



5º Prêmio
CHICO RIBEIRO
INFORMAÇÃO DE CUSTOS E QUALIDADE
DO GASTO NO SETOR PÚBLICO | 2015

5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público - 2015

**5º PRÊMIO CHICO RIBEIRO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E
QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO – 2015**

CATEGORIA: RELATO DE EXPERIÊNCIAS DE IMPLANTAÇÃO E
USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

TEMA: EXPERIÊNCIAS DE IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS (CASOS
PRÁTICOS DE APLICAÇÃO)

**O IMPACTO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO
FEDERAL (SIC) NA GESTÃO DE CUSTOS DA COMPANHIA NACIONAL DE
ABASTECIMENTO (CONAB)**



O IMPACTO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC) NA GESTÃO DE CUSTOS DA COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO (CONAB)

O objetivo geral deste estudo consiste em relatar o caso prático da Companhia Nacional de Abastecimento (Conab) em relação à utilização do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) como instrumento na gestão de custos. Para realização dos trabalhos, foram consideradas seis unidades, localizadas em variadas regiões do país. A Gerência de Mensuração de Custos e Precificação de Serviços (Gempe) buscou mensurar os custos do programa de Aquisição de Alimentos (PAA), relacionados diretamente (aquisição dos produtos, diárias, passagens) e indiretamente (custo de pessoal e administrativos) com a execução. A coleta de dados envolveu levantamentos no SIC e aplicação de questionários, com os superintendentes, gerentes e encarregados dos setores das Superintendências Regionais (Sureg's) pesquisadas. A análise dos dados permitiu concluir que os custos com pessoal superam os administrativos e, em relação aos direcionadores de custos dos programas finalísticos, o item “Administração da Sureg” apresentou-se como o de maior impacto. Comparando-se os programas, o PAA concentrou os maiores esforços das Sureg`s. Por fim, em relação ao projeto piloto, para se conhecer o custo médio total por quilo do produto do PAA, verificou-se que na maior parte dos estados os custos indiretos não ultrapassaram 10% dos custos diretos, o que leva a crer que o PAA é executado de maneira eficiente. A utilização do SIC constitui-se em ferramenta fundamental para obtenção dos custos indiretos de forma ágil e segura, impactando de maneira positiva na gestão de custos no âmbito da Conab e viabilizando a sua aplicabilidade em todas as unidades e programas.

Palavras-Chave: Gestão; Custo; SIC; Administração Pública; Conab.



O IMPACTO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC) NA GESTÃO DE CUSTOS DA COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO (CONAB)¹

1. Introdução

A Administração Pública, em todos os seus níveis, está inserida em um processo de reforma que busca a mudança do padrão burocrático para um padrão gerencial proativo, que avalia os resultados no uso dos recursos públicos e identifica seus custos, não apenas para o controle, mas como ferramenta de gestão estratégica das suas atividades.

Nesse sentido, a contabilidade pública no Brasil passou a buscar meios de adaptação aos padrões internacionais (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*), com a criação de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP e NBC T SP).

No intento de adaptar-se a denominada “nova contabilidade pública”, que ressalta, entre outras exigências, a obrigatoriedade da implantação de um Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP) capaz de apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto (NBC, 2012), a Companhia Nacional de Abastecimento (Conab) criou a Gerência de Mensuração de Custos e Precificação de Serviços (Gempe).

Desde o início dos trabalhos, a Gempe se deparou com dificuldades comuns à maioria dos órgãos públicos: adotar um tratamento conceitual adequado e uma abordagem tecnológica apropriada que possa atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades fins ou administrativas do setor público, como é previsto na NBC T 16.11.

Nesse sentido, o conhecimento e a utilização do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), que possui interface com os sistemas estruturantes (SIAFI, SIAPE e SIOP), alavancou as atividades da Gempe ao viabilizar a geração de informações de custos por meio de relatórios customizados que passaram a ser encaminhados às Unidades

¹ Trabalho submetido ao 5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público – 2015, da categoria Relato de Experiências de Implantação e Uso da Informação de Custos, na temática Experiências de Implantação de Custos (Casos práticos de aplicação).



Gestoras (UG's) para subsidiar a tomada de decisão nas Superintendências Regionais (Sureg's).

As informações de custos de pessoal e administrativos extraídas do SIC e registradas no SIAFI permitiram organizar informações consistentes que possibilitam o acompanhamento do desenvolvimento de cada UG, conforme a execução orçamentária e financeira. Permitem, ainda, comparar as UG's em termos de eficiência, bem como analisar o seu desenvolvimento a partir das séries históricas; confrontando custos com os resultados.

Diante desse contexto, o objetivo geral deste estudo consiste em relatar o caso prático da Conab em relação à utilização do SIC como instrumento na gestão de custos.

Para melhor entendimento, este estudo encontra-se estruturado da seguinte maneira: a primeira parte aborda aspectos teórico-conceituais; a segunda destaca o relato de experiência, apontando a área onde esta ocorreu, os objetivos inicialmente definidos, a população e a amostra, bem como os instrumentos utilizados para coleta e tratamento dos dados; a terceira parte apresenta os resultados alcançados e a última, as conclusões do relato.

Espera-se com este relato contribuir com órgãos e entidades que, assim como a Conab, vêm buscando desenvolver uma cultura baseada na gestão de custos, que vai além do controle da legalidade ao buscar a eficiência nas ações governamentais.

É necessário destacar que os resultados aqui apresentados são parciais e, por se tratar de experiências incipientes na administração pública, há muito que se progredir. Nesse sentido, este trabalho terá continuidade em outros estados e programas da Companhia. Espera-se que o aprofundamento desta pesquisa possibilite à área de custos da Conab desenvolver um processo sistemático de trabalho que permita acompanhar e medir os custos de todos os programas em seu âmbito, ao subsidiar a alta administração na tomada de decisão.



2. Referencial Teórico

O parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal de 1988 afirma que: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. O exercício direto do poder se dá através do referendo, plebiscito ou iniciativa popular. Entretanto, conforme Bulos (2010), o povo não pode apresentar-se na função de governo. São os representantes quem tomam as decisões em seu nome, com o intuito de atender a vontade de uma maioria, já que estamos em um regime democrático, que é “o governo do povo, para o povo, pelo povo e em benefício dele” (BULOS, 2010, p. 280).

Jensen e Meckling (1976) foram precursores no estudo da teoria da agência, que se baseia na delegação do poder decisório de um principal (o povo) a um agente (o Estado), para que este realize algum serviço ou tomada de decisão em seu favor. É como se houvesse um contrato implícito, no qual a sociedade fornece os recursos necessários para que os agentes os materializem através de atos de gestão.

A população brasileira está cada vez mais consciente do seu poder decisório e vem aumentando o nível de exigência quanto à eficiência e transparência das ações governamentais. Se antes os anseios de controle se bastavam na verificação da legalidade, hoje, conforme Castro (2010), a legitimidade da delegação do poder do povo ao Estado precisa ser assegurada por uma estrutura governamental que tem seus atos regulamentados pela *accountability*, que, segundo o autor, “significa a responsabilidade de se prestar contas ao cidadão, das ações desenvolvidas e dos resultados alcançados” (CASTRO, 2010, p. 527).

A supervisão dos agentes públicos não é uma prerrogativa recente. Está presente na histórica Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 - documento que deu origem à Declaração Universal de Direitos Humanos - segundo a qual, no art. 15, “a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração” (Universidade de São Paulo – USP, 1789). Essa prestação de contas se dá mediante a divulgação dos resultados obtidos pela aplicação dos recursos públicos, cujo consumo conceitua-se como custo. A Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) afirma, no parágrafo 3º, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.



Um sistema de custos é imprescindível para o acompanhamento da gestão dos recursos públicos. Conforme Nelson Machado (2002), as decisões estratégicas não podem ser tomadas sem o conhecimento pleno das alternativas, o que engloba seus custos e benefícios. Decisões típicas - comprar ou alugar, produzir ou terceirizar - são subsidiadas por informações provenientes dessa gestão, assim como a comparação do desempenho de diferentes unidades organizacionais que prestam o mesmo serviço e a elaboração da proposta orçamentária. Para a mensuração dos custos, as entidades devem identificar os recursos consumidos para a obtenção dos produtos ou serviços e então decidir pelo método de custeio a ser utilizado.

2.1. Métodos de Custeio

A vinculação dos custos a seus objetos pode dar-se direta ou indiretamente. Segundo Martins (2010), a classificação do custo como direto ou indireto é baseada na relação que ele tem com o objeto de custeio (aquilo para o que é desejado obter as informações). O custo direto pode apropriar-se diretamente a seu objeto, enquanto o indireto não possui uma medida objetiva para sua alocação, que deve ser estimada. Cada vez que é utilizado índice de rateio ou direcionador de custo para a apropriação, este é classificado como indireto. Independente do critério a ser utilizado para a alocação, sempre haverá um grau de subjetivismo.

O rateio, de acordo com a Associação Brasileira de Custos (ABC), é uma “divisão proporcional por uma base que tenha dados conhecidos em cada uma das funções em que se deseja apurar custos”. Conforme Catelli et al (2001), ao realizar o rateio, pode ocorrer a transferência dos custos a uma unidade que não detém controle sobre eles, o que prejudica o planejamento, o controle dos recursos e a avaliação de desempenho dessas unidades.

Já o direcionador atribui os custos a objetos que tenham sido efetivamente consumidos, através de um rastreamento das causas que os originaram, e procura a redução ou até mesmo a eliminação da arbitrariedade na alocação dos custos indiretos (MAUS E SOUZA, 2008). Conforme Nakagawa (2009), o direcionador é um intermediário que determina a quantidade de trabalho nas atividades e, conseqüentemente, seus custos.

Há diversos métodos para a apropriação de custos, que se diferenciam, basicamente, pelo tratamento dado à alocação dos custos indiretos aos objetos. Essa apropriação é de grande importância, pois, dentre diversas vantagens, possibilita o cálculo do custo unitário



do objeto, o que permite sua análise de competitividade no mercado, auxilia na formação de preços, afere a rentabilidade e serve como base decisória. Entre os métodos de custeio estão o direto, o variável, por absorção e o baseado em atividades (*Activity Based Costing - ABC*).

2.1.1. Método de Custeio Direto

Como afirma Mauss e Souza (2008), o método de custeio direto aloca ao objeto de custeio apenas os custos que podem ser diretamente relacionados a ele. Os custos indiretos não podem ser incluídos no custo total do produto ou serviço, mas vão diretamente para o resultado do período.

Um benefício desse método é a ausência de rateio, já que os custos indiretos não são incorporados a seu objeto. Isso evita a ocorrência de custos em setores que não são totalmente responsáveis por eles e sobre os quais não possuem controle. No entanto, segundo Mauss e Souza (*idem*), uma das falhas é a limitação da análise e planejamento no curto prazo, já que, em um longo período de tempo, os custos indiretos não alocados aos objetos de custeio podem representar relevante parcela no resultado, não devendo ser desconsiderados na avaliação de desempenho desses objetos.

2.1.2. Método de Custeio Variável

O método de custeio variável é bastante semelhante ao de custeio direto, até mesmo igualado por diversos autores. Entretanto, enquanto este atribui ao objeto de custeio todos os custos diretos, aquele restringe a alocação apenas aos diretos variáveis, sendo todos os custos fixos lançados no resultado do período. Conforme Garrison et al (2007), são vantagens do custeio variável o enfoque na contribuição e no comportamento dos custos, a facilidade da estimação da rentabilidade de produtos, serviços e demais operações. Por outro lado, esse método apresenta a mesma falha do custeio direto: limita a análise de custos no curto prazo.

2.1.3. Método de Custeio por Absorção

Por ser o único aceito pela legislação fiscal e comercial no Brasil, é atualmente o método mais utilizado. Nele, todos os custos do período são alocados a seus objetos. Conforme Garrison et al (2007), os defensores desse método acreditam que todos os custos



devem ser atribuídos a seus objetos para que se faça corretamente a confrontação e análise com a respectiva receita. Entretanto, é alvo de muitas críticas pela utilização do rateio dos custos indiretos, na maioria das vezes considerado arbitrário, o que pode distorcer a informação devido à transferência aleatória de custos, como afirma Mauss e Souza (2008).

2.1.4. Método de Custeio ABC

No método ABC, os custos não são alocados aos produtos imediatamente, através de um índice de rateio. A implantação desse método é dividida em dois estágios, conforme Martins (2010). Inicialmente, são identificadas as atividades relevantes dentro de uma organização, e os custos dos recursos são alocados a essas atividades conforme o uso e o consumo dos recursos por elas. No segundo estágio, identifica-se a relação entre as atividades e os produtos, ambas feitas através de direcionadores de custos.

Segundo Alonso (1999), o ABC é um método reconhecidamente mais eficaz por ter superado grande parte das limitações dos métodos anteriores. Em contrapartida, a implantação é, via de regra, mais elaborada e onerosa para a organização, pois, para implantá-lo, é necessário um mapeamento estratégico de processos para identificar suas atividades relevantes, o que nem toda organização possui. Conforme Nakagawa (p. 76, 2009), “no nível de processos do modelo ABC, a análise das atividades mais relevantes requer um detalhamento muito grande que pode descer até à descrição de cada operação e tarefa”.

2.2. Custos no Setor Público

Os conceitos de custos no setor público são os mesmos da área privada, tanto para as classificações quanto para os métodos de custeio. Entretanto, a aplicação desses métodos têm características singulares. De acordo com Machado (2002), a escolha de um método de custeio para os órgãos e entidades do setor público não é algo simples, já que cada um possui a sua fundamentação teórica e todos são permitidos legalmente, diferente do que ocorre no setor privado.

Para a aplicação do método de custeio desejado, é necessária a definição do objeto de custo, que varia conforme o interesse da organização. Por representar o tópico sobre o qual os gestores buscarão informações, o objeto - geralmente um produto ou serviço no setor privado - é algo extremamente singular, já que cada órgão/entidade tem objetivos distintos,



e pode obter novas facetas, como um programa, uma ação ou possuir um enfoque institucional (órgão, departamento, entre outros).

Quanto à apuração dos custos, o setor público apresenta divergências. Grande parte delas deve-se à “nova contabilidade pública”, também chamada de “contabilidade orçamentária”, que possui como objeto o orçamento público, e não o patrimônio. Conforme Castro (2010), a Lei 4.320/64 introduziu uma cultura orçamentária na área pública, pois somente tratou dos conceitos e regras contábeis a partir do art. 83. Artigos anteriores tratam receitas e despesas como conceitos orçamentários, o que criou um fosso conceitual entre a contabilidade pública e a empresarial. Entretanto, a internacionalização das normas contábeis também vem sendo aplicada ao setor público, com o intuito de aproximá-lo das regras aplicadas à contabilidade empresarial, cujo foco é patrimonial.

Machado (2002) destaca que os dados presentes nos sistemas orçamentário e contábil são absorvidos pelo sistema de informação de custo. Desses dados absorvidos, é necessário registrar apenas os dados referentes aos produtos e atividades executados. Para isso, são feitos ajustes contábeis, transformando despesa em custo.

A apuração dos custos no setor público é feita a partir da despesa liquidada, que consiste no segundo estágio da despesa, quando o credor cumpriu todas as obrigações presentes no empenho, como o fornecimento de bem ou prestação de serviço (LIMA e CASTRO, 2011). Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do valor da despesa liquidada são feitos os seguintes ajustes para se chegar ao valor do custo conforme a contabilidade patrimonial:

Os ajustes contábeis são efetuados em duas etapas. Na primeira, o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos. A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não compõem a informação de custo (STN).

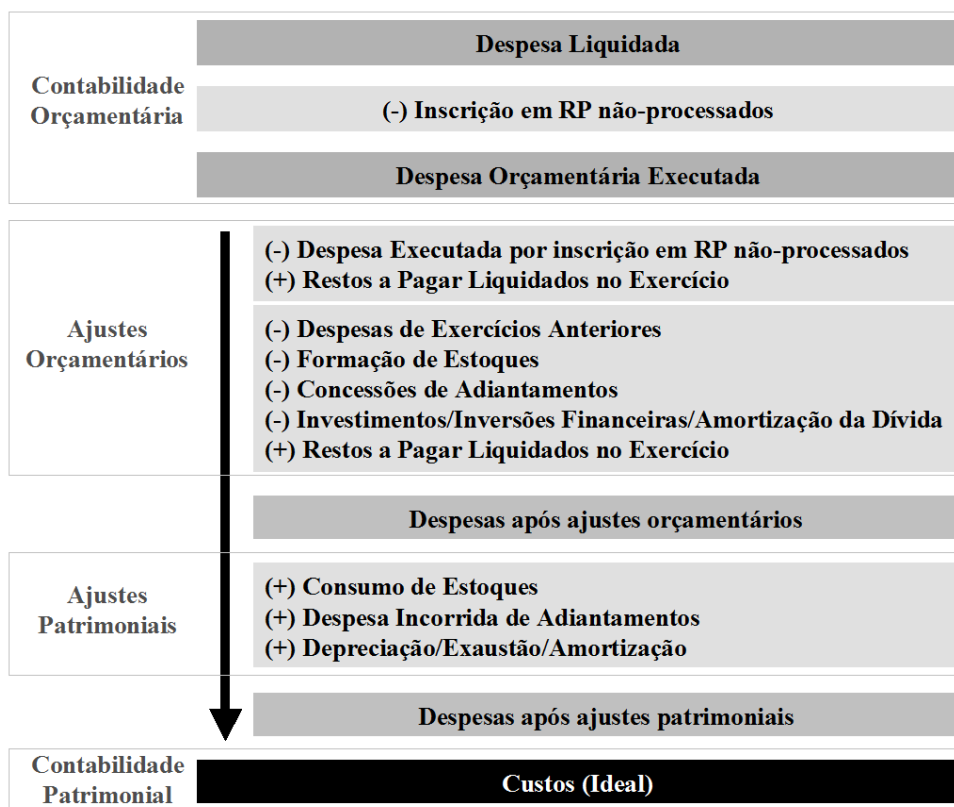


Figura 1: Apuração de Custos

Fonte: STN, <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos> (com adaptações)

2.2.1 Cultura de Custos no Setor Público

Uma cultura forte, cujos valores são compartilhados intensamente pela maioria dos funcionários, é capaz de influenciar comportamentos e expectativas, refletindo diretamente no desempenho da organização (CHIAVENATO, 1999). Conforme Monteiro et al (2010), no Brasil, pode-se considerar que não há uma cultura voltada para a gestão de custos. Isto é evidente pela ausência de rotinas de responsabilização dos atos de gestão e incentivo às práticas de transparência na Administração Pública. Percebe-se que muitos gestores se sentem desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos. No entanto, o apoio da alta gestão da organização pode mudar esse cenário, ao considerar a definição de objetivos e metas de custos no planejamento estratégico da organização



3. Relato da Experiência

3.1. Histórico - Área de Custos da Companhia Nacional de Abastecimento

A Conab é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), criada pela Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, tendo iniciado suas atividades em 1 de janeiro de 1991. Originou-se da fusão de três empresas públicas: Companhia Brasileira de Alimentos (Cobal), Companhia de Financiamento da Produção (CFP) e Companhia Brasileira de Armazenamento (Cibrazem), que atuavam em áreas distintas e complementares, sendo elas abastecimento, fomento à comercialização da produção agrícola e armazenagem, respectivamente (CONAB, 2015).

Compete à Companhia gerir as políticas agrícolas e de abastecimento, visando assegurar o atendimento das necessidades básicas da sociedade, preservando e estimulando os mecanismos de mercado. Sua missão é contribuir para a regularidade do abastecimento e garantia de renda ao produtor rural, a partir da formulação e execução das políticas agrícola e de abastecimento no país.

Com sede em Brasília, a Conab possui uma estrutura convencional, composta pela Presidência, Conselho de Administração, Conselho Fiscal e quatro Diretorias Colegiadas (na Matriz) e representações estaduais. Atua em todo território nacional, por meio de suas Superintendências Regionais e diversas Unidades Armazenadoras, além de realizar ações de cooperação internacional, acompanhando a trajetória da produção agrícola desde o planejamento do plantio até chegar à mesa do consumidor.

Visando a melhoria de sua gestão e adaptação da empresa à “nova contabilidade pública”, não somente para cumprir exigências legais, mas, principalmente, para garantir eficiência nas ações governamentais, foi criada, em 2012, a Gerência de Mensuração de Custos e Precificação de Serviços (Gempe) para tratar da gestão de custos dos programas desenvolvidos pela Companhia. A área é subordinada à Superintendência de Controladoria e Riscos (Sucor), que está diretamente vinculada à Presidência da Companhia. Atualmente possui uma estrutura de pessoal composta por três analistas e uma gerente.

De acordo com o Regimento Interno, compete à Gempe: propor conceitos e critérios para a mensuração dos custos das áreas e serviços da Matriz e Regionais; definir procedimentos de registro, visando à segregação das informações de custos; definir metodologia de precificação dos serviços; prestar apoio e orientação às demais áreas da



Conab sobre aspectos relacionados ao tema; apurar os custos diretos e indiretos das áreas e serviços; atuar junto à área de informática no desenvolvimento de aplicativos para a mensuração e análise de custos; elaborar relatórios e disponibilizar informações gerenciais sobre custos e precificação; especificar e homologar rotinas de apuração de custos nos aplicativos sob sua gestão; estabelecer rotinas de qualificação e consistência das informações de custos e aderência aos números registrados nos demonstrativos contábeis da Conab.

É relevante observar que a vinculação da área diretamente à Presidência tem viabilizado o cumprimento das competências elencadas, uma vez que essa proximidade favorece o contato mais frequente e o apoio necessário à execução de atividades que requerem o envolvimento de todas as áreas da Companhia. Percebe-se, assim, que a estruturação da área contou com o apoio e interesse da cúpula da organização.

Vencida essa etapa, a definição de métodos e processos de trabalho passou a concentrar os esforços da área. Em um primeiro momento, as Unidades Gestoras (UG's) e, posteriormente, os programas operacionalizados pela Companhia foram identificados como objetos de custos.

Escolhidos os objetos, passou-se para a fase de identificação dos custos que deveriam ser levantados. Conforme o exposto por Martins (2010), o custo direto está associado ao seu objeto, enquanto o indireto não possui uma medida objetiva para sua alocação e deve, portanto, ser estimado. Dessa forma, os esforços foram concentrados não só no levantamento dos custos, mas, no caso dos indiretos, no índice que seria utilizado para sua apropriação (rateio ou direcionador de custo). Quanto à definição do método de custeio adotado, o item 3.4.3. - apresenta maior detalhamento.

Para identificar os custos de cada UG, foram demandadas informações do setor de contabilidade da Companhia, que utiliza o SISDRE - Sistema de Demonstração do Resultado do Exercício, desenvolvido pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). O primeiro passo foi identificar contas que tinham finalidades semelhantes e agrupá-las. As informações destas contas eram extraídas do SISDRE e formatadas em planilhas do excel, o que demandava tempo e possibilitava erros nos relatórios, em virtude do elevado número de contas a serem acompanhadas.

Em 2013, ao participar da Semana de Administração Orçamentária, Financeira e Contratações Públicas, promovida pela Escola de Administração Fazendária (ESAF), a



equipe da Gempe tomou conhecimento do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), desenvolvido pelo SERPRO e coordenado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A partir de então, ao perceber que o SIC permitiria a obtenção de informações de custos de maneira prática, fidedigna e consistente, facilitando o acompanhamento, atualização e detalhamento dos custos nas UG's, buscou-se explorar o sistema e suas funcionalidades, com o apoio da STN. Os resultados obtidos com a utilização do SIC como ferramenta de gestão de custos pela Gempe são detalhados no decorrer deste trabalho.

3.2. Objetivos do Trabalho

O relato de experiência partiu do objetivo geral de apresentar o caso prático da utilização do SIC como instrumento que viabilizou a mensuração dos custos da Conab. Para tanto, definiu-se como específicos os seguintes objetivos: identificar os custos administrativos e de pessoal, levantar direcionadores de custos relacionados a todos os programas operacionalizados nas Sureg's e conhecer o custo total de um dos programas da Conab.

3.3. Campo, População e Amostra

Os trabalhos de mensuração de custos desenvolvidos pela Gempe consideraram, no que tange ao levantamento por centro de custos, todas as Sureg's da Conab, distribuídas nos 26 estados brasileiros e no Distrito Federal. Entretanto, na identificação de direcionadores de custos e levantamento dos custos operacionais, considerou-se seis Superintendências, que serão apresentadas como A, B, C, D, E e F.

A escolha dessas Sureg's se deu com base no critério de execução orçamentária. Em princípio, foram consideradas as dez Superintendências responsáveis, em média, por 68% da execução do orçamento destinado às Regionais. No entanto, devido a restrições orçamentárias, só foi possível visitar seis Regionais.

Para levantar os direcionadores de custos relacionados aos programas operacionalizados nas Sureg's, contou-se com a participação de todos os chefes de equipes: superintendentes, gerentes e encarregados de área. Cada Superintendência Regional pesquisada apresenta uma estrutura hierárquica composta por 1 superintendente, 4 gerentes e 9 encarregados de setor. Assim, considerando as seis Regionais visitadas, foram



entrevistados um total de 6 superintendentes, 36 gerentes e 54 encarregados. Vale ressaltar que, em alguns casos, os gerentes envolveram toda a equipe nas entrevistas.

3.4. Instrumento de Coleta de Dados

Foram utilizados como instrumentos de coleta de dados o SIC, informações produzidas internamente questionários estruturados pela própria Gempe, aplicados pessoalmente por representantes da área, junto aos superintendentes, gerentes e encarregados de setor.

3.4.1. Sistemas de Informação de Custos (SIC)

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um *Data Warehouse* que utiliza a extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, como SIAFI, SIOPE e SIAPE para a geração de informações (TESOURO, 2015).

Em um primeiro momento, o SIC foi utilizado para coletar dados referentes aos custos administrativos e de pessoal, o que ocorreu em três etapas: criação de filtros, de grupos personalizados e de relatórios.

Os filtros foram necessários para agrupar as UG's que equivalem a Centros de Custos. Nos estados, as UG's são representadas pelas Superintendências Regionais, compostas pelas Unidades Armazenadoras e Sede. Além do agrupamento por UG's, foram também utilizados filtros para determinar o período, neste caso, o ano de 2014.

Quanto aos grupos personalizados, utilizou-se informações agrupadas por natureza de despesa detalhada. No caso da Conab, esse detalhamento possibilitou melhor demonstração gerencial dos gastos.

Para entender como foi realizado esse agrupamento, pode-se utilizar como exemplo os custos com vigilância ostensiva, de naturezas de despesas detalhadas 33.90.36.19, 33.90.37.03 e 33.90.39.77. Todas representam custos com vigilância ostensiva, alterando entre elas apenas a natureza do contrato. Enquanto a primeira diz respeito a contratos que especificam o quantitativo físico de pessoal a ser utilizado, a segunda registra as despesas com serviços prestados por profissionais autônomos, e, por fim, a última refere-se às despesas em que o contrato não especifica o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado (SIAFI, 2014). Como esse nível de detalhamento, em princípio, não se torna relevante em um relatório gerencial, os gastos com vigilância foram agrupados, de maneira a



5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público - 2015

representarem somente o total da despesa. Todavia, caso haja interesse do gestor, esses gastos podem ser mais detalhados. Seguindo o mesmo princípio de agrupamento, criou-se um relatório conforme o Quadro 1:

Custos com Pessoal	Custos Administrativos
Remunerações Vencimentos e Vantagens Fixas Vencimento e Salários Gratificação por Tempo de Serviço Gratificação por Exercício de Funções 13º Salário Outros Obrigações Patronais	Material de Consumo Material de Expediente Combustível Material Laboratorial, Farmacológico e Hospitalar Gêneros de Alimentação Gastos com TI Manutenção de Bens Móveis e Imóveis Outros
Benefícios Programa de Alimentação do Trabalhador Serviços Médicos, Odontológico e Laboratoriais Auxílio Transportes Auxílios Creche e Escola Outros	Custo com Viagens a Serviço Diárias Despesa de Locomoção Passagens Locomoção de Meios de Transportes Outros
Seleção e Treinamento	Serviços de Terceiros Técnico e Profissional Armazenagem, Capatazia, Estiva e Pesagem Manutenção de Bens Móveis e Imóveis Telefonia e Dados Limpeza e Conservação Serviços de Comunicação Vigilância Ostensiva Água e Esgoto Energia Elétrica Serviços Judiciários Divulgação e Publicidade Estagiários Seguros em geral Outros
Sentenças Judiciais	
Contribuição a Previdência Privada	

Quadro 1: Custos da Estrutura
Fonte: Autoria Própria (2014)

Como se percebe no Quadro 1, foi possível relacionar os custos da estrutura (pessoal e administrativos), ou seja, os custos indiretos de cada Regional. A apuração dos custos no setor público é feita a partir da despesa liquidada. Assim, para levantar os custos administrativos considerou-se a despesa liquidada, enquanto para os custos com pessoal, a descentralização da despesa.

A partir daí, buscou-se resultados mais precisos por meio do levantamento dos custos diretos que, juntamente com a execução física dos Programas, foram resultantes de informações produzidas e disponibilizadas por áreas da própria Companhia. No caso dos indiretos, são provenientes do SIC, com a utilização de direcionadores para sua alocação.



3.4.2. Questionário e Entrevista

Para apurar o custo indireto dos programas operacionalizados pela Companhia, foi necessária a aplicação de índices de esforços utilizados como direcionadores de custos, que foram levantados por meio de um questionário estruturado. Assim, o número de horas despendidas em um determinado programa foi dividido pelo número total de horas trabalhadas no período de um ano. O levantamento foi realizado nos setores, nas gerências e com o superintendente, e, após a ponderação desses dados, obteve-se o percentual da jornada de trabalho em cada um dos programas desenvolvidos na regional.

Quanto à escolha dos programas, dois requisitos foram considerados: a participação no orçamento e a geração de resultados físicos (escoamento da produção, venda de milho, quantidade removida e outros). Assim, foram definidos 16 programas, conforme a Figura 2, além da Administração da Superintendência, que envolve os recursos que mantém a estrutura funcionando (folha de pessoal, estrutura administrativa, realização de licitações etc).



Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
Companhia Nacional de Abastecimento
Superintendência de Controladoria e Fiscos
Gerência de Mensuração de Custos e Precificação de Serviços

Levantamento de Índice de Esforço por Programa - Sureg "X"

Jornada de Trabalho	Nº de Empregados
6 horas	2
8 horas	42
Total	44

Programa	Participação
Administração da SUREG (água, luz, aluguel, etc)	4%
Administração de Armazéns	1%
Aquisições do Governo Federal - AGF	-
Avaliação de Safra	1%
Cadastro de Armazéns	1%
Distribuição de Alimentos	6%
Fiscalização	3%
Leilões de Estoques Públicos	-
Levantamento de Preços	1%
Pesquisa de Custos de Produção	1%
PGPM - BIO	3%
Programa de Aquisição de Alimentos - PAA	30%
Subvenção de Cana	3%
Subvenções PEP e PEPRO	4%
Valor Escoamento de Produto - VEP	-
Venda em Balcão	30%
Remoções	12%
Total	100%

Figura 2: Levantamento de índices de esforços, por programas.
Fonte: Autoria Própria (2014)



Os questionários foram aplicados pessoalmente nas seis unidades pesquisadas. Para as unidades não visitadas, foram enviados os questionários por meio eletrônico, para preenchimento e posterior retorno. No entanto, dada a compreensão que cada Sureg teve do enfoque da pesquisa, observou-se divergências entre os esforços levantados e os resultados obtidos em relação a cada programa. Por isso, a análise concentrou-se apenas nos estados visitados pessoalmente.

O Programa de Aquisição de Alimentos (PAA) foi utilizado como um projeto piloto na aplicação dos direcionadores para identificar o custo total por quilo do produto adquirido. Os resultados são apresentados nas análises de dados.

3.4.3. Tratamento dos Dados

Os dados receberam tratamento com fundamento no método de custeio por absorção, além de algumas adaptações do método ABC. Para alocação dos custos indiretos aos objetos de custos - programas - não foi utilizado rateio, mas direcionadores de custos, o que reduz a arbitrariedade na alocação desses custos e evidencia a relação causa – efeito, ou seja, produto - resultado.

Conforme já citado no referencial teórico, a aplicação do método ABC requer a definição de macroprocessos, processos, atividades e tarefas (NAKAGAWA, 2009). Como o planejamento estratégico da empresa se encontra em fase de elaboração e os macroprocessos ainda não estão totalmente definidos, não foi possível utilizá-lo na íntegra. Dessa forma, ao invés de adotar como fundamento os macroprocessos, definiram-se como objetos de custos os programas que geram resultados com base na execução orçamentária da Companhia.



4. Análise de dados

A análise dos dados apresenta o resultado das pesquisas realizadas *in loco*, nas seis Superintendências selecionadas. Entretanto, os dados serão apresentados sem identificar a qual estado pertencem, uma vez que internamente os resultados ainda não foram divulgados. Assim, as Superintendências serão tratadas como A, B, C, D, E e F.

4.1. Uso do SIC no levantamento de Custos Administrativos e de Pessoal

Os custos administrativos e de pessoal coletados no SIC permitiram a criação do seguinte relatório:

Tabela 1: Relatório de Custos Operacionais - Estado X

	OUT	NOV	DEZ	Total
1. Despesas com Pessoal	655.977	827.554	935.600	7.839.724
1.1 Remunerações	578.402	720.899	592.512	6.386.339
Vencimentos e Vantagens Fixas	544.311	669.118	555.759	5.939.177
Vencimento e Salários	237.760	252.470	247.320	3.063.382
Gratificação por Tempo de Serviço	59.341	59.473	59.512	664.520
Gratificação por Exercício de Funções	73.921	66.677	66.677	872.989
13º Salário	4.563	222.464	9.956	468.232
Outros	168.725	68.034	172.294	870.053
Obrigações Patronais	153.680	288.046	174.865	2.031.538
1.2 Benefícios	50.856	39.080	319.552	966.577
Programa de Alimentação do Trabalhador	29.101	29.101	43.818	367.269
Serviços Médicos, Odontológicos e Laboratoriais	22.965	780	365.267	686.033
Auxílio Transportes	5.583	4.774	8.154	66.904
Auxílios Creche e Escola	1.930	2.044	2.044	25.781
Outros	3.017	3.017	3.017	45.926
1.3 Seleção e Treinamento			0	2.502
1.4 Sentenças Judiciais		15.307	(5.116)	139.704
1.5 Contribuição a Previdência Privada	26.719	52.268	28.652	344.602
2. Despesas com Custeio	145.018	568.426	700.968	3.836.755
2.1 Material de Consumo	2.289	17.426	6.302	196.253
Material de Expediente				11.989
Combustível	863	10.831	5.058	109.794
Material Laboratorial, Farmacológico e Hospitalar				50
Generos de Alimentação	0			2.150
Gastos com TI	1.426	0		11.431
Manutenção de Bens Móveis e Imóveis		6.595	1.245	59.334
Outros				1.506
2.2 Despesas com Viagens a Serviço	11.669	10.434	13.755	167.218
Diárias	8.742	10.434	8.742	114.149
Despesas de Locomoção	2.927		5.013	53.069
Passagens	1.011		1.708	23.547
Locomoção de Meios de Transportes	1.915		3.305	29.522
2.3 Serviços de Terceiros	131.061	540.565	680.911	3.473.284
Técnico e Profissional	4.515	4.515		61.429
Armazenagem, Capatazia, Estiva e Pesagem	12.964	209.659	17.533	677.160
Locação e Condomínio de Imóveis		25.727	54.027	301.118
Manutenção de Bens Móveis e Imóveis		1.115	1.010	14.994
Telefonia e Dados	5.011	(97)	5.336	56.260
Limpeza e Conservação	5.259	5.259		52.591
Serviços de Comunicação	2.050	1.944	4.471	34.069
Vigilância Ostensiva	8.357	278.446	502.032	1.635.903
Gastos com TI	100	270		1.563
Água e Esgoto	966	751	1.103	5.502
Energia Elétrica	87.544	185	61.304	453.609
Serviços Judiciários	176	1.729	825	6.434
Divulgação e Publicidade	190		451	7.293
Estagiários	3.241	10.652	27.331	149.921
Seguros em geral				2.648
Outros	979	680	680	21.646

Fonte: SIC (2014)

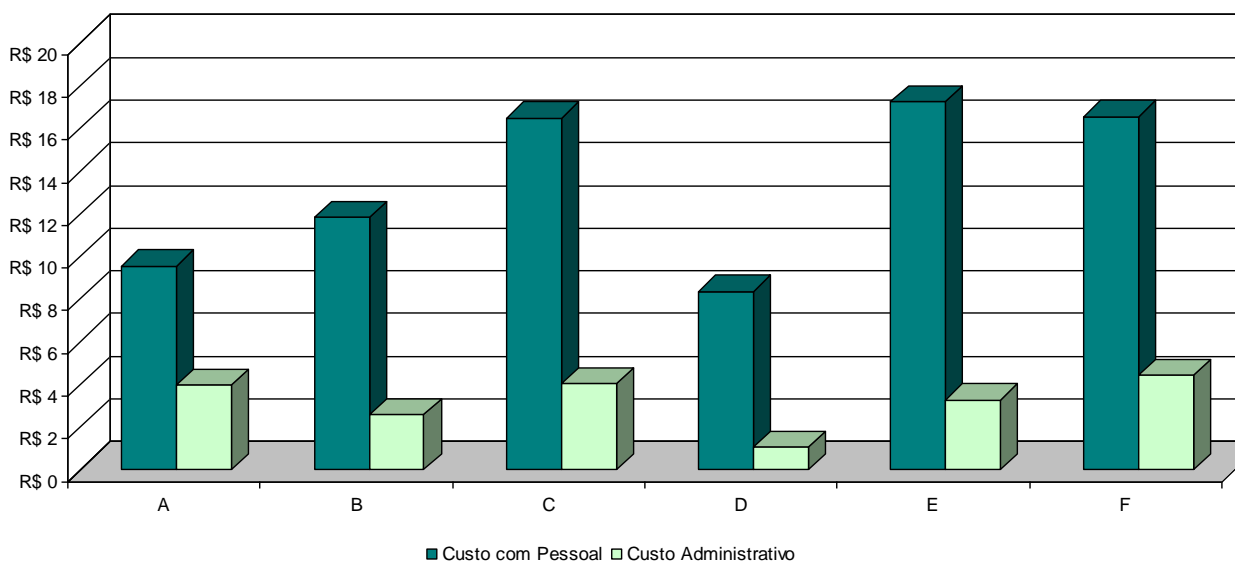


5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público - 2015

Como se percebe na Tabela 1, o relatório de custos de estrutura apresentam a consolidação de informações de custos de pessoal e administrativos, o que permite a unidade gestora ou ordenador de despesa identificar onde estão sendo alocados seus gastos. Assim, a área de custos da Conab (Gempe), trimestralmente, gera esses relatórios e os encaminha às Superintendências Regionais, para dar suporte às decisões gerenciais.

Neste trabalho, foram gerados relatórios das seis Superintendências pesquisadas e os resultados são apresentados no Gráfico 1.

Gráfico 1: Custos Indiretos da Conab



Fonte: SIC (2014)

Inferese do Gráfico 1 que os custos com pessoal superam os custos administrativos e representam 80,5% dos custos indiretos. Esses resultados são inerentes a órgãos públicos, que, no caso de prestadores de serviços, apresentam custos com força de trabalho superiores aos custos administrativos.

O alinhamento das políticas de gestão de pessoas ao planejamento estratégico da organização é essencial para que os objetivos definidos sejam alcançados. Assim, as barreiras ou obstáculos que aparecem como limitadores da atuação do gestor público podem ser superados por um modelo de gestão por competências que busque identificar as competências essenciais da organização e compará-las àquelas que as pessoas possuem efetivamente. O desenvolvimento de planos de recrutamento e seleção, treinamento e



desenvolvimento, carreira, salários e benefícios, bem como a movimentação, avaliação de desempenho e monitoração de pessoas, embasados nesse modelo, apontam-se como caminhos para um desenvolvimento sustentável.

4.2. Levantamento de Direcionadores de Custos Relacionados aos Programas Finalísticos

Para o levantamento de direcionadores de custos foram considerados 16 programas, além da Administração da Sureg, conforme a Tabela 2.

Tabela 2: Direcionadores de Custos

Programa	Estado					
	A	B	C	D	E	F
Administração da SUREG	26%	21%	22%	37%	29%	25%
Administração de Armazéns	11%	14%	10%	6%	9%	21%
Aquisições do Governo Federal - AGF	5%	3%	4%	7%	5%	3%
Avaliação de Safra	6%	6%	2%	5%	3%	4%
Cadastro de Armazéns	1%	3%	1%	2%	3%	3%
Distribuição de Cestas	7%	2%	5%	3%	4%	3%
Fiscalização	4%	7%	3%	3%	11%	6%
Leilões de Estoques Públicos	1%	2%	0%	1%	4%	1%
Levantamento de Preços	2%	5%	1%	6%	4%	2%
Pesquisa de Custos de Produção	1%	1%	1%	1%	2%	1%
PGPM - BIO	1%	5%	1%	0%	0%	4%
Programa de Aquisição de Alimentos - PAA	25%	20%	27%	12%	15%	24%
Subvenção de Cana	0%	5%	1%	0%	0%	1%
Subvenções PEP e PEPRO	5%	1%	1%	2%	1%	1%
Valor Escoamento de Produto - VEP	2%	0%	1%	0%	0%	0%
Venda em Balcão	0%	3%	15%	9%	5%	1%
Remoções	3%	2%	3%	5%	3%	2%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Pesquisa realizada nas Superintendências Regionais (2014)

Como se percebe na Tabela 2, o item “Administração da Sureg” apresenta maior impacto nos direcionadores de custos, com exceção do estado “C”, em que o PAA superou até mesmo o esforço com estrutura administrativa.

Comparando-se apenas os Programas e consideradas as mudanças conjunturais, o PAA, em todos os estados em 2014, concentrou os maiores esforços das Superintendências. É importante destacar que o PAA depende de orçamento externo (resultante de convênio



MDS/MDA) e é voltado para a Política de Combate à Fome. Os demais programas são, em sua maioria, previstos no orçamento da Conab e dependem do cenário agrícola e das políticas agrícolas para serem executados. Entretanto, isso não impede que sejam estrategicamente planejados, uma vez que problemas estruturais devem ser levados em consideração na elaboração de políticas públicas.

Sabe-se, por exemplo, que, mesmo diante de contingenciamento, um programa como AGF tem grande probabilidade de ser executado em um estado produtor de alguma *commodity*, como milho. Daí a importância do entendimento da demanda por parte de cada Regional. Os gestores, conhecendo os direcionadores de custos, sabem onde a Sureg tem concentrado sua força de trabalho e, de acordo com as estratégias da Companhia, podem buscar redirecionar os esforços, estabelecendo demandas em relação a programas que se devem priorizar.

4.3. Projeto Piloto PAA: Custo Médio Total por Kg do Produto.

4.3.1. Programa de Aquisição de Alimentos (PAA)

A escolha do PAA como projeto piloto deve-se ao fato de ser executado com orçamento externo, o que evidencia a importância de identificar seus custos para subsidiar as contrapartidas dos participantes na execução do programa. Considerou-se ainda que, em relação à execução, o gestor possui certa discricionariedade para aumentá-la e, por fim, a escolha também foi direcionada pela disponibilidade de dados necessários a realização deste trabalho.

O PAA foi instituído pelo art. 19 da Lei nº 10.696, de 02 de julho de 2003, no âmbito do Programa Fome Zero. Possui duas finalidades básicas: promover o acesso à alimentação e incentivar a agricultura familiar. Para o alcance desses dois objetivos, o programa compra alimentos produzidos pela agricultura familiar e os destina às pessoas em situação de insegurança alimentar e nutricional e àquelas atendidas pela rede socioassistencial, pelos equipamentos públicos de segurança alimentar e nutricional e pela rede pública e filantrópica de ensino.

O PAA também contribui para a constituição de estoques públicos de alimentos produzidos por agricultores familiares e para a formação de estoques pelas organizações da agricultura familiar. Além disso, o Programa promove o abastecimento alimentar por meio



5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público - 2015

de compras governamentais de alimentos, fortalece circuitos locais e regionais e redes de comercialização, valoriza a biodiversidade e a produção orgânica e agroecológica de alimentos, incentiva hábitos alimentares saudáveis e estimula o cooperativismo e o associativismo.

O orçamento do PAA é composto por recursos do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS) e do Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA). Sua execução pode ser feita por meio de seis modalidades: Compra com Doação Simultânea (CDS), Compra Direta, Apoio à Formação de Estoques (CPR-Estoque), Incentivo à Produção e ao Consumo de Leite (PAA Leite), Compra Institucional e Aquisição de Sementes. Neste estudo, considerou-se somente a modalidade Compra com Doação Simultânea, que comercializa em média uma cesta de 400 produtos.

4.3.2. Custos Relacionados com o PAA.

Os custos relacionados ao PAA estão descritos no Gráfico 2:

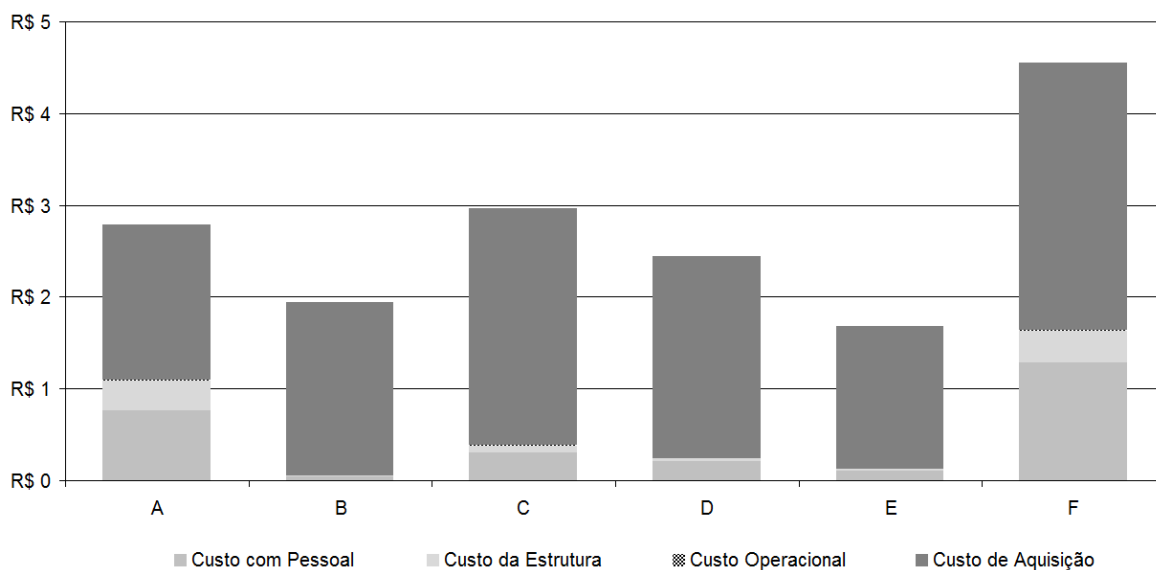


Gráfico 2: Custo total unitário com o PAA
Fonte: SIC e SUPAF (2014)

Verifica-se que o custo total dos produtos adquiridos pelo PAA variaram entre 2 e 3 reais por quilo, com exceção do estado “F”, que ultrapassou 4,50 reais. Percebe-se que os custos diretos –operacional e de aquisição - se destacaram na composição do custo total. Os estados “B” e “E” revelam-se, em princípio, mais eficientes, com custo total unitário mais baixo. . Vale salientar que quando a produtividade é elevada, ou seja, a execução do



programa é alta, os custos indiretos unitários diminuem o custo médio total do programa. O oposto também ocorre: quando há pouca operação do programa, os custos indiretos unitários acabam elevando o custo médio total.

4.3.3. Custo Médio por kg de Produto

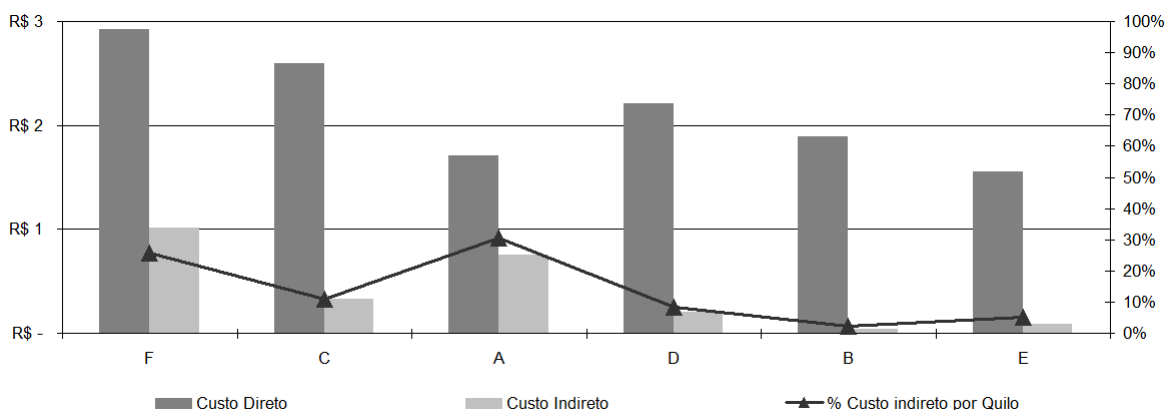


Gráfico 3: Custo por kg de produto adquirido no PAA
Fonte: SIC e SUPAF (2014)

De acordo com o Gráfico 3, percebe-se que no estado “A” e “F” o custo indireto por quilo do produto fica em torno de 1 real, representando aproximadamente 30% do custo total. Em outros estados, como o “B”, “C”, “D” e “E”, os custos indiretos por quilo não ultrapassaram 10% dos custos diretos, o que leva a crer que o PAA, nestes estados, é executado de maneira mais eficiente do que nos estados “F” e “A”. Se a organização adota uma cultura voltada para a gestão de custos, poderá comparar a eficiência organizacional e adotar uma postura mais proativa de análise do ambiente e definição de objetivos e estratégias voltados para eficácia.



5. Considerações finais

Buscou-se, por meio deste relato, expor as experiências da área de custos da Conab (Gempe), em relação à utilização do SIC como instrumento na gestão de custos. Os estudos realizados permitiram concluir que o SIC é um instrumento de gestão essencial no processo de desenvolvimento da área de custos da Conab. A interface com os sistemas estruturantes do Governo Federal - SIAFI, SIAPE e SIOP - confere segurança e confiabilidade aos dados que, apresentados em relatórios customizados, são facilmente atualizados e divulgados aos gestores de cada UG, que podem analisá-los e utilizá-los no processo de tomada de decisão.

As análises dos dados permitem concluir que a utilização do SIC viabilizou a identificação dos custos administrativos e de pessoal das Sureg's e, por meio de um projeto piloto, identificar os custos de um dos programas operacionalizados pela Companhia, o PAA.

Verificou-se que os custos com pessoal superaram os custos administrativos e, em relação aos direcionadores de custos dos programas, o item “Administração da Sureg” apresentou-se como o de maior impacto. Comparando-se os programas no ano de 2014, o PAA, em todos os estados, concentrou os maiores esforços das Sureg's. Por fim, em relação ao projeto piloto, para se conhecer o custo médio total por produto do PAA, verificou-se que, na maior parte dos estados, os custos indiretos por quilo não ultrapassaram 10% dos custos diretos, o que leva a crer que o PAA é executado de maneira eficiente nos estados analisados.

Conhecer os custos dos produtos ou serviços, seja na área pública ou privada, é imprescindível para a melhoria dos processos de uma organização. Assim, acredita-se que os resultados alcançados possibilitará à Conab acompanhar o desenvolvimento dos programas no âmbito das Sureg's, comparando o desempenho de diferentes superintendências, conforme a execução orçamentária e financeira, bem como analisar o seu desenvolvimento a partir das séries históricas, confrontando custos com os resultados operacionais alcançados. O *feedback* aos gestores poderá contribuir para a elaboração de um planejamento mais coerente com as estratégias da organização. Além disso, a identificação dos custos dos programas irá melhorar a transparência, tanto para órgãos



fiscalizadores, quanto para a sociedade, além de subsidiar a elaboração da proposta orçamentária.

É importante ressaltar que os resultados apresentados são ainda incipientes, que a amostra considerada necessita ser ampliada e que somente a consideração de um único programa não reproduz a realidade das Superintendências Regionais. Cada uma delas possui um rol de programas que são executados de acordo com suas características, envolvendo questões de clima, logística, infra-estrutura, mercado, entre outros. Portanto, vale ressaltar que estes estudos terão continuidade, buscando abranger outros estados e os demais programas.

Em relação ao uso do SIC, é importante destacar que a área de custos da Conab continua explorando o sistema, buscando sanar limitações, sejam de conhecimento das funcionalidades ou da adaptação das especificidades da Companhia.

Segundo Mauss e Souza (2008), pode-se afirmar que não há uma cultura de gestão de custos no serviço público do Brasil. E um dos motivos está relacionado à escassez de literatura voltada ao tema, pois a maior parte trata de custos na iniciativa privada. Desta forma, espera-se que o relato de experiência apresentado possa contribuir com o avanço da literatura sobre o tema e viabilizar o compartilhamento dos conhecimentos da área de custos da Conab, Gempe, que vem buscando implementar a cultura de gestão de custos no âmbito da Companhia.



6. Referências

ASSOCIAÇÃO Brasileira de Custos (ABC). Disponível em <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1511>. Acesso em 19/05/15.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 30/04/15.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em 10/05/15.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Direito Constitucional ao Alcance de Todos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CATELLI, Amando et al. **Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito Administrativo**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DO BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da república Federativa do Brasil**. Brasília-DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, PETER C. **Contabilidade Gerencial**. 11 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, Geoge; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Brasília: Enap, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MASAYUKI, Nakagawa. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.



MAUSS, Cézar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2008.

MELLO, Celso A. **Bandeira. Curso de Direito Administrativo**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MONTEIRO, M. C. E. Pereira, W. V. dos Santos, V. B. de Holanda. O processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil. In: **I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público**, p. 1–14, Brasília, DF, 2010.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBC's T 16.1 a 16.11. **Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. [51] p.

PEREIRA, Luiz Carlos B.; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1998.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Custos**. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>>. Acesso em 15/06/15.

SLOMSKI, Valmor et al. **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em 27/05/15.