integrado de Gestão Orçamentária e Financeira (SIGOF) (figura 3) é composto pela junção dos subsistemas Sistema Integrado de Administração Financeira para os Estados e Municípios (SIAFEM-SP), Sistema Integrado de Informações Físicas (SIAFÍSICO), Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária (SIGEO) e o SISTEMA ORÇAMENTÁRIO. A integração desses sistemas permite assim a formação do sistema de custo apresentado por Machado (2002).

Com o objetivo de ser usado pelos Municípios e pelos Estados, foi criado o SIAFEM, que tem sua manutenção feita pela SERPRO, empresa pública brasileira que também faz a manutenção do SIAFI do Governo federal. O SIAFEM promove a integração das informações usando apenas uma base de dados, registro único das informações, no momento de sua ocorrência, prepara relatórios contábeis e tem seu acesso permanente (MACHADO, 2002).

O SIAFÍSICO tem o objetivo de controlar os preços de compra do governo, permitindo controlar as quantidades físicas e integradas ao SIAFEM, gerar informações; porém, somente foi possível esse controle a partir dos cadastros dos serviços e materiais utilizados pelo governo, cadastro esse disponibilizado pelo Cadastro de Materiais e Serviços (CADMAT) e Cadastro de Fornecedores e Preços (CADFOR) (MACHADO, 2002).

Para modelar os dados, o SIGEO, por ser flexível, utiliza uma base de dados por meio da qual é possível agregar novos parâmetros e indicadores, proporcionando maior eficiência, eficácia e efetividade para os recursos orçamentários, atendendo três tipos de necessidades para tomada de decisão: estratégica, gerencial e operacional (MACHADO, 2002).

O sistema orçamentário foi modernizado para ser operado via internet, permitindo o acesso de todos os órgãos do Estado, possibilitando a vinculação de informações com segurança, agilidade e confiabilidade, facilitando as tomadas de decisões e integrando o processo orçamentário como: elaboração, execução e avaliação (MACHADO, 2002).

2.6 CRONOGRAMA PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

O cronograma de ações dos procedimentos contábeis, de acordo com o MCASP, estabelecido pelo STN por meio da Portaria 439, no ano de 2012, para a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público aprovou os seguintes prazos dispostos no quadro abaixo:

Quadro 2- Cronograma de ações a adotar determinado pela STN.

CRONOGRAMA	PRAZO
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis. Registro de fenômeno econômico – depreciação dos bens móveis. Implementação do sistema de custos.	2010
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ajustes para perdas da dívida ativa. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência.	2011
Aplicação do plano de contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais (PCASP). Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.	2013
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ajustes para perdas referentes aos créditos, tributários ou não. Registro de fenômeno econômico – depreciação dos bens imóveis. Registro de fenômeno econômico – amortização. Registro de fenômeno econômico – exaustão. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.	2014

Fonte: Adaptado do Anexo I da Portaria Nº 439/2012.

Assim, a primeira resolução do TCE/MT Nº 03/2012 foi publicada em 16 de maio de 2012, e, conseqüentemente, a Prefeitura de Tangará da Serra – MT publicou um cronograma de ações de implantação a ser adotado pelo município, por intermédio do Decreto nº 168/2012. Por meio do Anexo I desse decreto é que são apresentados os prazos para a

implantação das novas regras serão aplicadas à nova contabilidade pública, ou seja, dentro dessas ações está a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público.

Quadro 3– Cronograma de Implementação das Novas Regras Aplicadas à Contabilidade Pública na Prefeitura de Tangará da Serra – MT.

CRONOGRAMA	PRAZO
1 – Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis. 2 – Reconhecimento, mensuração e evidênciação, dos créditos, tributários ou não, por competência e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas.	31/12/2012
3 – Evidênciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis. 4 – Evidênciação dos créditos tributários relativos aos ICMS e ISS, por competência, incluindo os respectivos ajustes para perdas. 5 – Reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações e provisões por competência. 6 – Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão.	31/12/2013
7 – Adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. 8 – Novos padrões de demonstrativos Contábeis Aplicados ao Setor Público. 9 – Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos ativos de infraestrutura. 10 – Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 11 – Implementação do sistema de custos.	31/12/2014

Fonte: Adaptado do Anexo único do Decreto Nº 168/2012.

Com base na Portaria nº 828/2011 do Tesouro Nacional, o tempo estabelecido para o desenvolvimento e a implantação do sistema de custo deve ser adotado gradualmente partir do ano de 2012 e finalizando até o ano de 2014.

3 METODOLOGIA

O estudo é de natureza descritiva, e tem como objetivo identificar como está sendo adotada a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público na prefeitura de Tangará da Serra – MT, A pesquisa caracteriza-se também como exploratória e explanatória, visto que os estudos publicados sobre o tema até então mostram-se incipientes. (ANDER-EGG, 1978).

Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo de caso visto que abordou apenas uma instituição específica (YIN, 2010). Utilizou-se como instrumento de coleta de dados foi aplicado na prefeitura de Tangará da Serra – MT, por meio da estruturação de um questionário composto de 12 questões abertas e fechadas (com múltiplas escolhas) que foi respondido pelos secretários das seguintes pastas: Secretaria de Indústria, Comércio e Serviços, Secretaria de Planejamento, Secretaria de Agricultura, Secretaria de Educação, Secretaria de Turismo, Secretaria de Meio Ambiente, Secretaria de Infraestrutura e Obras, Secretaria de Fazenda e Secretaria de saúde, (BABBIE, 1999).

Dos questionários aplicados, somente a Secretaria de Saúde não forneceu resposta. O questionário também foi aplicado ao contador da Prefeitura de Tangará da Serra e pelo Senhor Prefeito em exercício atual, ainda aos diretores das autarquias municipais: Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto (SAMAEE) e Instituto Municipal de Previdência Social dos Servidores de Tangará da Serra – MT (SERRAPREV), com objetivo de levantar informações a respeito do conhecimento referente à implementação do Sistema de Informação de Custos na prefeitura de Tangará da Serra – MT, totalizando 13 questionários aplicados sendo que 12 destes foram respondidos.

Após a coleta os dados, foi realizada a análise e a interpretação, resumizando e convertendo as informações a fim de esclarecerem o problema com objetivo de se desvendar as características do fenômeno estudado. Os dados da pesquisa, após serem coletados, foram selecionados e tabulados e explicitados a seguir.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Inicialmente foram analisadas com base no contexto da informalidade sobre a divulgação interna das informações quanto à necessidade de controle de custos, e se é comumente discutido a respeito de custos de serviços ou de sistema de custos dentro da prefeitura de Tangará da Serra – MT.

Nove dos gestores públicos pesquisados responderam que, informalmente, os servidores públicos da prefeitura falam e argumentam a respeito de informações internas quanto à necessidade de controle de custos e comumente a respeito de custo de serviços ou de sistema de custos. Três dos pesquisados responderam negativamente quanto à existência de informações ou discussões a respeito desse tema. Visto que o controle de custos faz parte dos conceitos do SICSP, apresentados pela Cartilha do Tesouro Nacional (2013), sendo um dos objetivos da implantação do sistema de custos no setor público a prefeitura vem atendendo a essa necessidade de divulgação e discussão a respeito de controle de custos.

Tabela 1 – Adoção por controle de custos nos setores.

Pergunta Aplicada	Setor administrativo	Setor de educação	Setor de saúde	Setor de obras	Outras Secretárias	Não tem
A prefeitura adota algum tipo de controle de custos nos seus setores?	2	1	-	1	5	3

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o resultado demonstrado na tabela 1, é possível identificar que dos 12 questionários respondidos apenas dois afirmaram que a secretaria do setor administrativo adota algum tipo de controle de custo; entretanto, a maioria dos entrevistados respondeu outras secretarias, apenas três deles disseram realmente não ter nenhum tipo de controle de custos. As respostas deixam claro que os próprios entrevistados realmente não têm a certeza de que existe algum tipo de controle de custos sendo utilizado pelas secretarias, fazendo, desta forma, controles independentes de custos. O controle interno faz parte da NBCASP, estabelecido pela NBC T 16.8, na qual o controle de custo auxiliará na integração da base contábil para a implantação do sistema de custo, demonstrando ser inviável a implementação na situação em que se encontram os setores da prefeitura.

Tabela 2 - Normativa de custo para o setor público.

Pergunta Aplicada	NBC T 16.5	NBC T 16.9	NBC T 16.10	NBC T 16.11	Desconheço
Você conhece as normativas de custos para o setor público? Identifique abaixo qual a norma que corresponde.	1	-	-	1	10

Fonte: Dados da Pesquisa.

Verificou-se também que apenas um dos servidores pesquisados tem conhecimento a respeito da normativa do sistema de custo no setor público. Sendo a NBC T 16.11 aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução 1.366/2011, que trata sobre a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público, apenas um dos pesquisados apontou erroneamente a NBC T 16.5 que trata do regime contábil das NBCASP; dez dos respondentes declararam desconhecerem a norma que trata sobre o tema da pesquisa conforme disposto na tabela 2.

Tabela 3- Capacitação Profissional especializado em custos

Questões	Sim	Não
Há capacitação de servidores em termos de sistema de custos?	2	10
Há profissional com especialização em custos?	1	11

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme exposto na tabela 3, inquiridos sobre a existência de capacitação de servidores, verificou-se que dez dos servidores pesquisados responderam que não há

capacitação a respeito de sistema de custos na prefeitura de Tangará da Serra – MT, apenas dois responderam que existe essa capacitação. No caso da negativa, foram destacadas as principais justificativas dos pesquisados: afirmam que a prefeitura de Tangará da Serra está buscando orientações e se organizando para a implantação do sistema de custo; outros pesquisados justificaram que o município adotará no ano seguinte ao da pesquisa, em 2015, a implantação do sistema de custo no município e que os servidores da contabilidade já participaram de palestras e minicursos para a implantação, mas que ainda é necessária a capacitação dos demais.

Já em relação a profissionais especializados em custo, identificou-se que 11 dos servidores pesquisados responderam que não existem profissionais capacitados em custos dentro da prefeitura; apenas um respondeu afirmativamente, demonstrando cada vez mais ser necessária a implantação do sistema de custo na situação em se encontra a prefeitura de Tangará da Serra. Machado (2002) defende que a implementação do sistema de custos no setor público deve ser apoiada pela capacitação dos servidores públicos, assim como a Cartilha do STN (2013) apresenta a capacitação dos servidores usuários como finalização do processo de implantação.

Perguntados sobre as possíveis técnicas de custeios a serem implantadas nos próximos anos na prefeitura de Tangará da Serra, apenas um dos pesquisados apontou o custeio por absorção; dois responderam custeio pleno; três disseram custeio por atividade (ABC) e seis responderam nenhum desses, justificando não conhecer nenhum dos métodos de custeio apresentado. Machado (2002) sugere os métodos apresentados no questionário para o controle de custos, deixando a critério do administrador público a escolha do método que atenda suas necessidades.

Tabela 4 - Cronograma de implantação do sistema de custos, possibilidade de implantação e percepção acerca dos custos.

Pergunta Aplicada	Sim	Não
A prefeitura tem um cronograma de implantação de sistema de custos?	3	9
É possível implantar hoje um sistema de controle de custos na prefeitura?	9	3
As informações dos sistemas de custos podem ser úteis para tomadas de decisões dos gestores e chefias da prefeitura?	12	-

Fonte: Dados da Pesquisa.

Adiante, como revela a tabela 4, foi questionado aos entrevistados sobre o conhecimento se a prefeitura possuía um cronograma de implantação de sistemas de custos, apenas três dos pesquisados afirmam que a prefeitura possui um cronograma de implantação. Quanto à afirmativa, perguntou-se qual seria o cronograma, sendo informado o Decreto 168/2012, aprovado em 16 de maio de 2012 pelo prefeito em exercício à época, no intuito de cumprir a determinação do TCE/MT que obriga a publicação do cronograma a partir do Resolução Normativa 03/2012; no entanto, apenas nove dos pesquisados responderam que a prefeitura de Tangará da Serra – MT, não possui cronograma para a implantação do sistema de custos.

Em seguida buscou-se identificar a percepção sobre a implantação de um sistema de custo, nove dos servidores afirmam que é possível atualmente fazer a implantação, e três servidores afirmam não ser. Os que responderam negativamente, justificaram que seria necessário um processo mais longo de planejamento e implantação de novas rotinas, inclusive de um software; que o planejamento e a implantação do controle de custo são longos e caros, tornando impossível a implantação do sistema de custo, visto a situação em que se encontra a organização e o orçamento da prefeitura.

Procurando então saber dos pesquisados se as informações do sistema de custos podem ser úteis para tomada de decisões para os gestores e chefias da prefeitura. Todos os servidores pesquisados consideram que as informações dos sistemas de custos podem, sim, ser úteis para as tomadas de decisões dos gestores e chefias da prefeitura. Essa concepção é tratada pela NBC T 16.11, que tem como um dos objetivos apoiar as tomadas de decisões em processos, por exemplo: compras, aluguéis, terceirização, contratação de serviços, entre outros.

Com a finalidade identificar se os sistemas operacionais contábeis são integrados entre todas as secretarias da prefeitura e possibilitam a utilização de uma mesma base de dados para a implantação do sistema de custos. Apenas quatro dos pesquisados afirmam que a prefeitura possui um sistema interligado entre as secretarias e que existe a possibilidade de utilização dessa mesma base de dados.

No entanto, oito dos pesquisados disseram que o sistema operacional contábil não é integrado respectivamente, não sendo possível a utilização da mesma base de dados. No caso das respostas negativas, foram solicitadas as justificativas, quando os pesquisados disseram que cada setor da prefeitura possui suas informações de caráter primário, sem que sejam compartilhadas com a base contábil; explicam ainda que o sistema da prefeitura necessita de revisão ampla e adequações para a contabilidade de custos.

Tabela 5 – Conhecimento dos servidores sobre o os modelos de Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público

Modelos Propostos	Afirmativas
Modelo aplicado ao governo de São Paulo, apresentado por Nelson Machado.	-
Modelo conceitual aplicado ao Governo Federal, apresentado por Nelson Machado e Vitor Banco Holanda.	-
Modelo aplicado ao Governo Federal, apresentado pela Secretaria do Tesouro Nacional.	4
Desconheço todos	8

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, com a intenção de verificar se os servidores entrevistados conhecem os modelos existentes do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público. Quatro dos servidores entrevistados afirmam conhecer um dos modelos apresentados de Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público, modelo esse disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Verificou-se ainda, que apenas oito responderam que desconhecem todos os modelos apresentados e justificam suas negativas afirmando que os estudos quanto ao sistema de custo ainda se encontram em fase inicial não tendo ainda como conhecer os modelos existentes; afirmaram não ter programado um estudo sobre o sistema e que não passaram por capacitação e aguardam providências de cunho da administração, conforme tabela 5.

Diante do exposto, com a aplicação da análise descritiva, constatou-se que a prefeitura de Tangará da Serra- MT encontra-se em fase totalmente imatura em relação à implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público, demonstrando desconhecer informações a respeito do que consta na Resolução 1.366/2011 e os modelos apresentados; seus servidores encontram-se sem capacitação sobre controle e sistemas de custos.

As justificativas dos entrevistados, entretanto, demonstram total interesse em buscar informações sobre a implantação do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público e conhecer os modelos existentes para a sua implantação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando-se os modelos de Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público, apresentado no decorrer do estudo, e verificando a situação da implantação do sistema de custo na prefeitura de Tangará da Serra – MT, considera-se que os objetivos propostos foram

atingidos. Foi percebido que a implantação se encontra em uma fase embrionária, ainda passando por um processo de adaptação; logo, de acordo com o cronograma publicado a partir do Decreto nº 168/2012, a prefeitura teve, até o final do ano de 2014, para a implantação das adaptações feitas pela norma. Considerando esses fatores, dentre os modelos de SCASP apresentados, sugere-se que seja adotado o modelo apresentado por Machado (2002), tendo em vista que tem uma maior abrangência, e ser mais completo, se comparado com os outros modelos apresentados, justifica-se ainda a recomendação pelo fato de que o mesmo já ter sido testado pelo Governo Federal, o qual comprovou eficácia e confiabilidade, podendo ser implantado na prefeitura de Tangará da Serra – MT.

Os pesquisadores ressaltam como dificuldade da pesquisa, o período em que os questionários foram aplicados, visto que, tratava-se de um período de troca de gestão das secretarias acessadas. Ao considerar o estudo e os resultados obtidos, sugere-se que sejam realizadas novas pesquisas na prefeitura de Tangará da Serra-MT para observar se houve a efetiva implantação dentro do prazo legal e cronograma estabelecidos, bem como, caso haja efetiva implantação, verificar sua evolução. Também outros estudos a respeito do sistema de custos aplicado ao setor público em outros municípios do Estado de Mato Grosso e também de outros estados, para que seja possível a comparação de dados e esclarecimentos aos demais pesquisadores, entidades públicas e cidadãos interessados nesse assunto.

REFERÊNCIAS

ANDER-EGG, E. **Introducción a las técnicas de investigación social**. 7 ed. Buenos Aires: Editorial Hvmánitas, 1978.

ALVES, A. Prefeito, vice e 4 vereadores são cassados em Tangará da Serra. **Olhar Direto**. Sinop-MT, 01 set. 2011. Disponível em: < <http://goo.gl/8oTi9S> > Acesso em: 27 jul 2015.

BABBIE, E. **Métodos de pesquisa survey**. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999.

BRASIL. **Sistema de Custos do Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia?** Brasília: MF, STN, 2013. Disponível em: < <http://goo.gl/IjnoZr> >. Acesso em: 01 jul. 2014.

_____. Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: < <http://goo.gl/OSZXUr> >. Acesso em: 01 jul. 2014.

_____. Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: < <http://goo.gl/MIW1V> >. Acesso em: 04 jul. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 jun. 2011. Disponível em: < <http://goo.gl/IX74KU> > Acesso em: 01 jul. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 dez. 2011. Disponível em: < <http://goo.gl/EzPu2f> > Acesso em: 04 jul. 2014.



_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 439, de 12 de julho de 2012. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 jul. 2012. Disponível em: < <http://goo.gl/kJ4Ghg>>. Acesso em: 01 jul. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 nov. 2013. Disponível em: < <http://goo.gl/t8uK2p> >. Acesso: 01 jul. 2014.

CARNEIRO, A. 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 em Contabilidade**, Florianópolis, v. 9, n. 18, jul. – dez, 2012. p. 3-22 Disponível em: < <http://goo.gl/ElZfHo>>. Acesso em: 14 mai. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.366/2011, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema De Informação de Custos do Setor Público. **Diário Oficial [da] União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 02 dez. 2011. Disponível em: < <http://goo.gl/2ibM26>>. Acesso em: 01 mai. 2014.

_____. Resolução nº 1.437, de 22 de março de 2013. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 02 abr. 2013. Disponível em: < <http://goo.gl/983q35>>. Acesso em: 10 mai. 2014.

Ex-prefeito de Tangará é condenado por corrupção. **Primeira Hora**. Rondonópolis-MT, 28 jun. 2010. Disponível em: < <http://goo.gl/ZFp4N4>> Acesso em: 27 jul. 2015.

FARIA, A. M. B. Sistema de custos como ferramenta de gestão para o setor público. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, III, 2010, Brasília. **Anais...** Brasília: Conselho de Secretários de Estado da Administração, 2010. Disponível em: < <http://goo.gl/gDOFGl>>. Acesso em: 10 mai. 2014.

HOLANDA, V. B; LATTMAN-WELTMAN, F; GUIMARÃES, F. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: Editora FVG, 2010. Disponível em: < <http://goo.gl/O0LAii> >. Acesso em: 10 mai. 2014.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. Tese. (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Ciências Atuariais. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2002. Disponível em: < <http://goo.gl/cWkQ5F>>. Acesso em: 10 mai. 2014.

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 – RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul-ago, 2010, pp. 791-820. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241016588003>>. Acesso em: 14 mai. 2014.

MARQUES, W. L. **Formação de preço de vendas para micro e pequenas empresas, utilizando análise de custos e método de tempos e movimentos**. Cianorte, PR: Gráfica Vera Cruz, 2013. Disponível em: <<http://goo.gl/sK8xoK>>. Acesso em: 18 mai. 2014.

MELO, K. B; PRIETO, M. F; ANDRADE, M. E. M. C. Convergência das normas brasileiras aplicadas ao setor público: um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG. In: Encontro de Administração Pública e Governo, 2012, Salvador-BA. **Anais...** Salvador-BA: Anpad, 2012. Disponível em: < <http://goo.gl/49ejNf> >. Acesso em: 14 maio 2014.

MONTEIRO, B. et.al. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil.** Março de 2010. Disponível em: < <http://goo.gl/a0GcWT> >. Acesso em: 14 mai. 2014.

REIS, L. G; RIBEIRO, P. A; SLOMSKI, V. **Custos no setor público:** uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: Congresso Internacional de Custos, XII, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=453>. Acesso em: 14 maio 2014.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custo no setor público. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul-ago, 2010. pp.789-790. Disponível em: < <http://goo.gl/QFR7ci> >. Acesso em: 14 mai. 2014.

ROCHA, W; GUERREIRO, R; Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos: um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 8, Jan-abr, 2010. pp. 24-46, Universidade de São Paulo Brasil. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=235216395002>>. Acesso em: 14 mai. 2014.

ROSA, Maria B. **Contabilidade do setor público:** de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, W. V. **Sistema de informação de custos do governo federal:** modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: Congresso Consad de Gestão Pública, IV. Brasília. **Anais...** Brasília: Conselho de Secretários de Estado da Administração, 2011. Disponível em: < <http://goo.gl/7pc8GM> >. Acesso em: 20 abr. 2014.

SILVA, A. B; OLIVEIRA, A. E. **A contabilidade pública e o impacto da lei de responsabilidade fiscal na administração pública.** 32 f. TCC (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade Araguaia, Goiânia: 2012. Disponível em: < <http://goo.gl/04yTA9> >. Acesso em: 22 abr. 2014.

TANGARA DA SERRA-MT. Decreto nº 168, de 16 de maio de 2012. **Diário Oficial [do] Estado de Mato Grosso.** Poder Executivo, Cuiabá, MT, 17 mai. 2012. Disponível em: <<http://www.tangaradaserra.mt.gov.br/Controle-Interno/>>. Acesso em: 01 mai. 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. Resolução normativa 03/2012, de 27 de março de 2012. **Diário Oficial [do] Estado de Mato Grosso.** Poder Executivo, Cuiabá, MT, 28 mar. 2012. Disponível em: < <http://goo.gl/vQvjFJ> >. Acesso em: 25 abr. 2014.

VALOTA, R. Tangará da Serra (MT) cassa prefeito, vice e vereadores. **Estadão.** São Paulo, 1 set 2011. Disponível em: < <http://goo.gl/BQm97n> > Acesso em: 27 jul. 2015.

VICENTE, E. F. R; MORAIS, L. M; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, Recife-PE, v. 6, n. 2, Abr-Jun, 2012. p. 01-20. Disponível em: <<http://goo.gl/pQjRsP>>. Acesso: 23 mar. 2014.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos.4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

YOUNG, L. H. B. **Imposto de renda pessoa jurídica:** noções fundamentais. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2008.