

Sistema de Acumulação de Custos no Setor Público: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior do Estado da Bahia

RESUMO

A apuração de custos dos bens, produtos e serviços oferecidos pelas entidades públicas é obrigatória desde a promulgação da Lei Federal nº 4.320/64. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) esta exigência foi reafirmada e surgiu a obrigatoriedade de implantação de sistema de informações de custos. Ocorre que, na prática, nem todas as instituições públicas se adequaram a estas exigências. O presente trabalho busca compreender o processo de acumulação de custos em uma Instituição de Ensino Superior (IES) do Estado da Bahia. A metodologia utilizada foi a pesquisa de caráter exploratório, com a realização de um estudo de caso em uma IES estadual. Os dados foram analisados à luz da literatura contábil pesquisada e demonstraram que o sistema de custos utilizado pela Universidade, denominado Apropriação de Custos Públicos (ACP), apresenta falhas e não está adequado para refletir as atividades executadas pela Instituição. A forma de apropriação dos custos aos produtos é diferente do estabelecido pela Portaria SEFAZ nº 084/2005. Conclui-se que o sistema utilizado pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), instituição analisada, gera informações pouco confiáveis e não permite mensurar os custos individuais dos seus serviços. Isso quer dizer que, o ACP, como atualmente está estruturado, não é capaz de fornecer informações sobre os custos relacionados às unidades menores que constituem as subunidades que, por sua vez, constituem os centros totalizadores, bem como apresentar os custos individuais dos produtos e serviços oferecidos pela Instituição.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, segundo Mauss e Souza (2008, p. 2), grande parte, ou quase a totalidade, dos gestores públicos não utilizam informações do custo da oferta de bens e serviços como base de suas decisões diárias. Isso quer dizer que há um desconhecimento dos custos dos bens e serviços públicos produzidos e colocados à disposição da sociedade, em valores totais e em valores unitários.

Dessa forma, pode-se notar que as entidades governamentais, de maneira geral, realizam o planejamento de suas atividades com base na estimativa de sua arrecadação e o executa, alheio a um controle efetivo dos custos incorridos no financiamento de suas ações.

A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, veio reforçar significativamente a necessidade de as entidades públicas se ajustarem às novas exigências da legislação brasileira, especialmente quanto ao desenvolvimento de um sistema de acumulação de custos, capaz de auxiliar nos processos de planejamento, execução e controle dos recursos disponibilizados ao Estado para serem utilizados em benefício da coletividade.

As diversas formas para mensuração de custos, utilizadas pelo setor privado, podem ser empregadas nas instituições governamentais, desde que efetuados alguns ajustes. Estes decorrem das características, grau de complexidade das atividades e particularidades do processo produtivo inerentes a cada uma das entidades. Além disso, os objetivos pretendidos pelos usuários das informações que serão geradas pelos sistemas de informações de custos devem ser considerados.

A ausência de um modelo padrão que possa ser aplicado às entidades do setor público dificulta este processo, principalmente pela inexistência de diretrizes normativas que direcionem os órgãos de governo na implantação do sistema de custos exigido. Diante desta

concepção, surge então o questionamento em relação à forma de acumulação dos custos das entidades que já começaram a adotar medidas de adequação. Assim, a presente pesquisa buscou responder ao seguinte: como se dá a acumulação de custos em uma Instituição Pública de Ensino Superior em Feira de Santana-BA?

O objetivo principal do estudo consiste em compreender o processo de apropriação de custos em uma Instituição Pública de Ensino Superior em Feira de Santana-BA.

Neste contexto observa-se a necessidade de discussões de temáticas dessa natureza entre os diversos setores da sociedade, com vistas ao cumprimento efetivo da disposição legal, que tem como objetivo principal a boa gestão dos recursos públicos. Assim, este trabalho se justifica pelo fato de que os sistemas de informações de custos podem ser utilizados como uma ferramenta gerencial à boa gestão dos recursos do Estado, capaz de gerar informações úteis para a tomada de decisões.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Legislação aplicável

A exigência legal brasileira da apuração de custos no setor público é consideravelmente antiga quando comparada a outros países. A reforma da contabilidade pública portuguesa, por exemplo, começou no início dos anos 90 do século passado (COSTA, 2006, p. 190). Na Espanha, as normas mais recentes aplicáveis ao setor público datam de 2001 (DÍAS et. al., 2006, p. 312).

A situação em outros países foi analisada por Mauss e Souza (2008) os quais apontam que o controle orçamentário dos Estados Unidos tem como base a contabilidade de custos, a Inglaterra também a utiliza no uso de um orçamento por resultados e a Nova Zelândia possui um dos modelos mais avançados com relação ao fornecimento de informação gerencial para a atividade pública.

No Brasil, o Art. 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, é o fundamento legal da contabilidade das instituições públicas, que institui a lei complementar para o estabelecimento das disposições gerais sobre os instrumentos de planejamento da administração federal (o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual) e de normas para gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos. O referido dispositivo legal é responsável pela recepção constitucional da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas para elaboração e controle do orçamento público e demonstrações contábeis da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal (LIMA, SANTANA e GUEDES, 2010, p. 16).

De acordo com este instrumento normativo (Lei nº 4.320/64), na elaboração da proposta orçamentária já há a necessidade de apresentar informações de custos, conforme destacado a seguir:

Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de:

(...)

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Segundo Remígio (2002, p. 45), quanto à aplicabilidade desta norma, no que se refere à apuração de custos, não houve registro de qualquer avanço referente ao seu cumprimento pelo Governo Federal até 1967, quando em fevereiro, ocorreu uma nova tentativa de exigir a implantação de sistemas de custos no setor governamental com a edição do Decreto-Lei nº 200, que dispôs sobre a organização da Administração Federal e instituiu diretrizes para Reforma Administrativa.

Neste instrumento normativo, a exigência de apuração de custos na esfera pública é colocada de forma mais expressiva no Art. 79, que segue: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Conforme destacado por Remígio (2002, p. 46), apesar da clareza do referido Decreto-Lei, não houve nenhuma forma de cumprimento desta.

O Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998 é outra referência legal, que estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União e que apresenta, em seu Art. 4º a necessidade de um modelo de gerenciamento que compreenda o controle dos prazos e custos dos programas.

Em maio de 2000, foi publicada a Lei Complementar nº. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que institui normas de finanças públicas com vistas à responsabilidade na gestão fiscal. Para Magalhães *et. al.* (2005, p. 11), esta Lei pode ser considerada um instrumento de auxílio aos gestores públicos à administração dos recursos colocados à disposição das entidades governamentais, com o intuito de amparar a gestão das receitas e das despesas do Estado, do endividamento e do patrimônio público.

Remígio (2002, p. 47-49) destaca os artigos da LRF que tratam especificamente das regras sobre custos no serviço público:

- Art. 4º, determina que cada lei de diretrizes orçamentárias contenha normas concernentes à avaliação dos resultados dos programas de governo bem como sobre o controle de custos;
- Art. 50, no capítulo destinado à transparência, controle e fiscalização, estabelece que a administração pública deverá manter sistema de custos que permita avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e
- Art. 59, na seção sobre a fiscalização da gestão fiscal, institui que os Tribunais de Contas, ou órgãos estabelecidos pelo Art. 20 desta lei, deverão alertar os fatos que “comprometem os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária”.

No que tange à aplicação prática dos dispositivos supracitados, nenhum deles foi capaz de “tirar o setor público da inércia sobre a matéria de custos no serviço público” (REMÍGIO, 2002, p. 49).

Na continuidade do processo de utilização prática da contabilidade de custos no setor público, outra referência legal significativa, são as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). A este título, Lima, Santana e Guedes (2010, p. 18) assinalam que:

Em resumo, as dez primeiras NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

No que se refere à apuração dos custos no âmbito governamental, destaca-se o final da audiência pública, promovida pelo CFC, com vistas à coleta de sugestões sobre a minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBCT SP) 16.11, a qual estabelecerá o objeto, objetivos e as regras para implantação do subsistema de custos no setor público, instituído pela NBC T 16.2, em vigor desde novembro de 2008.

O documento, ainda em forma de minuta, tem por objetivo estabelecer diretrizes para a apuração dos custos dos bens e serviços públicos, produzidos e ofertados à sociedade, pela utilização do subsistema de custos. Este deverá estar integrado aos demais subsistemas do sistema contábil. A minuta apresenta ainda, o conceito dos principais termos da contabilidade de custos, das características e atributos imprescindíveis à informação produzida pelo referido subsistema, a exemplos da relevância, utilidade, fidedignidade e valor social, da forma que esta deverá ser evidenciada nas demonstrações, bem como da responsabilidade e obrigatoriedade da produção de informações de custos.

Dessa forma, observa-se, o crescimento da necessidade e importância de se conhecer o custo daquilo que é produzido também na administração pública. Contudo, conforme destacado por Raupp (2007, p. 7), ainda são poucos os estudos no sentido de viabilizar a aplicação prática do que preceitua a legislação pública brasileira.

2.2 Terminologia de custos aplicada ao setor público

Segundo Leal (2003, p. 10), os objetivos e a importância da contabilidade de custos do setor público não são bem definidos, tendo em vista a percepção de que a sociedade, por meio dos tributos e contribuições, repassa os recursos necessários para cobrir os desembolsos orçamentários e, quando estes são insuficientes, historicamente, há o endividamento. Isso quer dizer que, o Estado não tem uma cultura de avaliar técnica e cientificamente os custos unitários dos bens e serviços que disponibiliza à sociedade. Leal (2003, p. 10) afirma ainda, que a “concepção de despesa e arrecadação pública obscurece a importância do controle de custos da atividade governamental”.

Para Machado (2002, p. 118) o uso das informações da contabilidade das instituições públicas na construção de um sistema de custos depende, inicialmente, de uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade aplicada ao setor público e a de custos.

As definições de gasto, desembolso, investimento e perda, podem ser utilizadas, na íntegra, na contabilidade aplicada ao setor público (RAUPP, 2007, p. 7). Para Mauss e Souza (2008, p. 24-25), por conta das entidades públicas não serem remuneradas diretamente pelos serviços disponibilizados à sociedade, ou seja, não venderem os seus serviços, não existem despesas (gastos relacionados à obtenção de receita). Dessa forma, todos os gastos podem ser classificados como custos, uma vez que foram incorridos na prestação dos serviços públicos.

Nesse sentido, Machado (2002, p. 121) ressalta que, no setor público não é necessário fazer distinção entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período, pois o objetivo da apuração do custo não é avaliar os estoques dos produtos a serem vendidos no período posterior. Essa diferenciação, portanto, é irrelevante, uma vez que o objetivo da apuração é conhecer o custo dos serviços públicos prestados no período de análise e pressupõe-se que no setor governamental não há estoques de serviços ou produtos em processo e/ou acabados.

Por conta disso e em virtude de no setor público, diferentemente do setor privado, a despesa apresentar quatro fases distintas (fixação, empenho, liquidação e pagamento), torna-se necessário traçar um paralelo entre estas duas esferas, com vistas à identificação das semelhanças e correspondências conceituais. Sobre esse aspecto, Machado (2002, p. 119-120)

descreve, sinteticamente que: a fixação, em termos gerais, pode ser entendida e praticada igualmente ao estabelecimento do custo padrão; o empenho não possui conceito correspondente na contabilidade de custos; a liquidação equivale ao conceito de gasto, uma vez que “a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obtenção de um produto ou serviço qualquer”; e o pagamento se assemelha à definição de desembolso, condicionado à ocorrência das três fases anteriores.

A ideia de investimento no setor governamental, por vezes, também é confundida com o conceito de custos. Por essa razão, convém destacar que, quando as despesas orçamentárias liquidadas estiverem relacionadas a benefícios de exercícios futuros serão consideradas investimentos, ao passo que quando relativas a bens e serviços consumidos e utilizados no exercício corrente deverão ser classificadas como custos (MACHADO, 2002, p. 120-121).

Noutros termos, Machado (2002, p. 121-122) explica que, conforme a Lei nº 4.320/64, as despesas orçamentárias dividem-se em Despesas Correntes (Despesas de Custeio e Transferências Correntes) e Despesas de Capital (Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital). A partir da despesa liquidada (correspondente ao gasto) pode-se fazer a correlação de conceitos de investimentos para as despesas de capital e custos para as despesas correntes.

No entanto, alguns ajustes ainda devem ser feitos de forma a reclassificar algumas das Despesas Correntes (custos) como investimentos, tais como: gastos com conservação e adaptação de imóveis, material para estoque, as liquidações forçadas e as despesas de exercícios anteriores (MACHADO, 2002, p. 121-122).

Por fim, é indispensável considerar ainda os custos do período que não estão inclusos e classificados como despesas de custeio. Sobre isto, Machado (2002, p. 124) assinala que:

[...] existem custos do período que não são incluídos nos gastos ou “valores liquidados”, classificados como despesas de custeio, já que não fazem parte do sistema orçamentário, tais como a depreciação do ativo permanente e provisões de encargos trabalhistas como, por exemplo, as licenças remuneradas. Se necessário, essas informações podem ser registradas no sistema patrimonial da contabilidade governamental e incorporadas ao custo dos serviços prestados.

A existência de conceituações distintas para termos comumente aplicados às especialidades diferentes de um mesmo ramo científico evidencia a necessidade de uma clara definição dos conceitos básicos na implantação e operacionalização eficiente de um sistema contábil específico.

2.3 A apuração de custos no setor público

Para Mauss e Souza (2008, p. 41) não existe um modelo de sistema de custos que possa ser aplicado em qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada organização deverá estruturar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, informações desejadas e realidade operacional.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005, p. 3) destacam que a principal finalidade de um sistema de custos no setor público é aferir a eficiência e servir como instrumento de gestão dos serviços prestados, uma vez que o Estado tem como propósito o bom desempenho e gerenciamento da coisa pública na prestação de serviços à sociedade, em contrapartida à geração de resultado da esfera privada.

Segundo Machado (2002, p. 137), os termos sistema de custos, sistemas de custeio, métodos de custeio, entre outros, têm sido apresentados pela literatura contábil com significados diferentes ou semelhantes, a depender do autor, objetivo e do momento em que surgem. No entanto, para o autor, assim como para Mauss e Souza (2008, p. 42-45) um sistema de custos tem em sua estrutura três elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de predeterminação de custos (sistema de custeio), princípios e métodos de custeio.

A partir das características e particularidades das atividades governamentais Mauss e Souza (2008, p. 42-45) e Machado (2002, p. 147-155) sugerem que:

- quanto ao sistema de acumulação de custos, os serviços prestados de forma contínua utilizem o sistema de acumulação de custos por processo, enquanto que para o custeio de projetos, far-se-á uso do sistema por ordem de serviço;
- quanto ao sistema de custeio, na fase de planejamento e desenvolvimento de projetos seja utilizado o custo meta, enquanto que para a fase de produção, o custo padrão; e
- quanto aos princípios e métodos de custeio, com o princípio do custeio direto, os métodos de custeio direto e variável e, com o princípio de custeio por absorção total ou ideal, os métodos de custeio por absorção tradicional, ABC, centros de custo, unidade de esforço de produção (UEP), etc.,

Por conseguinte, na seleção do sistema de custos adequado às particularidades do setor público, este deverá considerar as características e peculiaridades dos processos de elaboração dos bens e serviços que produz e disponibiliza a sociedade.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa é classificada como exploratória, uma vez que busca proporcionar visão geral acerca de determinado fato, e descritiva, porque visa descrever as características de determinado fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2007, p. 41-42). Além disso, explora um objeto pouco conhecido e não permite formular hipóteses. No que tange à forma de abordagem do problema, possui natureza qualitativa, uma vez que busca “uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais” (RICHARDSON, 1999, p. 90).

A revisão de literatura está fundamentada em publicações, livros, artigos científicos, dissertações, teses e monografias e constitui a primeira fase deste trabalho.

Em seguida foi feito um estudo de caso na Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), uma instituição pública de ensino superior localizada no município de Feira de Santana, estado da Bahia. Esse tipo de procedimento técnico busca a compreensão de fenômenos sociais complexos e o conhecimento de forma mais ampla e detalhada do objeto de análise escolhido, por meio de um estudo aprofundado e exaustivo do mesmo (GIL, 2007, p. 54; YIN, 2005, p. 20). A entidade escolhida é uma autarquia, mantida pelo Governo do Estado da Bahia e vinculada à Secretaria da Educação do Estado.

Foram levantados os gastos orçamentários da IES incorridos no exercício de 2009, identificadas as formas de classificação destes, assim como a forma de apropriação dos custos aos produtos da instituição. A escolha do exercício financeiro de 2009 se justificou por ser a última execução orçamentária anual concluída no momento da coleta dos dados. A interatividade com os agentes públicos envolvidos no processo de apuração dos custos da Universidade também foi um ferramenta utilizada na parte empírica deste estudo.

Com o intuito de obter dados mais relevantes, complementarmente, foram feitas entrevistas com os servidores que trabalham no setor responsável por gerar esse tipo de informação, classificadas como não estruturadas, uma vez que as perguntas foram elaboradas de maneira ocasional. (MARTINS, 2000).

De posse dos relatórios gerados pelo sistema de custos Apropriação de Custos Públicos (ACP), utilizado pela instituição, e das informações coletadas durante as visitas realizadas e entrevistas feitas, os dados foram analisados de acordo com o indicado pela literatura estudada.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Apresentação da Entidade Investigada

A Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS) foi fundada em 1976. Surgiu em decorrência de uma estratégia governamental com vistas à interiorização da educação de nível superior e consolidou-se como uma instituição pública e gratuita, mantida pelo Governo do Estado da Bahia, sob o regime de autarquia. Está sediada na maior cidade do interior da Bahia e uma das maiores do Nordeste.

Na atualidade, organiza-se a partir de duas ordens de poder: a administração superior, composta pelos conselhos superiores e pela reitoria, com a responsabilidade de supervisionar o conjunto e coordenar e executar a política administrativa; e, a administração básica, composta pelos órgãos de ensino, pesquisa e extensão e da administração adstrita, cuja responsabilidade consiste em coordenar e executar as atividades acadêmicas, em obediência aos Termos do Regulamento autárquico e dos Regimes Internos existentes (UEFS, 2010a).

A Universidade mantém regularmente 22 (vinte e dois) cursos de Graduação em diversas áreas do conhecimento e 30 (trinta) cursos de Pós-Graduação, sendo 17 (dezessete) *Lato Sensu* e 13 (treze) *Stricto Sensu* (oito em Mestrado Acadêmico, três em Mestrado Acadêmico e Doutorado e dois Mestrados Profissionais) (UEFS, 2010a).

De acordo com o Relatório de Atividades de 2009 da UEFS (2010b, p. 75), a dotação orçamentária inicial para o exercício foi de R\$ 150,440 milhões. Destes, 84,48%, ou seja, R\$ 127,092 milhões, oriundos do Tesouro do Estado; 12,67%, equivalente a R\$ 19,058 milhões, adviriam de outras fontes (transferências voluntárias) e R\$ 4,290 milhões de recursos arrecadados pela própria Instituição. Ao longo do ano, foram solicitadas suplementações do orçamento ao Governo do Estado, a fim de garantir a manutenção dos serviços (técnicos, administrativos e acadêmicos), as despesas com pessoal e os referidos encargos até o término do exercício, assim como para cumprir com os compromissos contratuais assumidos pela Universidade (UEFS, 2010b, p. 75).

As suplementações elevaram em 6% o orçamento com recursos repassados pelo Tesouro do Estado, o equivalente a R\$ 7,624 milhões, resultantes da aprovação de créditos suplementares. Além disso, o orçamento previsto foi incrementado com recursos de outras fontes, totalizando um orçamento final de R\$ 160,810 milhões (UEFS, 2010b, p. 75-76).

Com base nos dados do Relatório de Atividades de 2009 da UEFS (2010b, p. 75-76), a tabela a seguir, mostra o valor orçado comparado ao que foi executado no referido exercício:

Tabela 1 – Demonstrativo do orçamento aprovado e executado da UEFS em 2009.

FONTE DE RECURSOS	VALORES (R\$)				%
	ORÇADO	INCREMENTO	ORÇADO FINAL	EXECUTADO	

Tesouro do Estado	127.092.000,00	7.624.089,00	134.716.089,00	127.748.179,16	94,83%
Outras fontes ¹	23.348.000,00	2.745.851,00	26.093.851,00	4.460.939,07	17,10%
TOTAIS	150.440.000,00	10.369.940,00	160.809.940,00	132.209.118,23	82,21%

Fonte: UEFS 2010b (Adaptado)

A partir da tabela, verifica-se que 82,21%, ou seja, R\$ 132,209 milhões do total do orçamento da UEFS para o exercício financeiro de 2009, foi executado.

4.2 O sistema de apropriação de custos públicos (ACP)

O Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP) foi instituído pelo Estado da Bahia em 2003, através do Decreto nº 8.444, de 7 de fevereiro, com a finalidade de produzir informações relevantes aos gestores públicos sobre os custos incorridos na produção dos produtos e serviços oferecidos pelo Governo do Estado da Bahia à sociedade (ACP, 2010).

Esse sistema, de caráter gerencial, engloba todos os órgãos da administração pública estadual e está interligado aos demais sistemas corporativos do Estado. As informações registradas na contabilidade e no orçamento do Estado, bem como dados de outros sistemas, tais como os de pessoal, material e patrimônio, compõem o banco de dados pertinente aos custos das ações governamentais (ACP, 2010).

Dentre os sistemas que fornecem informações à composição do banco de dados relacionados aos custos, citam-se: o Sistema Integrado de Material, Patrimônio e Serviços (SIMPAS), utilizado para o registro de compras, distribuição de materiais e contratação de serviços para o Estado da Bahia; o Sistema Integrado de Recursos Humanos (SIRH), que é coordenado pela Secretaria da Administração do Estado da Bahia (SAEB), por meio do qual, mensalmente, ocorre o processamento dos dados da folha de pagamento do Estado; o Sistema de Gestão de Gastos Públicos (SIGAP), que é um módulo do Sistema de Informações Contábeis e Financeiras (SICOF) para aprimoramento dos mecanismos de programação financeira; o Sistema de Abastecimento de Veículos (SAVE); e o Sistema de Orçamento e Planejamento (SIPLAN) (MOTA JÚNIOR, 2009, p. 9). Inclui também o Sistema Integrado de Patrimônio (SIAP), voltado ao controle dos bens móveis de natureza permanente.

A finalidade primeira do ACP é atender as exigências legais da LRF. No entanto, esta Lei, ao tratar da temática de forma genérica não especifica o método ou modelo a ser utilizado e não estabelece prazo de implantação do sistema. Tem por objetivos: permitir a avaliação dos custos do Estado nas diversas unidades administrativas, ações produtos e serviços; auxiliar na criação de indicadores de desempenho da administração pública; subsidiar as demandas específicas dos diferentes gestores; e melhorar a qualidade do gasto público por meio de uma gestão pública eficiente (COSTA e MIRANDA FILHO, 2002, p. 5-6).

Para atender aos objetivos propostos, o sistema busca responder a três perguntas básicas: o que se gasta, quem gasta e como se gasta (COSTA e MIRANDA FILHO, 2002, p. 6). De acordo com Mota Júnior (2009, p. 10), estas indagações podem ser respondidas da seguinte forma: a primeira, por meio do item de custos e da categoria do gasto, considerado pelo sistema ACP como subelemento da despesa e elemento da despesa pública, respectivamente; a segunda é representada pelos centros de custos do método de custeio por Departamentalização, ou seja, pelas unidades de custos do ACP; a terceira pode ser respondida por meio da “extração do custo por projetos e atividades (meio e finalistas) ao conceito de orçamento público”, uma forma sugerida por Costa e Miranda Filho (2002, p. 11).

¹Recursos obtidos por transferências voluntárias (convênios e acordos) e diretamente arrecadados pela autarquia.

Quanto à forma de apropriação dos gastos incorridos, Mota Júnior (2009, p. 9-10) considera que o sistema utiliza dois métodos de custeio: o *Activity-Based Costing*, ou Custeio Baseado em Atividades, e a Departamentalização dos Custos. Sobre a departamentalização no Sistema ACP, Costa e Miranda Filho (2002, p. 9) explicam que:

A departamentalização dos custos significa realocar, na base de dados do ACP, as informações relativas aos gastos executados pelas unidades funcionais, que hoje já se encontram controladas pela contabilidade pública, mas concentradas nas Unidades Gestoras.

A partir do exposto, Mota Júnior (2009, p. 10) ressalta que, no caso específico da UEFS, objeto de estudo desta pesquisa, não há realocação, uma vez que o orçamento da mesma é centralizado, sendo a unidade orçamentária a mesma unidade gestora. Neste caso, é feita a alocação, na fase da pré-liquidação, para as unidades de custos.

No que diz respeito ao Custeio ABC, Costa e Miranda (2002, p. 12) afirmam que o mesmo tem como premissa básica “buscar a responsabilização da Unidade de Custo gestora e responsável pelo consumo do recurso”. Por conta disso, segundo Mota Júnior (2009, p. 10) o sistema ACP gera informações sobre os custos dos serviços, o custo de cada unidade e o que se refere o custo. Assim sendo, utiliza o modelo de três dimensões, a saber: a dos serviços prestados, a da unidade de custos e a da categoria de gasto/item de custo.

Mota Júnior (2009, p. 10) descreve ainda como os centros ou unidades de custos são divididos e a forma com que os custos os serão apropriados, a saber:

Os centros ou unidades de custos são divididos em centros de custos finais e intermediários. Os custos diretos serão alocados nos centros de custos responsáveis pelos serviços. No caso dos custos indiretos, estes serão realocados dos centros de custos intermediários através de rateio.

Dessa forma, deve-se observar o processo de escolha e determinação dos critérios de alocação dos custos indiretos, tendo em vista as possíveis distorções geradas pela utilização deste procedimento.

O custo de funcionamento de cada unidade administrativa de uma determinada Secretaria de Estado poderá ser conhecido por meio das informações produzidas pelo Sistema ACP, uma vez que os gastos serão apropriados nas unidades de custos consumidoras dos recursos, por meio da departamentalização (MOTA JÚNIOR, 2009, p. 10-11). No entanto, ressalta-se que o sistema apresenta limitações quanto ao fornecimento de informações de custos sobre as unidades de custos menores, as quais constituem as unidades departamentais, em virtude da forma de apropriação dos custos utilizada pelo ACP.

4.3 Resultados e Discussão

As informações obtidas decorrem dos relatórios disponíveis no portal do Sistema ACP, implantado na entidade em 2005 e utilizado ao longo de 2009 para a apropriação dos custos incorridos durante o exercício analisado. Também foram obtidas informações em visitas realizadas à Gerência de Finanças e Contabilidade (GEFIN) da Instituição.

A estrutura do sistema de informações de custos, denominada de estrutura funcional, é formada por unidades de custos. Estas estão divididas em unidades totalizadoras e unidades vinculadas. As primeiras compreendem os setores da Administração Superior, da Administração Adstrita e as unidades cujos custos, de natureza transitória, são acumulados temporariamente para posterior realocação. Os primeiros agrupam departamentos de natureza semelhante do ponto de vista regimental, na forma de unidades vinculadas.

O quadro a seguir demonstra como as principais unidades de custos estão organizadas:

Quadro 1 – Estrutura Funcional das Unidades de Custo do Sistema ACP na UEFS.

UNIDADES DE CUSTOS	
TOTALIZADORAS	VINCULADAS
Reitoria	Gabinete de Reitoria Gabinete da Vice Reitoria Procuradoria Jurídica Comissão Permanente de Licitação
Assessorias UEFS	Assessoria de Comunicação Assessoria Técnica e de Desenvolvimento Organizacional Assessoria Especial de Informática Assessoria Especial de Relações Institucionais
Pró-Reitorias da UEFS	Pró-Reitoria de Graduação Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação Pró-Reitoria de Extensão Pró-Reitoria de Administração e Finanças
Unidades de Apoio	Unidade de Infra-estrutura e Serviços Unidade de Organização e Desenvolvimento Comunitário Centro Universitário de Cultura e Arte Observatório Astronômico Antares Sistema de Bibliotecas
Órgãos Suplementares	Museu Casa do Sertão e Centro de Estudos Feirenses Imprensa Gráfica Universitária
Departamentos da UEFS ²	Administração dos Departamentos Colegiados de Cursos de Graduação
Almoxarifado UEFS	
Campi Avançados	Campus Avançado de Santo Amaro Campus Avançado de Lençóis
Inativos – UEFS	
Cedidos – UEFS	
Afastados – UEFS	
Custos Comuns	
Gastos a Apropriar	

FONTE: ACP e UEFS, 2010b (Adaptado)

As unidades podem ser classificadas em três níveis distintos. As totalizadoras exercem o mesmo papel das contas sintéticas do plano de contas contábil, à exceção das que acumulam custos a serem redistribuídos em etapa posterior, a exemplos dos Inativos, Custos Comuns e Almoxarifado. As analíticas agrupam os custos da unidade a que são destinados e podem representar unidades do segundo e terceiro nível. A existência desta última pode ser exemplificada pela estrutura funcional das Pró-reitorias da UEFS (primeiro nível), vinculada às mesmas, a PROAD que ocupa o segundo nível, que possui a GEFIN como unidade vinculada (terceiro nível). Nessa situação, a PROAD assume natureza de conta sintética.

Observa-se que, o que determina essa forma de classificação é a relação de subordinação existente entre as unidades. Por isso, a unidade totalizadora Departamentos da UEFS deve ser entendida como parte da Administração Adstrita, uma vez que os colegiados não são subordinados aos mesmos e encontram-se no mesmo grupo.

² Departamento de Ciências Biológicas (DCBIO); Departamento de Ciências Exatas (DEXA); Departamento de Ciências Humanas e Filosofia (DCHF); Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCIS); Departamento de Educação (DEDU); Departamento de Física (DFIS); Departamento de Letras e Artes (DLA); Departamento de Saúde (DSAU) e Departamento de Tecnologia (DTEC).

Esta formatação não foi modificada desde 2005, ano de implantação do sistema, apenas recebeu, por acréscimo, as unidades recém-criadas, como as Assessorias Técnicas de Contratos e Convênios e de Recursos Humanos, ligadas à PROAD. Pode-se observar que a estrutura funcional é compatível com a estrutura organizacional da Instituição, no entanto, incompatível com o complexo de atividades realizadas pela Universidade para produzir os serviços que disponibiliza à sociedade, por não abranger as especificidades das unidades relacionadas com as atividades finalísticas e as atividades meio da UEFS.

Quanto à classificação dos custos, verificou-se que são agrupados a partir dos subelementos de despesa, aglutinados em um mesmo elemento de custo em razão de suas similitudes e o conjunto desses, elementos, de mesma natureza, forma uma categoria de gasto. Os subelementos de despesa também são chamados de itens de custos e representam o menor estado de agregação de custos do ACP. Cada subelemento é exclusivo da categoria a que pertence, não existindo, portanto, subelementos iguais em categorias diferentes.

No sistema as categorias de gastos subdividem-se em categorias de custos e categorias de gastos administrados. As primeiras devem estar relacionadas aos custos incorridos na prestação dos serviços disponibilizados pela instituição, enquanto que as demais deverão agrupar o que orçamentariamente denominam-se de despesas de capital e na contabilidade de custos aplicada ao setor público é chamado de investimentos.

Nesse ponto, o sistema equivocadamente classifica a categoria Obras, instalações e Aquisições de Imóveis como uma categoria de custo, quando na prática, agrupa valores correspondentes a despesas de capital. Em situação semelhante, a categoria Informática possui elemento de despesa com natureza de investimento, representado pelo sub elemento 52.03-5 (Sistema de Processamento de Dados). Para correta compreensão deste, convém destacar que os primeiros dois números da identificação numérica do item de custo representam o elemento de despesa. Nesta classificação, os elementos 51 e 52 identificam o conjunto de valores relacionados às despesas de capital.

A apropriação dos custos incorridos ao sistema ACP acontece na fase da pré-liquidação e é confirmada na fase seguinte, ou seja, na liquidação da despesa. A primeira etapa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tomando-se como base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, na fase seguinte, é feita somente a conferência. No momento do lançamento dos referidos dados no SICOF, o sistema solicita que sejam informadas as unidades de custos que serão beneficiadas com o material ou prestação de serviço adquiridos. Atualmente a identificação das unidades é feita pelo pessoal técnico da GEFIN, a partir da documentação que compõe o processo de pagamento.

O procedimento adotado é inadequado de acordo com a Portaria SEFAZ nº 804/2005, que estabelece que essas informações deverão ser fornecidas pelas unidades solicitantes, através do Formulário de Apropriação de Custo, que não é utilizado pela entidade. Tal inobservância pode ocasionar apropriações indevidas e gerar distorções, tendo em vista a responsabilização do conhecimento de todas as possíveis unidades beneficiadas existentes na instituição restrita a dois servidores. O correto seria que estas informações fossem previamente informadas pelo setor requerente, por meio do preenchimento do formulário.

Atualmente, o SIRH está integrado ao sistema ACP. Destes são extraídos todas as informações relacionadas aos gastos com pessoal. O mesmo não ocorre com o SIMPAS e o SIAP. Essa falta de integração com os demais sistemas corporativos do Estado configura-se entre os principais fatores contributivos a uma apropriação de custos incorreta e inconsistente, tendo em vista a falta de controle sobre elementos significativos para mensuração dos valores dos recursos consumidos na elaboração dos produtos, a exemplo dos materiais de consumo, distribuídos mensalmente pelo Almoxarifado Central.

A não utilização do módulo de almoxarifado do SIMPAS pela UEFS implica a distribuição dos materiais de consumo com base nas requisições enviadas ao almoxarifado pelas unidades requerentes, controladas em sistema próprio da Universidade. Em virtude disso, estes valores não são apropriados às unidades de custos correspondentes, sendo acumulados na unidade de custos ALMOX COM - Almoxarifado Consumo-UEFS-Feira de Santana, e, posteriormente, tratados como custos comuns, embora no ato da liquidação não sejam lançados custos dessa natureza. A implantação deste módulo do SIMPAS está prevista para o exercício de 2011.

Como ainda não há integração com o SIAP, o saldo remanescente na unidade ACP APRO - Gastos a Apropriar – UEFS não pode ser realocado ao final de cada período, segundo o gestor do sistema. Também não há a apuração dos custos decorrentes da depreciação dos equipamentos, os quais representam custos das unidades que usufruem de tais bens.

A unidade denominada pelo sistema como ACP CC – Custos Comuns também apresenta problemas. Nesta são acumulados os custos compartilhados por todas as unidades que integram a estrutura funcional. A realocação desses valores, neste caso, depende da utilização de critérios de rateio, que, conforme prevê o Art. 2º, Inciso III, da Portaria SEFAZ nº 804/2005, deverão ser estabelecidos pelo gestor setorial do ACP, um técnico indicado pela instituição. Na prática, estes direcionadores ainda não foram estabelecidos, o que justifica a não disponibilização de relatórios pelo portal ACP dos direcionadores empregados na realocação do valor desses recursos. É importante ressaltar a importância de se definir critérios apropriados, a fim de que se possam evitar distorções.

Contudo, algumas informações podem ser obtidas a partir de relatórios gerados pelo sistema ACP, a exemplo do total de gastos por itens de custos, os quais apontam o tipo de recurso consumido. A partir da análise deste relatório supracitado podem-se identificar os itens de custos que consomem mais e menos recursos em um determinado período de tempo.

Em 2009, o maior item de custo, 79,34%, equivalente a R\$ 105,181 milhões foi com pessoal e encargos, seguido dos custos com segurança e vigilância (2,62%). Entre os menores valores, estão os custos com condecorações e com locação de bens imóveis. Os relatórios permitem identificar também os elementos de custos mais demandados por cada unidade.

O relatório intitulado Total de Gastos por Unidade de Custos também pode ser fornecido pelo sistema. A partir da análise desses dados é possível identificar a participação percentual e quantitativa de cada centro ou unidade de custo com relação ao total do período; reconhecer as subunidades que mais consomem recursos para realizar as suas atividades; calcular os custos da administração superior e da administração adstrita; bem como avaliar o valor total de custos comuns a todas as unidades que não foram realocados.

O relatório denominado Custos Totais por Unidade de Custos, apresenta os elementos de despesa que compõem o valor total dos recursos consumidos durante o exercício de 2009 por cada unidade de custos do sistema ACP. Este relatório demonstra que a unidade totalizadora que apresentou o custo mais alto foi o Departamento de Saúde (DSAU), com 17,26% do valor total, ou seja, R\$ 22,876 milhões foram consumidos pelas unidades de custos vinculadas ao setor. A subunidade do DSAU (Administração do DSAU) também foi a de maior participação percentual e quantitativa dentre as unidades que compõem a estrutura funcional da UEFS, com 16,25% dos gastos auferidos, o que equivalem a R\$ 21,537 milhões.

De maneira resumida, a Tabela 2 apresenta o total de custos acumulados por unidade de acordo com a estrutura organizacional da UEFS:

Tabela 2 – Distribuição dos custos totais segundo estrutura organizacional da UEFS

UNIDADES	CUSTOS TOTAIS (R\$)	%
----------	---------------------	---

Administração Superior	28.822.910,35	21,74%
Administração Adstrita	91.796.011,70	69,25%
Outras Unidades	11.940.617,39	9,01%
TOTAL	132.559.539,44	100,00%

Como se pode observar na distribuição percentual desses valores, a maior parte dos recursos é aplicada às unidades da Administração Adstrita, a quem compete a coordenação e execução das atividades acadêmicas.

A Tabela 3 detalha os gastos totais de cada unidade totalizadora dos setores da Administração Superior e da Administração Adstrita.

Tabela 3 – Custos por unidades da Administração Superior e da Administração Adstrita, 2009.

ADM. SUPERIOR	GASTOS (R\$)	% TOTAL	ADM. ADSTRITA	GASTOS (R\$)	% TOTAL
Reitoria	2.419.074,01	8,39%	DCBIO	13.822.025,32	15,06%
Assessorias	2.259.911,32	7,84%	DCHF	8.140.810,14	8,87%
Pró-Reitorias	8.404.448,70	29,16%	DCIS	8.383.301,34	9,13%
			DEDU	8.142.202,68	8,87%
Unidades de Apoio	14.737.349,25	51,13%	DEXA	8.533.110,84	9,30%
			DFIS	4.374.570,25	4,77%
Órgãos Suplementares	1.002.127,07	3,48%	DLA	8.467.116,27	9,22%
			DSAU	22.876.077,73	24,92%
			DTEC	9.056.797,13	9,87%
TOTAL	28.822.910,35	100,00%	TOTAL	91.796.011,70	100,00%

Fonte: ACP, 2010 (Adaptado)

Os valores apresentados na Tabela 3 representam os custos específicos de cada unidade de custos. Ressalta-se que os materiais permanentes adquiridos, pela ausência de integração com o SIAP, e os custos comuns a todas as unidades, os custos do almoxarifado, assim como os gastos a apropriar, por não terem sido realocados às unidades correspondentes, não integram os valores apresentados, o que acaba por gerar informações incompletas.

Os custos comuns não distribuídos ao final do exercício de 2009, por sua vez, equivalem a aproximadamente R\$ 10,400 milhões, um valor relevante na apuração de custos dos produtos e serviços.

Os demais relatórios originados do sistema ACP são variações dos já comentados anteriormente e diferenciam-se pelo grau de abrangência ou detalhamento desejado. Exemplos disso são: o relatório mensal por itens de custo, o relatório mensal por categoria de custo e o relatório por gastos administrados. Este último trata dos valores de investimento (ou despesas de capital) realizados.

No entanto, nenhum deles apresenta o custo individual dos serviços oferecidos à sociedade pela Universidade, ou seja, não é possível auferir o custo por curso, por pesquisa, por atividade de extensão, etc., em decorrência das falhas, equívocos e inconsistências apresentados pelo sistema ACP na apropriação dos custos às unidades, conforme analisados ao longo deste estudo.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho buscou compreender o processo de apropriação de custos em uma Instituição Pública de Ensino Superior em Feira de Santana-BA. Os resultados do estudo de caso realizado na UEFS demonstram que os custos são apropriados às unidades de custos classificadas dentro da estrutura funcional de um sistema, o ACP, que apresenta limitações e gera informações pouco confiáveis, uma vez que, não está integrado ao SIMPAS, conforme estabelecido pela Portaria SEFAZ nº 804/2005, e trata os custos de materiais de consumo

como custos comuns; não recebe por transferência os dados do SIAP por falta de integração; e, não rateia os custos comuns incorridos pela inexistência de critérios.

A Universidade não dispõe de um gestor setorial, responsável por adotar as providências operacionais necessárias à adequação das demandas e à validação e consistência dos valores apropriados, sendo estes últimos de responsabilidade do pessoal técnico encarregado pela liquidação da despesa.

A estrutura funcional utilizada não engloba unidades correspondentes às atividades executadas para a produção dos serviços oferecidos, o que também contribui para uma apropriação de custos indevida.

Por essas razões, o sistema utilizado pela instituição, ACP, não permite auferir os custos individuais dos serviços prestados pela IES. Desconhece-se o custo por aluno, por curso, por pesquisa, etc. Isso quer dizer que, o ACP, como atualmente está estruturado, não é capaz de fornecer informações sobre os custos relacionados às unidades menores que constituem as subunidades (centros de custos intermediários) que, por sua vez, constituem os centros totalizadores.

A estrutura funcional do Sistema, portanto, deverá ser reestruturada, para que possa englobar todas as atividades relevantes da Universidade necessária à produção dos serviços institucionais. Estas deverão apropriar os seus respectivos custos de forma individualizada, para, posteriormente, terem seus valores alocados aos produtos e atividades que as consomem.

O SIMPAS deverá ser implantado na Instituição, para que os custos com materiais de consumo sejam controlados e possam ser alocados corretamente às unidades solicitantes. Neste processo, a utilização do Formulário previsto pela Portaria SEFAZ nº 804/2005 pode contribuir para a diminuição das possíveis distorções pela apropriação indevida. O sistema ACP também deverá integrar-se aos demais sistemas corporativos do Governo que possam fornecer informações fidedignas ao sistema de custos.

Os critérios de rateio deverão ser definidos, com base nas características relacionadas aos custos indiretos a serem alocados.

Tendo sido identificadas as atividades significativas da universidade, determinados os critérios de alocação dos custos comuns e identificados entre os gastos os valores pertinentes ao custeio dos produtos da instituição, poder-se-á apurar os custos individuais dos serviços oferecidos pela entidade, uma vez que ter-se-á o custo total da unidade produzida por meio do somatório dos custos das atividades consumidas pelos mesmos.

Sugere-se que no processo de reformulação do sistema de informação de custos sejam realizados estudos e análises sobre a organização estrutural e sobre o processo produtivo de cada serviço, para que as unidades de custos tornem-se compatíveis com as atividades desenvolvidas pela instituição. Além disso, que os demais setores da Administração tornem-se participantes efetivos deste processo, tendo em vista a necessidade de envolvimento de todos os servidores para o correto fornecimento dos dados utilizados na geração das informações de custos.

REFERÊNCIAS

ACP. **Portal ACP**. Disponível em: <http://sistemas.sefaz.ba.gov.br/acp/>. Acesso em 26 nov. 2010.

BAHIA, **Portaria SEFAZ nº 804, de 26 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre procedimentos referentes ao Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP no âmbito da Administração

Pública do Poder Executivo Estadual. Disponível em:

<<http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/portaria804.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2010.

BRASIL. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 out. 1998. Disponível em: https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/legislacao/decretos/Decreto_2.829_de_291098.pdf. Acesso em: 25 nov. 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 nov. 2010.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Lei4320.htm>>.

Acesso em: 10 nov. 2010.

COSTA, José Andrade; MIRANDA FILHO, Carlos Ramos de. **ACP: Apropriação de**

Custos Públicos: metodologia e projeto. Salvador, outubro de 2002. Disponível em:

http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/acp_metodologia_projeto.pdf. Acesso em 30 nov. 2010.

COSTA, Teresa Salgueiro do Carmo da; CARVALHO, João Baptista da Costa. O contributo da contabilidade de custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal. **Revista BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 3, n. 2, p. 189-199, Maio/Agosto 2006.

DÍAS, Daniel Carrasco; CARRILLO, Dionisio Buendía; GALERA, Andrés Navarro; QUINTERO, Maria José Valencia; MUÑOZ, Virginia Llorente. La evaluación de la eficiencia de los servicios públicos deportivos a través de modelos de cálculo de costes e indicadores de gestión. **Revista BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 3, nº 3, p. 311-320, set./dez. 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

LEAL, José Paulo. **Custo na administração pública e inclusão social**. In: Convenção de Contabilidade do Rio Grande Do Sul, IX, 2003. Gramado. Anais... Gramado: CRCRS, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 12, n. 2, p.15-23, mai./ago. 2010

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, USP, São Paulo.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de; FARONI, Walmer; MAGALHÃES, Elenice Maria; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos. A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF na

tomada de decisão pelos gestores públicos municipais. **Revista Cont. Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 16, n. 3, p. 9-26, dez. 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOTA JÚNIOR, Antônio de Macêdo. **Um estudo sobre o sistema de apropriação de custos públicos (ACP) das universidades estaduais baianas: o caso do sistema ACP na Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS)**. Fevereiro de 2009. Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Contabilidade Gerencial.

RAUPP, Fabiano Maury. A Qualidade da Informação de Custo considerando-se Diferentes Necessidades e Diferentes Métodos de Custeio. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, vol. 9, n. 35, p. 5-10, jan./mar. 2007.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: Congresso Internacional de Custos, IX, 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Santa Catarina: UFSC, 2005. Disponível em: http://pessoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/Custos-no-setor-publico_uma-proposta-de-implementacao.pdf. Acesso 4 nov. 2010.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. **Custos no serviço público** – um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais. 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Brasília.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 e.d., rev. e ampli. São Paulo: Atlas, 1999.

UEFS. **Portal da UEFS**. Disponível em: <<http://www.uefs.br/portal>>. Acesso em: 24 nov. 2010a.

UEFS. Universidade Estadual de Feira de Santana. **Relatório de atividades – 2009**. Feira de Santana: UEFS/ ASPLAN, 2010b

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.