



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas  
(FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

JOÃO GABRIEL DIAS ALVES DE ABREU

Análise do Processo de Implementação do Sistema de Custos SICGESP nos Municípios

Brasília, DF  
2022

JOÃO GABRIEL DIAS ALVES DE ABREU

Análise do Processo de Implementação do Sistema de Custos SICGESP nos Municípios

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável:  
Rubens Peres Forster

Linha de pesquisa:  
Contabilidade para Tomada de Decisão

Área:  
Contabilidade Gerencial e Sistemas de Controle

Brasília, DF  
2022

“O homem pode tanto quanto sabe.”  
(Sir Francis Bacon)

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

JOÃO GABRIEL DIAS ALVES DE ABREU

ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS  
SICGESP NOS MUNICÍPIOS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis e Atuariais da Faculdade de  
Economia, Administração e Contabilidade da  
Universidade de Brasília como requisito parcial  
de obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

---

Prof. Rubens Peres Forster  
Orientador  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Universidade Brasília (UnB)

---

Prof. XXXXX  
Examinador  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Universidade de Brasília (UnB) ou outra instituição

BRASÍLIA  
2022

A **Deus**, por guiar; Aos meus **familiares**, que são base para vida; Aos **companheiros** de jornada, por suavizarem o caminho; Ao **Professor Doutor José Marilson Dantas**, pela instrução dada e a coragem de transformar.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus por ter guiado o caminho até aqui, em Sua infinita bondade e sabedoria.

Agradeço aos meus pais, Joelma Rodrigues Dias de Abreu e Francisco Alves de Abreu Filho, por todo o carinho e incentivo ao estudo, por não medirem esforços e sacrifícios para ajustar meu caminho a um futuro significativo.

Agradeço ao Professor Doutor José Marilson Dantas, por ser um mestre para a vida e ter me apresentado esta aventura que é mudar o mundo.

Agradeço aos meus amigos e companheiros de curso, que atenuaram as dificuldades da trajetória e possibilitaram os dias regados de leveza e alegria.

Agradeço aos docentes e funcionários do CCA pela disponibilidade e zelo ao lidar com todas as questões durante o curso, sempre com incentivo e animação.

Por fim, agradeço a Yasmim Carvalho Alencar, minha amiga, que confiou em mim como seu parceiro de Iniciação Científica e me colocou nesta linha de pesquisa, a qual me encontrei.

## RESUMO

A contabilidade gerencial, que provê informações ao usuário interno de modo a basear o processo de tomada de decisão, é essencial para qualquer gestão. Nesse sentido, a contabilidade de custos, manifestada sob a forma de um sistema de custos, é também imprescindível para uma gestão eficiente e de boa performance. A Lei Complementar n.º 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que a Administração Pública deve possuir sistema de informação de custos para avaliar o desempenho da gestão dos recursos públicos. O Laboratório de Inteligência Pública, em parceria com a Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação, implementa o sistema de custos SICGESP para basear a administração e governança municipal – um esforço que visa atingir três mil municípios em todo território nacional. O presente trabalho buscou traçar e compreender o processo de implementação do sistema de custos nos municípios, desde as etapas de instalação, até de que maneira ocorreu a institucionalização e as dificuldades encontradas. Assim, prosseguiu-se uma pesquisa qualitativa com levantamento de dados por meio de entrevistas com os municípios mais adiantados no projeto. Concluiu-se que as dificuldades encontradas se dão mais pelo tamanho do município do que por sua regionalidade, principalmente no tocante a formatação de arquivos para importação no sistema, vide que o setor contábil muitas vezes é terceirizado e funciona sob uma rigidez contratual. Ainda, as etapas para instalação do sistema são as mesmas que indicadas pelo Laboratório de Inteligência Pública, e os gestores responsáveis pela utilização da ferramenta compreendem bem até o ponto em que seus municípios avançaram.

**Palavras-chaves:** Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Custos no Setor Público.



## **ABSTRACT**

Management accounting, which provides information to the internal user to base the decision-making process, is essential for any administration. Thus, cost accounting, manifested in the form of a cost system, is also essential for efficient management and good performance. Complementary Law No. 101 of 2000, known as the Fiscal Responsibility Law, establishes that the Public Administration must have a cost information system to evaluate the performance of public resources' management. The Public Intelligence Laboratory, in partnership with the Basic Education Secretariat of the Ministry of Education, implements the SICGESP cost system to base municipal administration and governance – an effort that aims to reach three thousand municipalities throughout the national territory. The present work sought to trace and understand the process of implementing the cost system in the municipalities, from the installation stages, to how institutionalization took place and the difficulties encountered. Hence, a qualitative research was carried out with data collection through interviews with the most advanced municipalities in the project. It was concluded that the difficulties encountered are more due to the size of the municipality than to its regionality, especially regarding the files' formatting for importation into the system, as the accounting sector is often outsourced and works under contractual rigidity. Also, the steps for installing the system are the same as those indicated by the Public Intelligence Laboratory, and the managers responsible for using the tool understand well the extent to which their municipalities have advanced.

**Keywords:** Cost Accounting; Management Accounting; Cost in Public Sector

## **LISTA DE FIGURAS**

<b>Figura 1</b> - Ambiente Operacional do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público	28
<b>Figura 2</b> - Relatório Gerencial de Custos emitido pelo SICGESP	31

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 Histórico da Contabilidade Pública .....	14
2.2 Gestão no Setor Público .....	16
2.3 Custos e o Setor Público .....	19
2.4 O SICGESP .....	22
3 PROCEDER METODOLÓGICO .....	25
4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO .....	27
4.1 Contextualização .....	27
4.2 Da Operacionalização do SICGESP .....	28
4.3 Das Métricas a partir do sistema de Custos .....	30
4.4 Resultado das Entrevistas .....	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	35
REFERÊNCIAS .....	37

## 1 INTRODUÇÃO

O setor público, diferentemente do setor privado, abrange um contexto nacional em seu fazer institucional, acolhendo toda a população sob a égide de seus serviços, lidando com demandas das quais organizações com fins lucrativos não podem atender satisfatoriamente dadas as condições. Destarte, o setor público abarca um contexto de vida dos indivíduos mais intensamente – e os impactos da estrutura do setor são sentidos no cotidiano e nas possibilidades dos cidadãos.

Por essa razão, o Tribunal de Contas da União (TCU), representante da classe das *supreme audit institution*<sup>1</sup> (SAI) no Brasil, tem por prerrogativa não somente acompanhar o *compliance*<sup>2</sup> das instituições públicas com a execução orçamentária, mas também mensurar a performance e desempenho dessas instituições (Pollitt et al., 1999; Barzelay, 1997; Bawole e Ibrahim, 2016), na medição de sua economia, eficiência e eficácia (English et al., 2010; Skærbæk, 2009; Bonollo, 2013).

Além disso, a própria legislação se faz presente na medição da eficiência das instituições. A Lei 4.320/64, base da contabilidade pública brasileira, estabelece as bases da contabilidade gerencial para subsidiar informações, através da determinação dos custos dos serviços industriais, em seu artigo 89 e artigo 99. A LRF, em seu artigo 50, estabelece um sistema de custos para acompanhamento da gestão orçamentária, patrimonial e financeira – exatamente no tocante ao chamado de *compliance*, a conformidade com o acordado.

Contudo, o setor público, quando entendido como uma máquina de proporções colossais que assume um formato amorfo, é complexo em suas funções e missões (Lúcio e Dantas, 2018), o que exige mecanismos de governança, *accountability*<sup>3</sup>, *compliance*, gestão e toda sorte de aparatos necessários para o bom uso do recurso público em proporções agigantadas, além mais, adaptadas para as diversas realidades que perpassam todas as instâncias transversais de governo (Lúcio e Dantas, 2019).

Dessa forma, o desafio do setor público para com a institucionalização de quaisquer práticas se prova imenso quando comparado a uma entidade privada. Não somente pelo tamanho, que abarca toda a estrutura monumental de uma nação continental – mas pelo intrincamento legal, no que tange um país democrático. Ainda, o Estado se pauta não numa

---

<sup>1</sup> *Supreme Audit Institutions* se define como a corte de auditoria independente das atividades governamentais. No Brasil, representado pelo Tribunal de Contas da União.

<sup>2</sup> *Compliance* é a conformidade para com as normas e legislações.

<sup>3</sup> Termo referente a prestação de contas e responsabilização dos gestores pelos seus atos na administração.

burocracia weberiana, na qual as políticas públicas são perpetradas por um corpo técnico, mas por um corpo democrático (Lúcio e Dantas, 2019).

O TCU, que possui tradicionalmente tarefa de checar o *compliance* das instituições, vê-se obrigado também a guiar as políticas públicas quando os indicadores de performance não estão adequados (Morin, 2003; Bonollo, 2013). Todavia, a granulação da atuação do TCU e demais órgãos de controle não pode abranger todas as instituições públicas, principalmente aquelas mais ramificadas, como o caso dos cinco mil municípios com suas diversas instâncias. Mais, o controle do TCU é técnico, quando o fazer de políticas públicas é de caráter democrático e governamental. É necessário que as próprias instituições públicas, no seu âmbito democrático – eleito pelo povo – tenha informações suficientes para uma tomada de decisão segura e, além, seja capaz de se policiar quanto as boas práticas gerenciais, sem exercitar o poder dos órgãos de controle externo.

Para tanto, o sistema de Gestão e Governança Baseada em Custos – SICGESP – desenvolvido a partir da tese de Dantas (2013) e implementado pelo Laboratório de Inteligência Pública, se apresenta como possibilidade de fundamentação real do processo de melhoria contínua dos processos e políticas públicas sem ausentar a democracia e o aspecto governamental. Ao propor a entrega de informação de custos aos gestores e a publicização destas informações para a população, o SICGESP contribui para a criação de uma esfera de governança pública, em que agentes eleitos, técnicos e população possam se comunicar em confluência.

Diante do exposto, de que a criação de uma contabilidade gerencial voltada para o setor público, principalmente no tocante de métodos e sistemas de custos, é imprescindível para que a gestão possa ser elaborada de maneira eficiente, nos moldes do que a Lei de Responsabilidade Fiscal – art. 50<sup>4</sup> – exige. Ainda, considerando a criação de um sistema de custos para basear esta governança pública e toda sua gestão, o trabalho propõe responder a seguinte questão: quais os processos e impactos da implementação do SICGESP nos municípios?

O objetivo do trabalho, então, é descrever de forma holística, tangendo o quanto possível das várias faces do prisma da governança, todo o processo e utilização do SICGESP por gestões municipais.

Para isto, é preciso satisfatoriamente alguns pontos essenciais que, se cumpridos, lograrão atingir o objetivo pretendido:

---

<sup>4</sup> “§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

- a) Descrever o processo completo pretendido pelos gestores municipais para a implementação do SICGESP;
- b) Elencar os principais desafios desta implementação, já entendidos num momento anterior ao processo de fato se iniciar;
- c) Elencar as dificuldades encontradas afora as anteriormente apontadas, e se há particularidades regionais que podem influenciar na implementação;
- d) Descrever o real processo de implementação, os passos efetivamente tomados e a naturalização do processo de utilização do sistema;
- e) Analisar o grau de compreensão da ferramenta pelos gestores municipais;
- f) Compreender de que forma o sistema está sendo utilizado em prol da governança municipal e de ações concretas tomadas a partir do subsídio de informações fornecidas pelo SICGESP;
- g) Avaliar quais os reais impactos já encontrados na gestão municipal a partir da adoção do sistema.

Desse modo, compreende-se que é possível entender de maneira mais aprofundada de que maneira toda a conceituação da contabilidade de custos para o setor público, base da contabilidade gerencial (Santos, Alves e Barreto 2012), e uma disciplina pouco discutida academicamente, apesar de sua importância (Abreu, 2022).

Além disso, é de arcabouço legal a existência de um sistema de custos, pautado de que é pelo custeio que indicadores de desempenho e avaliação de eficiência podem ser calcados, como comentado no artigo 50, parágrafo 3º Da Lei Complementar 101 de 200 – a conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal, já mencionada, e a própria Lei 4.320/64, que versa sobre custeio em entidades públicas industriais, entre outros.

Assim, é de base legislativa a existência de um sistema de custos para o setor público, e de interesse geral de que seja bem utilizado para complementar a gestão pública em seus mais diversos níveis. Dessa maneira, o trabalho se justifica exatamente por investigar os impactos do SICGESP no contexto municipal, ponto precioso para a total compreensão do grau de sucesso alcançado até o momento e fornecimento de uma base fundamentada e segura para eventuais alterações que visem a melhoria do setor público e seu sistema de custos.

Num sentido mais amplo, as menores instâncias de poder democrático e administração pública, e que diretamente impactam na vida cotidiana do cidadão, os municípios, não podem ser relegadas a uma gestão ineficiente (Lúcio e Dantas, 2019). Assim, é de imprescindível necessidade de que os gestores municipais sejam dotados de ferramentas suficientes para

subsidiar seu processo decisório – e deve-se compreender de que maneira estas ferramentas são implementadas, quais as complicações, enfim, traçar toda sorte de paradigmas quanto ao processo de naturalização da gestão de custos em prol da governança.

O trabalho se estrutura da seguinte maneira: primeiro, um apanhado teórico-conceitual das principais questões que circundam a temática; após, a metodologia é apresentada, em que se descreve detalhadamente os passos utilizados para se colher e analisar as informações; segue-se a discussão dos resultados, em que os dados serão interpretados e buscarão satisfazer cada um dos objetivos; por fim, a conclusão, que reunirá o colegiado de afirmações que podem ser retiradas da discussão.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Histórico da Contabilidade Pública

É necessária a compreensão da origem de determinados aspectos da contabilidade para que seja possível uma clara interpretação das razões e circunstâncias que caracterizam parte dos problemas presentes na contabilidade pública. Tendo uma base sólida quanto as questões históricas que permeiam o tema se é capaz de dar nova luz aos pontos cruciais na abordagem crítica de uma gestão estatal eficiente – desde como foi formada o modelo hodierno até de que maneira as soluções podem ser apresentadas.

Já na antiguidade havia uma presença basal da contabilidade – ou de uma forma rudimentar, inicial – em níveis hierárquicos e administrativos do Estado. Os escribas do Antigo Egito já eram responsáveis por anotações burocráticas em relação ao desenvolvimento e coordenação de trabalhos, como construções urbanas e feitiço agrícola, mercadorias compradas e recebidas, preços dos víveres, lucros e perdas. Toda sorte de trabalhos administrativos governamentais era feita por um escriba, inclusive a parte tributária, de recolhimento de taxas sobre renda e produção (Durant, 1963, p. 112). É evidente, dessa maneira, que mais do que contadores, os escribas eram a personificação das funções operacionais de um Estado. Ainda assim, mantinham funções contábeis essenciais para o pleno funcionamento da máquina faraônica: não pelo aspecto tributário, mas pelo aspecto gerencial, do controle financeiro e operacional ofertado.

Com o advento da Magna Carta – primeira constituição moderna, datada de 1215 na Inglaterra – contudo, observa-se uma contextualização mais favorável a outros aspectos afora o controle financeiro e operacional. Desde que as civilizações se expandiram legal e espacialmente, a contabilidade pública transformou-se de primariamente controle para orçamentária – vide que a Magna Carta, entre outros aspectos, tratava fortemente do aspecto financeiro legal da tributação e dos dispêndios (Maddicott, 1984). Enquanto, contudo, a contabilidade pública era influenciada pelos aparecimentos políticos do orçamento, a contabilidade privada evoluiu juntamente à expansão comercial e mercantil, inclusive com o aparecimento das partidas dobradas de Luca Pacioli (Gonçalves, 2019).

Embora estas pontuações pareçam ser singelas para a compreensão da figura maior do estado da contabilidade pública e das origens de suas disfunções e dificuldades, são reações componentes – assim como teorias econômicas podem influenciar o orçamento, questões políticas, principalmente no início da contabilidade moderna, podem impactar fortemente em seu desenvolvimento (Burkhead, 1954). Assim, se na antiguidade a contabilidade pública tinha



pouca preocupação com o caráter legal de suas ações, e, por isso, apresentava um foco muito maior da gestão, passou, com o tempo, a adquirir um aspecto de legalidade que desvinculou de seu arcabouço teórico-conceitual a mera eficiência, mas sim metamorfoseou-se numa estrutura fortemente vinculada ao orçamento, a tributação, enfim, a todo complexo da arrecadação e dispêndio público e sua autorização. O Brasil, por sua vez, também consolidou sua estrutura da contabilidade pública nos preceitos orçamentários (Sauerbronn e Silva, 2017).

Seguindo uma breve cronologia da contabilidade pública no Brasil, tem-se, de relevante, importantes mudanças ocorridas durante o período imperial. Foi nesta época que surgiu o Conselho da Fazenda, que objetivava a administração, arrecadação e distribuição dos recursos públicos, outorga das diretrizes para contabilização no âmbito público e a instituição do método das partidas dobradas como meio oficial do Estado (Sauerbronn e Silva, 2017). O órgão transformou-se em Tesouro Nacional com a primeira constituição, apresentando ainda a necessidade do Ministro da Fazenda emitir o balanço das contas do ano anterior e o orçamento do ano seguinte. Já em 1890 é criado o Tribunal de Contas, para fiscalizar os atos relacionados a receitas e despesas públicas (Sauerbronn e Silva, 2017).

Uma nova emissão visando a unificação das práticas contábeis públicas foi feita em 1922, já no período republicano, por meio do Decreto nº 4.536, que harmonizava conceitos como o período orçamentário de um ano civil, classificação de receitas e despesas, fiscalização pelo Tribunal de Contas entre outros aspectos. Tais esforços tinham por objetivo primevo trazer a contabilidade pública a um patamar verdadeiramente útil, mudança que refletisse as transformações que o país houvera passado nas últimas décadas – esforços que deram frutos consideráveis (Lock e Piagotto, 2005).

Por fim, tem-se a Lei 4.320/64, que vigora até o presente momento – ou seja, promulgada há mais de quatro décadas e ainda vigente, ou pela força de suas instruções ou pela dificuldade de atualização. Sauerbronn e Silva (2017) destacam que dos 115 artigos, 89 tratam das questões do Orçamento Público. A base da tratativa da contabilidade financeira no caso pública é exatamente a Lei 4320/64, com sua intensa preocupação com o equilíbrio fiscal e o acompanhamento da execução orçamentária.

Destarte, há uma clara evolução da contabilidade pública em sua relação inicial – voltada para a gestão e o gerenciamento do patrimônio real – e a contabilidade pública atual – com um enfoque pesado no equilíbrio fiscal e no orçamento público. A Lei 4.320/64 esclarece bastante esta pontuação, ao impor em mais da metade dos artigos questões orçamentárias. Embora, do ponto de vista legal, tratar tão intensamente sobre o orçamento seja essencial, pois o orçamento compõe parte integrante do que é o estudo das finanças estatais, há

imprescindibilidade de tratativa também das características gerenciais da administração pública. Não é, então, certo de que focado no orçamento, a história da contabilidade pública no Brasil omitiu-se quanto a preceitos de gestão financeira das suas menores unidades? É preciso entender como o Estado propõe sua gestão, e qual o papel contábil neste imbróglio.

## **2.2 Gestão no Setor Público**

As últimas décadas trouxeram uma série de metamorfoses profundas nas estruturas administrativas de todos os setores – desde as pequenas e familiares entidades e repartições públicas de cidades interioranas até os grandes centros financeiros e as imensas fábricas de materiais pesados. A tecnologia da informação infiltrou-se tão internamente na gestão que se entende por arcaico um trabalho subtraído de sistemas computacionais. Dessa forma, estas mudanças são componentes de disputa tanto na evolução de conceitos e práticas quanto na vivência e aplicação.

A própria contabilidade gerencial, como um todo, foi fortemente impactada pela tecnologia da informação, de maneira que os dois campos passam por mais ou menos uma convergência em certos pontos (Taipaleenmäki e Ikäheimo, 2013). Com a maior quantidade de informações disponíveis, em tempo real, ocasionadas pelo uso de softwares e sistemas, o processo decisório torna-se mais amparado, tendo uma base tempestiva, capaz de verdadeiramente demonstrar a celeridade que a contabilidade gerencial prega em seus princípios (Quattrone, 2016).

Contudo – e este é um ponto essencial de destaque para o termo – compreender e teorizar os impactos positivos que a TI pode proporcionar para a gestão de entidades não significa que efetivamente este impacto acontece. Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit (2010) apontam que há uma lacuna entre o que a academia discute e o que a prática nas entidades demonstra – isto é, muito se discute, pouco se aplica. Prova disso é a escassez de utilização de ferramentas gerenciais modernas em entidades brasileiras de pequeno e médio porte, que ainda fazem uso de métodos tradicionais de gestão – que agregam valor a entidade – e parcamente evoluíram para utilização massiva da tecnologia no processo gerencial (Grande e Beuren, 2011; Teixeira et al., 2011; Mário et al., 2013).

Outros meios de gestão modernos – como a Gestão Estratégica de Custos, que possui um enfoque generalizado e externalizado (Shank, 1989) vingaram consideravelmente na academia, de modo a obterem significativa produção intelectual e publicações (Abreu, Alencar e Rodrigues, 2020), mas tiveram pouca reverberação na realidade prática das entidades (Langfield-Smith, 2008).

Tanto é o caso destas mudanças na contabilidade gerencial e na utilização da informação de maneira generalizada e tempestiva nas entidades privadas, também o setor público possui sua parte nesta metamorfose global. Com o avanço tecnológico as antigas estruturas conceituais da administração pública foram reformuladas em meio acadêmico – e, pretensamente, no campo prático. Dunleavy e Hood (1994) apontam para o surgimento da *New Public Management* ou Nova Gestão Pública, em tradução livre, na qual o setor estatal tende a se configurar mais como uma entidade privada, tomando desta os pontos positivos que a possibilitaram lograr seus objetivos, diametralmente numa tentativa de eliminar as fraquezas e dispêndio burocrático excessivo de recursos do primeiro setor.

Osborne (2006) traça que a Nova Gestão Pública preza o aprendizado pelas lições do setor privado, distanciamento da gestão dos *policy-makers*<sup>5</sup>, uma liderança empresarial dentro das repartições públicas, ênfase no gerenciamento de recursos e resultados, bem como seu controle e auditoria, o desmembramento do serviço público em seus menores aspectos e sua gestão de custos e, por fim, o crescimento no uso de ferramentas de mercado para alocação de recursos. Ainda, a mensuração transparente dos resultados, entendendo resultado não como superávit ou déficit, mas como o output esperado aliado a indicadores quantitativos (Dunleavy e Hood, 1994).

É nesta questão em específico que Lapsley (1999) agrega a discussão, apontando a dificuldade considerável de se mensurar em indicadores quantitativos o sucesso e resultado do setor público. Ao se compreender a eficiência do setor privado, índices econômicos ou operacionais são simples de se adquirirem – o que chama de eficiência “McDonalds”. Número de clientes atendidos, tempo médio de espera, receita líquida gerada. Para o setor público, no entanto, estas concepções são muito mais indistintas e abstratas. Um hospital, por exemplo, não pode prezar pelo número de pacientes atendidos se isso significa incorrer em negligências no processo de alta médica, nem economizar em medicamentos necessários para um pequeno colegiado de pacientes. Dessa maneira, a concepção de eficiência se distingue pelo impacto social que os serviços públicos causam e pela ausência da modelação financeira do primeiro setor (Dantas, 2013).

Mais, os esforços para implementação de uma Nova Gestão Pública são essencialmente locais, com uma galeria extensa de preceitos culturais que dificulta a criação de uma efetiva cartilha para transformação do setor. Ashraf e Uddin (2015) relatam das dificuldades da implementação de um sistema mais próximo do setor privado em uma companhia paquistanesa,

---

<sup>5</sup> Indivíduos encarregados da criação das políticas públicas – aqueles que decidem as políticas a serem seguidas.

nas concepções abstratas da *New Public Management* (NPM). Não há como se clonar as reformas de um local e aplicá-las a outro – as distinções culturais, históricas e de costume são profundas, de maneira a primeiro poder descreditar a estrutura da Nova Gestão Pública ou, em segundo, outorgar um processo distinto de implantação e reforma e de operacionalização (Dunleavy e Hood, 1994).

Com esta fundamentação, a *International Federation of Accountants* (IFAC) lançou a cartilha de princípios e normas contábeis para entidades do setor público – as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), que buscam a padronização da contabilidade pública a nível internacional – padronização esta que corroboraria com os princípios da NPM (Oulasvirta, 2014). As IPSAS seguem um regime de competência e uma forte influência da contabilidade do setor privado, de maneira a possuir em seu escopo normatizações de mesma aproximação para determinadas questões, como o balanço patrimonial e a mensuração de ativos e passivos públicos (Hitz, 2007; Christiaens et al., 2010).

Todavia, ainda que as IPSAS se proponham a criar padrões contábeis de elevada qualidade, de forma a favorecer o interesse público e desenvolver internacionalmente práticas contábeis unificadas (IFAC, 2022), não é generalizado o interesse pela adoção destas normas (Oulasvirta, 2014). O próprio Brasil, que apresentou um avanço ao adotar o regime misto de reconhecimento, se utilizando tanto do antigo regime de caixa quanto do presumivelmente moderno regime de competência, a “*accrual-based accounting*” citada pelo IPSAS (Hyndman e Connolly, 2011), possui dificuldades de uma implementação completa das normas internacionais, e opta mais por uma convergência e adaptação do que por uma adoção completa e irrestrita (Lima e Lima, 2019).

A adoção – ou convergência – das IPSAS em relação as normas do setor público, hoje incorporadas e personificadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP), configura importante passo na transformação do setor público conceitualmente para o horizonte da NPM. São reflexo, espelhamento, da reforma gerencial de 1995 encabeçada por Bresser-Pereira, que apontou para uma possível descentralização e *accountability* dos gestores públicos (Bresser-Pereira, 2002).

Tal reforma baseava a *accountability* num tripé de controle: controle por resultados, pela competição controlada e controle social (Bresser-Pereira, 2002). Nota-se que, senão o controle social, as outras duas formas necessitam de uma contabilidade gerencial para serem efetivamente postas a prova. É de tamanha importância o controle gerencial que Sano e Abrucio (2008) atribuem a esta ausência a falha da reforma administrativa no âmbito federal – e colocam

em destaque que esta característica de controle e flexibilização de ação possibilitou o sucesso das Organizações Sociais em São Paulo.

Dessa forma, pode-se entender que a contabilidade gerencial é de caráter basal para a construção de uma Nova Gestão Pública real, que faça jus a sua concepção primária de modernizar a administração pública e de trazer os sucessos do setor privado para o primeiro setor. Não obstante, a história das reformas administrativas apontadas por Bresser-Pereira (2002) demonstra uma insuficiência de controles gerenciais capazes de embasar estas reformas – ou seja, com a ausência de uma base contábil de controle de resultados, controle de *outputs* e métricas de eficiência, parte do tripé da *accountability* se extingue, impossibilitando que sejam colhidos os frutos da reforma (Sano e Abrucio, 2008).

A contabilidade de custos, então, adquiri caráter essencial para a concepção de uma nova administração estatal. Tanto por ser parte integrante e intrinsecamente gerencial quanto por ser base para avaliação de resultados de maneira interna. Assim, é preciso compreender quais os esforços foram feitos rumo a uma contabilidade de custos do setor público, para se traçar um estado da arte e delegar o norte teórico que deve ser desenvolvido.

### **2.3 Custos e o Setor Público**

No âmbito de todas estas transformações, que significativamente abalaram as estruturas clássicas e imputaram profundas reformas em todos os setores, a informação adquiriu caráter ainda mais relevante. Se a contabilidade se faz, entre outros princípios, pela tempestividade capaz de entregar dados passivos de basear as decisões e fundamentar as ações para um norte mais seguro, também a contabilidade de custos se prova não somente eficaz, sintetizada como parte das informações gerenciais que podem ser emitidas, mas se faz como a principal informação num meio cada vez mais competitivo.

No caso do setor público, com todas as idiosincrasias provenientes de sua base teórica tão distinta e singular quando comparado ao segundo setor – e talvez de maior semelhança ao terceiro setor – a contabilidade de custos se faz ainda mais essencial, vide o papel das políticas públicas se metamorfoseando positivamente e ganhando corpo de importância à medida que a complexidade social aumenta, isto é, ganha uma série de funções e possibilidades de ações que vez mais se enraízam como agentes principais da vida comum (Lúcio e Dantas, 2019).

Desta feita, é imprescindível que se compreenda o que a literatura atribuí como o conceito de custos, de maneira abrangente e generalizada, e de que forma os instrumentos legais exploram a temática para o primeiro setor. Como dito anteriormente, o entendimento dos custos

de uma entidade, processo ou produto é fatal para o traçar estratégico e planejamento (Santos, Alves e Barreto 2012), uma vez que baseia decisões financeiras e arraiga os horizontes de operação, bem como as probabilidades de ação da organização (Shank, 1989).

Primeiro, custos pode-se definir como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (Martins, 2009, p. 25). Outros autores chegam a definir como um “sacrifício de recurso” (Maher, 2001, p. 64), ou até mensuração financeira utilizados com fim específico (Silva, 2007, p. 27). De todas estas definições, contudo, infere-se de que há uma divergência conceitual, ao menos definitiva, em relação ao signo apresentado.

Dos métodos de custeio existentes – aos quais a literatura consagrou e são aplicados a nível gerencial e regulamentados – podemos citar:

- a) Custeio por Absorção: é o método em que todos os custos da absorção, tanto fixos como variáveis, são “absorvidos” pela produção, isto é, são imputados nos produtos ou serviços efetuados (Backer e Jacobsen, 1977, p. 33). Dessa forma, a partir de um critério de rateio, os custos fixos são alocados a produção – e, por isso, podem ocasionar distorções para a informação gerencial pretendida (Hansen e Mowen, 2001, p. 667).
- b) Custeio Variável ou Direto: neste método, somente é aplicado ao produto ou serviço a parcela do custo total que varia conjuntamente ao volume produzido ou ofertado. Todavia, há ainda uma dificuldade na tratativa do setor de serviços, uma vez que majoritariamente se baseia em custos fixos para seu funcionamento, que não gerencialmente renegados em ambos os métodos (Dantas, 2013).
- c) Custeio Baseado em Atividade (ABC): o método de custeio ABC (*activity-based cost*) se utiliza da relação entre custo e a performance do objeto de custo, de maneira a entrelaçar o objeto de custo, a atividade e os recursos (Dierks e Cokins, 2001). Destarte, é possível se compreender o motivo dos custos acontecerem, e não simplesmente alocá-los (Dantas, 2013).

Os métodos de custeio, como apresentados, se demonstram fundamentados em determinadas realidades corporativas, específicos para alguns tipos de organizações. Há de se notar que o Custeio por Absorção possui a necessidade de um critério de rateio para os custos fixos, o que pode gerar distorções significativas para uma análise e controle gerencial quando estes custos são majoritários; o Custeio Direto, embora lide com os custos fixos de maneira

distinta, apresenta problema similar quando estes são a maioria, uma vez que o custo do produto ou serviço ficaria diminuto – e o controle gerencial, por conseguinte, seria prejudicado.

Por fim, o Custeio Baseado em Atividades, embora tenha características inovativas quanto sua conceituação – a concepção de um “*cost-driven*” pulveriza em mais de um índice os fatores que provocam a existência do custo (Shank, 1989) – ainda falha na praticidade de aplicação e na imprescindibilidade de um planejamento preciso (Dantas, 2013).

Já existem uma série de dispositivos legais que atestam e ratificam a importância de se ter uma contabilidade de custos e gerencial para organizações públicas. O Decreto-Lei nº 200 de 1967 já apresentava orientações quanto a criação e utilização de sistema de custos e na avaliação e *accountability* com base em métricas de eficiência de custos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, também aponta, no art. 50, § 3º, que a Administração Pública deve manter um sistema de custos para que questões gerenciais possam ser abordadas. Desde então, importantes avanços foram tomados na matéria: Decreto nº 6.976 de 2009; que instituiu o Sistema de Contabilidade Federal, versando sobre a questão dos custos; a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 157 de 2011, que dispõe sobre o Sistema de Custos do Governo Federal; Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 716 de 2011, que determina as atribuições dos órgãos centrais e setoriais.

Estes avanços culminaram na publicação da NBC T 16.11 – que será revogada pela NBC TSP 34 a partir de 01/01/2024, que versa exatamente sobre Custos no Setor Público. Nela, o Conselho Federal de Contabilidade estabelece as bases práticas da implementação e utilização de um sistema de custos para o setor público, de maneira que o sistema seja embasado pela normatização vigente. A NBC TSP 34, por sua vez, trabalha na exata mesma medida, embora seja mais abrangente e atualizada, citando, inclusive, a gestão de custos no setor, a comparabilidade e a divulgação.

É notável que esforços para compensar a ausência de trabalho intenso na questão gerencial do setor público foram feitos ao longo das últimas décadas. A temática de custos – tão imprescindível para uma administração eficiente e consciente de suas capacidades – ainda que tenha sido pouco citada, resultou em frutos institucionais que trabalham exatamente a implementação. Todavia, institucionalizar não basta, é preciso que o sistema de custos seja efetivamente posto em prática e utilizado, para que as normatizações se transformem em realidade.

## 2.4 O SICGESP

Como apresentado quanto aos métodos de custeio, o modelo de compreensão do sistema de custos é abstrato, de maneira a ser trabalhado com fundamentação em uma série de características organizacionais. Os métodos de custeio tradicionais renegam em parte uma análise precisa para custos fixos – mas ainda assim são capazes de apresentarem informações relevantes no contexto industrial. O Método de Custeio Baseado em Atividade, embora inovativo, exige ainda mais especificação e estudo da entidade, uma vez que esta precisa compreender quais os direcionadores de custo (os “*cost-driven*”), o que exige um planejamento e reconhecimento das idiossincrasias organizacionais profunda quando comparado aos outros métodos de custeio.

Ainda, contudo, o setor público encontra duas questões essenciais, que são presentes no escopo teórico que forma a modelagem das instituições privadas, mas se ausenta no caso estatal: o financiamento e o indicador de desempenho padrão (Dantas, 2013).

Em primeiro lugar, o financiamento do setor privado é posterior à produção, isto é, é necessário de que o serviço ou produto seja feito e entregue para que se receba diretamente proporcionalmente ao que foi entregue – ausentando-se, contudo, casos de receitas antecipadas, mas ainda assim o recebimento é baseado na lógica de proporcionalidade de entrega.

O setor público, por sua vez, possui um financiamento anterior a produção e prestação de serviços, e, além, não há a proporcionalidade entre a entrega e o financiamento, já que esta receita não advém da troca, do processo de venda, que inexistente na ampla maioria das instituições de caráter governamental (Dantas, 2013). Prova disto é que há norma especializada e de caráter internacional quanto ao reconhecimento de receitas sem contraprestação pelo primeiro setor (IFAC, 2006 – IPSAS 23).

A segunda questão é a de que o setor privado trabalha com um claro indicador de desempenho financeiro e operacional: o lucro ou prejuízo. Outros indicadores mais complexos e granulados também existem – Retorno sobre Ativo, Retorno sobre Investimento, Índice de Liquidez Corrente. Todavia, o principal e mais utilizado ainda é o lucro, que determina a quantia de riqueza gerada pela entidade em valores monetários durante determinado período.

A especificidade do setor público novamente se demonstra um item de ampla dificuldade na tratativa não só conceitual, mas também gerencial. Não há objetivação de lucro no primeiro setor, isto é, a geração de riqueza monetária não é o rumo que a gestão deve traçar. Pelo contrário, o processo de geração de riqueza do setor privado – a produção para entrega de produto ou serviço – é a finalidade máxima do setor público – entregar o serviço a população.



Assim, para o setor pública, a entrega do serviço é o objetivo principal, enquanto para o setor privado representa uma maneira para se atingir o lucro.

Dessa forma, surge a problemática da ausência de um índice de desempenho que possa refletir de maneira satisfatória o grau de eficiência efetuado pela entidade em determinado período – ponto este exigido pela LRF. O índice de desempenho é essencial para critérios gerenciais, uma vez que é pela sua comparação histórico-temporal e horizontal (com outras entidades de caráter similar e estrutura parecida) que é possível fazer o *benchmarking*<sup>6</sup>.

Esta, talvez, seja uma das dificuldades maiores no desenvolvimento do método de Custeio Baseado em Atividades para o setor público – a base deste método é muito específica a cada entidade ou tipo de entidade, o que geraria um impedimento na sua utilização para comparação de instituições minimamente distintas.

Estes dois pontos abordados são parte das diferenciações fundamentais entre o setor privado e o setor público. Ainda que os métodos de custeio possam ser aplicados, há uma enorme lacuna entre as duas formas de instituição que impede uma aplicação completa e satisfatória para o gestor. Para isso, então, é preciso desenvolver um método pensado exclusivamente para as peculiaridades que o primeiro setor apresenta (Dantas, 2013).

Assim, foi desenvolvido especificamente para o caso do setor público o SICGESP (Infrasing de Informação e Gestão de Custos), sob propriedade intelectual da Universidade de Brasília, na qual a premissa básica é a geração de uma medida de desempenho passível de comparação, de modo a permitir que duas unidades administrativas possam espelhar-se e compreender suas diferenças de eficiência em relação ao custo (Dantas, 2013).

O SICGESP se baseia em quatro pontos principais em sua operacionalização, que refletem as características da *accountability*:

**Interoperabilidade semântica** – na qual há a inserção dos dados no SICGESP, dados estes que são advindos dos outros sistemas estruturantes da administração pública, de modo a ter todas as informações já sendo utilizadas pela contabilidade pública usual;

**SICGESP** – É o sistema responsável pelo recebimento dos dados da interoperabilidade semântica e transformação destes no Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público - RCASP;

**RCASP** – é a personificação do modelo teórico-conceitual através da informação de custos comparável; e

**RECASP** – é a publicização da informação de custos, atendendo aos princípios de transparência e fácil compreensão para a população cidadã. (Dantas, 2013).

---

<sup>6</sup> Comparação entre desempenhos e processos de entidades similares com finalidade de compreender as melhores práticas na administração.

A partir deste modelo, os gestores terão como base um indicador de desempenho e eficiência em relação a gestão de custos de suas instituições e alçadas, de modo a compreenderem quais pontos estão apresentando maior gasto e quais pontos apresentam o menor gasto. Este dado, aliado com indicadores de desempenho do serviço ofertado, conjura para a gestão pública uma essencial ferramenta informacional – a contabilidade gerencial – para que as decisões sejam tomadas com maior grau de confiança e certeza de sua aplicabilidade e consequências (Dantas, 2013).

### 3 PROCEDER METODOLÓGICO

Para que os objetivos da pesquisa pudessem ser atingidos, o trabalho se pautou por uma pesquisa de caráter exploratório, que segundo Raupp e Beuren (2006) delimita-se pelo aprofundamento em determinada temática, de maneira a contemplá-la de maneira abrangente, esclarecendo-o e levantando questões de cunho essencial para a continuação das pesquisas na área.

A pesquisa se caracteriza como qualitativa, uma vez que não abarca a utilização de métodos estatísticos e enumerativos para validar suas hipóteses. Do contrário, como aponta Flick (2009, p. 23), analisa diferentes perspectivas de maneira a contemplar várias facetas do prisma das percepções. Ainda, segundo McGrath, Palmgren e Liljedahl (2018), possibilita ao pesquisador acessar as diversas visões de uma mesma situação, criando assim uma imagem mais completa do fenômeno estudado.

Em relação aos objetivos gerais e específicos do trabalho, entendeu-se que a entrevista semiestruturada se enquadrava mais satisfatoriamente, uma vez que a fluidez da conversa e as informações levantadas sendo imprevisíveis exige a flexibilidade de se abrir para novas perguntas que possam penetrar na situação, enquanto a estrutura se faz essencial como espinha dorsal do processo de colhimento das informações. Adicionalmente, foi pedido todo e qualquer documento que pudesse demonstrar como o fenômeno de implementação do SICGESP se deu no município.

A composição dos entrevistados foi de quinze gestores de diferentes municípios contatados, com quatro efetivamente respondentes, de municípios do sul, sudeste e nordeste do país, com tamanhos distintos – cerca de 5 mil, 30 mil e 75 mil habitantes. Todos os quatro gestores participavam diretamente da implementação do sistema em seus municípios, seja fazendo parte da Secretaria de Educação como técnico administrativo, seja com o Gabinete da Prefeitura. Ainda, uma entrevista foi realizada com a equipe de implementação do Projeto Sala de Gestão e Governança da Educação Básica do Brasil, que auxilia os gestores municipais na institucionalização e utilização do SICGESP. Esta entrevista teve enfoque em analisar as questões gerais observadas durante o processo de implementação – mais generalizada, uma vez que compreende experiências diversas de um número massivo de municípios, e não uma experiência individualizada de uma única realidade – para traçar um panorama ecumênico quanto as dificuldades regionais, os problemas para institucionalização da ferramenta e o entendimento dos gestores quanto ao sistema.

As entrevistas tiveram os principais pontos transcritos, de maneira a auxiliar na resposta quanto aos objetivos abordados. Cada conjunto de questões visa responder os tópicos expostos

nos objetivos específicos, isto é: descrever os passos de implementação do SICGESP na visão dos gestores; elencar os supostos desafios da implementação; os desafios não supostos anteriormente e as particularidades regionais de influência; descrever os passos efetivos para a implementação; o grau de compreensão dos gestores quanto ao SICGESP e; de que maneira os gestores se utilizam do SICGESP para contribuir verdadeiramente na tomada de decisão municipal.

No sentido semântico, entende-se que é imprescindível para o gestor municipal conhecer minimamente as características do SICGESP, de maneira a ser capaz de utilizar em toda sua potencialidade. Assim, no objetivo “e) Analisar o grau de compreensão da ferramenta pelos gestores municipais”, espera-se que sejam citados a geração do relatório de custos, do nível de serviço comparado e a publicização destas informações para a população.

Das informações colhidas nas entrevistas, foram solicitados os documentos complementares que pudessem auxiliar na compreensão do processo de institucionalização da ferramenta.

Por fim, todos os dados foram analisados para a criação de uma interpretação que pudesse traçar de maneira satisfatória uma imagem de como se dá o processo de implementação do SICGESP no âmbito municipal. Buscou-se que a descrição do processo pudesse contemplar significativamente os principais pontos que norteiam a pesquisa, de maneira a fundamentar futuras investigações na temática.

## 4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

### 4.1 Contextualização

O SICGESP se propõe a possibilitar a utilização de um modelo de sistema de custos pelos gestores, de maneira a sustentar a governança pública. Assim, o processo de implementação analisado é desenvolvido juntamente aos atores, a contar com uma equipe de apoio significativa. O Laboratório de Inteligência Pública – que conta com a chefia do Professor José Marilson Dantas, que desenvolveu o modelo teórico-conceitual e o próprio sistema (Dantas, 2013) – por meio do projeto Sala de Situação da Educação Básica no Brasil, trabalha ativamente na implementação do SICGESP no âmbito municipal, a iniciar pelas Secretarias de Educação.

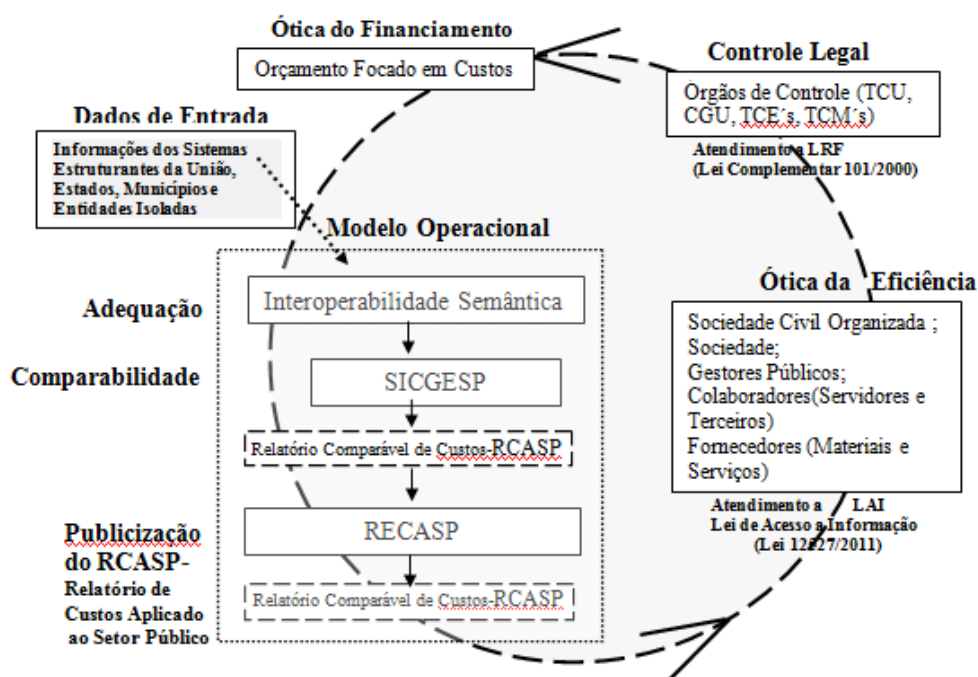
Destarte, os gestores entrevistados de maneira alguma passaram pelo processo de implementação do SICGESP sozinhos, mas tiveram o apoio de uma equipe especializada na institucionalização do sistema e em sua utilização em prol da governança. Através de suas experiências, então, é possível traçar um diagnóstico da tratativa pública brasileira, com suas idiosincrasias regionais tão intensas, quanto ao uso de mecanismos de governança e, mais, quanto a utilização de um sistema de custos próprio para o setor público.

Como o SICGESP possui como característica a interoperabilidade entre sistemas, as informações que serão importadas para o sistema são advindas da contabilidade financeira das organizações – ou seja, já existem, não precisa haver uma alteração administrativa para colhimento destas informações. A partir disso, o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público é formado, utilizando o modelo conceitual de custos como base, na qual o custo histórico é acumulado com base na responsabilização e *accountability* da instituição, com alocação baseada no objeto que impacta a decisão de custos (Santos, 2021).

É a partir desta primeira ótica da interoperabilidade que a ferramenta começa a demonstrar o poder institucional de operacionalização do modelo conceitual desenvolvido pelo Professor Dantas. Modelo este que, servindo como base, promove *accountability* aliada ao *compliance* dos resultados, já apontado sua essencialidade para o setor público (Sano e Abrucio, 2008; Pollitt et al., 1999; Barzelay, 1997; Bawole e Ibrahim, 2016). Além, a transparência governamental, imprescindível para a participação cidadã na democracia (Herron, 1999), também é foco do SICGESP, uma vez que sua última instância basal é o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público – elaborado no intento de ser inteligível para a população.

Toda a estimativa de atuação e utilização da ferramenta se expressa num amplo ambiente – desde internamente ao município até órgãos de controle institucional e a própria população, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1 - Ambiente Operacional do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público



Fonte: Dantas (2013)

Contudo, o primeiro passo para que as engrenagens proporcionadas pelo SICGESP entrem em movimento é a implementação, ou seja, a operacionalização do uso da ferramenta pelos gestores – neste caso, os gestores municipais – para que possam desenvolver a governança e publicização de informações baseada no método de custeio.

#### 4.2 Da Operacionalização do SICGESP

A utilização do SICGESP exige uma institucionalização da operação nos processos administrativos municipais, de modo a organicamente compor o cotidiano da gestão e introduzir uma governança ainda mais expressiva e organizada. Destarte, é preciso que o enfoque inicial dos esforços para realizar uma gestão baseada em um sistema de custos específico para o setor público seja, majoritariamente, concentrada na operacionalização do sistema – isto é, em lograr instituir a concepção de custos e a utilização da tecnologia como ferramenta de informação nos municípios brasileiros.

Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit (2010) demonstram a lacuna que existe entre o a pesquisa acadêmica e sua real utilização por outros ambientes sociais, corroborando com os achados de Grande e Beuren (2011), Teixeira et al. (2011) e Mário et al. (2013), na qual entidades pequenas e médias ainda se utilizam massivamente de técnicas gerenciais antigas e ultrapassadas, as quais há muito foram deixadas de lado pela pesquisa e a academia. Assim, a divergência entre as inovações propostas pelas universidades e a seu impacto efetivo em

sociedade é o desafio inicial e mais expressivo para a transformação da gestão pública – e, essencialmente, da gestão municipal, mais pulverizada e diversa.

Dessa forma, os seguintes passos para a implementação do SICGESP foram ordenados, de maneira a guiar os gestores municipais e as relações intersetoriais na institucionalização da ferramenta:

- a) Adesão ao Projeto;
- b) Geração e Importação dos Arquivos;
- c) Geração Mensal do Relatório de Governança por Escola;
- d) Identificação das Melhores Práticas.

A Adesão ao Projeto consiste ao juntar-se ao projeto Sala de Gestão e Governança da Educação Básica, uma iniciativa do Laboratório de Inteligência Pública (PILab) e a Secretaria de Educação Básica do MEC (SEB/MEC), na qual gestor municipal compartilha suas informações de contato e se demonstra concordante com o processo de implementação. A partir deste momento a equipe de pesquisadores do Laboratório de Inteligência Pública começa os primeiros contatos para auxiliar na implementação da ferramenta;

Geração dos Arquivos para importação: para que o SICGESP possa apresentar as informações de custos e possibilitar uma gestão mais eficiente, é preciso que dois arquivos sejam gerados e importados no sistema: o arquivo da folha de pagamento, que conta com os dados de remuneração dos servidores municipais; e o arquivo contábil, com todos os empenhos liquidados do mês. Todos os dados presentes em ambos os arquivos já são construídos mensalmente para envio aos órgãos de controle e ao Portal da Transparência, sendo necessário somente sua configuração nos moldes exigidos pelo sistema SICGESP.

A Geração Mensal do Relatório de Governança por Escola consiste em colher a quantidade de alunos frequentantes, que servem como evidência auditável para cálculo do Nível de Serviço Comparado. Outros setores, caso utilizem o sistema, podem se utilizar de outras maneiras de comparar o nível de serviço, contanto haja a identificação de que evidência auditável utilizarão.

Por fim, a Identificação das Melhores Práticas é a análise dos dois relatórios para se compreender quais entidades estão entregando um serviço de qualidade e financeiramente viável e compreender suas práticas de gestão, para que possam ser replicadas em outras entidades semelhantes do município.

É importante ressaltar que a Geração e Importação dos Arquivos de folha de pagamento e da contabilidade são feitos mensalmente, uma vez que estes dados já são colhidos de maneira mensal pelos órgãos de controle do setor público. Assim, a cada mês, os gestores devem

importar estes dois arquivos e gerar o relatório de Governança por Escola, que conta com o Nível de Serviço Comparado – fazendo deste um processo contínuo.

Ainda, salienta-se que é a partir destes dois arquivos e do relatório de Governança por Escola que é possível a transparência e accountability propostas pelo doutorado do Dr. Dantas (2013), na qual as informações obtidas e geradas a partir do SICGESP podem ser exportadas, em formato compreensível, para posterior publicação – o já comentado Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público. Esta informação, então, pode ser publicada em veículos de imprensa oficiais do município ou, por exemplo, fisicamente expostos nas portas dos colégios e entidades municipais, para que a população frequentadora do local, que se utiliza do sistema, tenha acesso aos custos e a como o recurso é utilizado, além de seu retorno.

### 4.3 Das Métricas a partir do sistema de Custos

O SICGESP é capaz de entregar ao gestor municipal duas importantes métricas para se compreender o custo de suas instituições e auxiliar uma gestão eficiente, que possua informações suficientes para uma tomada de decisão consciente. A isto, entende-se como gestão baseada em custos, que representa uma contabilidade gerencial, também bastante referenciada aos custos das operações e afins.

A primeira das métricas é o custo total da entidade, seja um colégio ou posto de saúde, na qual se atribui à instituição seu custo mensal. Dantas (2013) monta a equação que representa o valor dos serviços ofertados por determinada lotação no setor público como:

$$y = f(m, i, l, e, c, t) + \alpha$$

Na qual, respectivamente, as variáveis representam:

y: serviço ofertado;

m: custo dos materiais;

i: custo dos insumos;

l: custo do trabalho;

e: custo da estrutura

t: tempo no qual ocorre a relação entre as variáveis;

c: cliente – reconhecimento da influência e participação do usuário do serviço em sua produção;

$\alpha$ : valor adquirido pelo serviço que não consta como custo dos recursos consumidos para sua oferta.



Para a utilização gerencial das informações, o SICGESP com o Relatório Gerencial, que demonstra os custos de cada entidade do município, evidencia somente as variáveis que representam custo calculável para a unidade administrativa, sendo as seguintes informações:

Figura 2 – Relatório Gerencial de Custos emitido pelo SICGESP

<b>Descrição da Unidade Administrativa</b>	<b>M</b>	<b>I</b>	<b>L</b>	<b>E</b>	<b>Total (R\$)</b>
<b>Unidade Administrativa 01</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>
<b>Unidade Administrativa 02</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>
<b>Unidade Administrativa ....</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>
<b>Unidade Administrativa n</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>
<b>Total dos Custos da Unidade Administrativa</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>	<b>Valor</b>

Fonte: Dantas (2013)

Assim, os gestores têm acesso ao custo total das instituições ofertantes de serviço a população, através das informações de **material**, **insumos**, **labor** (trabalho) e **estrutura**, que compõem o custo total das unidades administrativas. As variáveis de tempo, cliente e o valor adquirido pelo serviço independente do custo dos recursos consumidos não adentraram para o relatório gerencial, uma vez que ou são incalculáveis neste ambiente (como o  $\alpha$ ) ou não compõem a estrutura da contabilidade financeira do setor público, de maneira a não constarem nos relatórios enviados ao Portal de Transparência e, portanto, necessitando de um esforço mais intenso para serem construídos – dificultando o processo de utilização do sistema pelos gestores.

Com base nessa totalidade de custos é possível traçar a segunda métrica para análise da gestão e compreensão das boas práticas da administração das unidades públicas. O Nível de Serviço Comparado é criado a partir da informação de Custo Total da unidade administrativa e da quantidade de evidências auditáveis que comprovam fornecimento dos serviços.

Evidência auditável se define como um número que traduz o quanto de serviço foi entregue pela unidade administrativa. Por conta da intangibilidade do produto ofertado pelo setor de serviços – e o setor público é um setor majoritariamente de serviços – algumas produções são complexas de serem medidas (Dantas, 2013). É o exemplo da educação, da segurança, de unidades administrativas burocráticas. É preciso traçar um índice que possa se adequar a realidade do setor e assim traduzir o quanto de serviço foi ofertado. Assim, os gestores municipais precisam definir qual a Unidade – campo conceitual que compõe a entrega do serviço – e qual o produto ofertado a partir desta unidade, chamado de Produto Principal.

A exemplo, colégios e unidades de ensino são instruídos a entender Unidade como “alunos matriculados” e o Produto Principal como “alunos frequentantes”. Entende-se, por esta composição, que a unidade de medida da evidência auditável são os alunos que frequentam a instituição de ensino, enquanto a unidade desta medida de alunos frequentantes é baseada nos alunos matriculados. De modo semelhante, postos de saúde podem se utilizar de “Atendimentos” como Unidade e “Atendimento Efetuado” como Produto Principal, quantificando o quanto de serviço foi ofertado para a população durante o período.

Tendo isto, o cálculo do Nível de Serviço Comparado se dá pela seguinte relação:

$$NSC = \frac{CT}{EA}$$

Onde:

NSC: Nível de Serviço Comparado;

CT: Custo Total da Unidade Administrativa;

EA: Evidência Auditável.

A partir deste dado, o gestor tem a possibilidade de entender o quanto custa cada unidade administrativa proporcionalmente a quantidade de serviço entregue a comunidade – e entender quais unidades possuem práticas gerenciais que resultam em uma maior oferta e menor custo e quais fazem o contrário, num desperdício de recursos públicos. Assim, as boas práticas de gestão podem e devem ser incentivadas para unidades administrativas semelhantes – boas práticas escolares para escolas, boas práticas hospitalares para hospitais – e as más práticas devem ser mitigadas e extinguidas.

Passa-se a construir um processo de identificação das boas práticas atuais – o que se faz bem hoje – e de se colher informações quanto aos resultados de medidas gerenciais e inovações na gestão – qual a consequência das atitudes tomadas na gestão. Ainda, é possível e preferível que haja uma comparação não somente interna ao município, mas intermunicipal, com outras unidades administrativas da região, que existem em similar realidade, para absorver boas práticas ainda que externas ao município, e espalhá-las.

#### 4.4 Resultado das Entrevistas

As entrevistas foram efetuadas junto aos gestores municipais responsáveis pela implementação do SICGESP em seus municípios e com pesquisadores do Laboratório de Inteligência Pública, que lidam com uma gama maior de realidades. Esperou-se que desta feita pudesse ser compreendido por perspectivas internas variadas e perspectivas externas generalizantes.

A partir das entrevistas foi identificado que as etapas para implementação do SICGESP nos municípios foi geralmente a mesma do que era proposto pelo projeto, sem mudanças essenciais. O procedimento de adesão e de geração dos arquivos e posteriormente dos relatórios seguiu o mesmo traçado do que planejado, sem esperas por desvios nem meandros imprevistos.

Quanto aos setores envolvidos, os municípios relataram a participação direta do setor contábil – seja próprio ou terceirizado – e do setor responsável pelos recursos humanos, além da Secretaria Municipal de Educação, a qual é o foco do projeto, e o Poder Executivo, geralmente sobre forma do Gabinete do Prefeito. Nota-se que, ainda que todas as secretarias possam usufruir do sistema, no processo de implementação somente a Secretaria Municipal de Educação, que é enfoque principal pelos impactos da pandemia de Covid-19 em sua estrutura de atuação, é quem se utiliza das informações e institucionaliza as práticas de gestão com base nos custos. Além, não houve relato de dificuldades substantivas na interação entre as secretarias.

O maior desafio – e este apontado por todos os entrevistados – foi a composição do arquivo contábil, que possui como informação os empenhos liquidados do período analisado. Municípios de menor porte se utilizam de entidades contábeis terceirizadas para geração dos documentos que devem ser enviados a órgãos de controle e para o Portal da Transparência, de modo a contratarem uma empresa que faça esta contabilidade pública e exigida por lei. Assim, as tratativas com as empresas podem ser complexadas pela solicitação das informações em formato específico de arquivo. Ainda, podem enviar as informações, mas em outro formato, exigindo um trabalho considerável de edição para que se adequem ao necessário.

Foi identificado que esta terceirização da contabilidade – que afasta a informação contábil, sempre essencial para boa tomada de decisão – do cotidiano de gestão municipal e engessamento desta relação por práticas contratuais dificulta a geração do arquivo contábil. Todavia, a partir do momento em que se entra em comum acordo e se estabelece os padrões de trabalho, ainda com uma contabilidade terceirizada, é possível uma relação produtiva entre a gestão municipal e a empresa, possibilitando a utilização da ferramenta.

É possível, ainda, que o sistema utilizado que contém as informações – tanto para o arquivo da folha de pagamento quanto para o arquivo contábil – exporte estes dados em um formato demasiadamente distinto daquele exigido. É preciso um trabalho do responsável de transformação desses dados – a qual o Laboratório de Inteligência Pública auxilia e possui softwares nesse sentido.

Embora este desafio não tenha acontecido por conta de regionalidades ou especificidades culturais – o que pode ser esperado quanto a análise das boas práticas, por exemplo – ocorreu pelo tamanho do município. Os pesquisadores do projeto indicaram que municípios menores não possuem um setor da prefeitura responsável pela contabilidade, o que proporciona esta situação.

Ainda com a perspectiva dos pesquisadores do projeto, também apontaram a sensibilidade de alguns gestores municipais para com as informações fornecidas ao SICGESP, que podem e devem ser transparentes e publicizadas para a população. Há uma sensação de confidencialidade quanto aos dados – ainda que sejam públicos e disponíveis no Portal da Transparência. Há também a alta rotatividade, na qual os municípios trocam o representante responsável pela implementação, o que necessita de toda uma explicação e norteio novamente, reiniciando os esforços.

Em relação a institucionalização da ferramenta, o processo padrão de utilização é o envio dos arquivos da folha de pagamento e contabilidade para um representante/gestor principal, responsável pelo sistema, que importa os arquivos. Posteriormente, os relatórios são enviados para a secretaria de educação, que repassa para os gestores a nível menor, como diretores e afins.

Quanto a utilização do SICGESP como ferramenta de informação para os gestores, há uma clara percepção da possibilidade de se fomentar um controle de custos das unidades administrativas. Foi alegado que com os dados fornecidos pela ferramenta os gestores têm uma maior noção de quais áreas estão sendo mais custosas e de que maneira este impacto está sendo feito. Ainda, contudo, não se adentrou a uma identificação das boas práticas – principalmente porque, pelo momento em que o Projeto Sala de Gestão e Governança da Educação Básica se encontra, não seguiram até este momento explicações aprofundadas sobre esta questão.

Por fim, os gestores acreditam que o principal impactado é a Secretaria de Educação municipal, mas que outras secretarias podem usufruir destas informações para uso gerencial. Assim, tem-se a secretaria de educação como primeiro experimento para a institucionalização, e, com sucesso, posterior estabelecimento em outros setores municipais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Setor Público torna-se paulatinamente mais complexo à medida que seus campos de atuação se expandem e adentram em mais níveis legais e de direito – sendo responsável por uma gama de serviços constitucionalmente garantidos para a comunidade. Nesse sentido, sua cadeia produtiva e o maquinário de suas engrenagens de funcionamento se tornam, conjuntamente, também mais complexados, exigindo dos administradores e gestores uma eficiência assertiva para lidar com todas as ocupações que devem cumprir. É neste tópico que a informação contábil e, especialmente, a de custos, que formam a contabilidade gerencial, pilar da tomada de decisão racional, tem impacto significativo para uma gestão passível de decisões acertadas.

A presente pesquisa buscou compreender quais os processos e impactos da implementação do SICGESP – sistema de custos para basear a gestão pública – nos municípios brasileiros. Ainda, objetivou descrever os passos desta implementação, elencar os principais desafios do processo, o grau de compreensão dos gestores quanto a ferramenta e sua utilização pelo município.

Para tanto, foram efetuadas entrevistas com municípios já avançados no processo de implementação e com os pesquisadores do Laboratório de Inteligência Pública, atuantes no Projeto Sala de Gestão e Governança da Educação Básica, que visa através da implementação do SICGESP basear a gestão municipal quanto a educação, mitigando os efeitos da pandemia e melhorando o custo das unidades administrativas.

Entende-se que a pesquisa atingiu a maior parte de seus objetivos. A única ressalva possível é a de que nenhum dos municípios entrevistados avançou até a última etapa, de identificação e propagação das boas práticas – e, portanto, só possuíam uma atuação até o controle e análise dos custos das unidades administrativas.

Verificou-se que os processos e etapas da implementação do SICGESP nos municípios entrevistados seguiam a mesma linha conceitual do que o proposto pelo Laboratório de Inteligência Pública, sendo estes: Adesão ao Projeto; Geração e Importação dos Arquivos; Geração Mensal do Relatório de Governança por Escola, e; Identificação das Melhores Práticas.

Quanto aos desafios que os gestores municipais planejaram e encontraram esta, principalmente, a geração dos arquivos de folha de pagamento e contabilidade, em especial para a contabilidade. Isto se dá pela relação institucional entre a gestão municipal e o setor responsável pela contabilidade, a qual, em municípios de pequeno porte, é terceirizada. Este relacionamento contratual dificulta tanto a interação para com os atores privados que precisam entregar as informações formatadas de maneira específica para importação no SICGESP quanto

a transformação dos dados exportados no formato correto quando somente da utilização de sistemas contábeis terceirizados.

Os pesquisadores do Laboratório de Inteligência Pública, por sua vez, encontraram dificuldades em determinados municípios quanto outros pontos, como a sensibilidade para com os dados importados no sistema – ainda que sejam públicos e já estejam no Portal da Transparência – ou a alta rotatividade do representante responsável pelo projeto no município. Das dificuldades encontradas, portanto, nenhuma se demonstra essencialmente regional e idiossincrática pela realidade cultural dos municípios, mas principalmente influenciada pelo tamanho, na qual municípios de menor porte passam por questões como contabilidade terceirizada.

Os gestores municipais, quanto ao entendimento e compreensão da ferramenta, demonstraram dominar suas funcionalidades quanto ao Relatório Gerencial, que informa o custo das unidades administrativas. Ainda, se utilizam dessas informações mensalmente no planejamento municipal da secretaria da educação e no controle dos custos das escolas, de maneira a construir um controle de custo e identificação das variáveis que afetam as unidades administrativas.

Logo, entende-se que o processo de implementação do sistema de custos nos municípios brasileiros, arquitetado pelo Laboratório de Inteligência Pública, tem sido consoante com o que verdadeiramente acontece nos municípios quando desta implementação. Sanadas as dificuldades principais do processo e construída uma relação governamental de confiança com os agentes responsáveis, é possível seguir um caminho de criação da contabilidade gerencial pública muito mais suave.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, J. G. D. A. Contabilidade de Custos no Setor Público Aplicada a Universidade de Brasília: metodologia de bibliometria. **Congresso de Iniciação Científica da Unb e Congresso de Iniciação Científica do DF**, Brasil, jan. 2022. Disponível em: <<https://conferencias.unb.br/index.php/iniciacaocientifica/27CICUnB18df/paper/view/38710>>. Data de acesso: 02 jul. 2022.
- ABREU, J. G. D. A. DE; ALENCAR, Y. C.; RODRIGUES, E. C. C. Tendências e Mudanças na Contabilidade de Custos no Setor Público: uso da bibliometria. **Negócios em Projeção**, v. 11, n. 1, p. 92–103, 2020.
- ASHRAF, J.; UDDIN, S. New public management, cost savings and regressive effects: A case from a less developed country. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 41, p. 18–33, 2016.
- BACKER, M.; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de Custos**. Trad. Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- BALDVINSDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 79–82, 2010.
- BARZELAY, M. Central audit institutions and performance auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD. **Governance**, v. 10, n. 3, p. 235-260, 1997
- BAWOLE, J. N.; IBRAHIM, M. Contesting claims on measuring performance in the public sector using performance audits: evidence from the literature. **Public Organization Review**, v. 16, n. 3, p. 285-299, 2016.
- BONOLLO, E. National audit courts in a public sector under stress: from “watchdog” to “sheepdog” function. *In*: INTERNATIONAL BUSINESS RESEARCH CONFERENCE, 22., 2013, Madrid. **Anais...** Madrid: Griba, 2013.
- BRASI. **Lei Complementar n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 10 jul. 2022.
- BRASIL. **Decreto n. 6.976**, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm)> Acesso em: 10 jul. 2022
- BRASIL. **Decreto n. 6.976**, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm)> Acesso em: 10 jul. 2022
- BRASIL. **Decreto-Lei n. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)> Acesso em: 10 jul. 2022
- BRASIL. **Lei n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)> Acesso em: 10 jul. 2022
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n. 157**, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=231488>> Acesso em: 10 jul. 2022
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n. 716**, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=234413>> Acesso em: 10 jul. 2022

- BURKHEAD, J. The Balanced Budget. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 68, n. 2, p. 191–216, 1954.
- CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537–554, 2010.
- DANTAS, J. M. M. Sistema de Custos para Organizações de Serviços Complexas: O caso do Setor Público. **VII Congresso CONSAD de Gestão Pública**, n. June, p. 1–19, 2014.
- DANTAS, J. M. M. **Um Modelo De Custo Aplicado Ao Setor Público Sob a Visão da Accountability**. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília. Brasília, 2013.
- DIERKS, P. A.; COKINS, G. The CAM-I glossary of Activity-Based Management, version 3.0. **Journal of Cost Management**, v. 15, n. 1, p. 34-43, 2001.
- DUNLEAVY, P.; HOOD, C. From old public administration to new public management. **Public Money and Management**, v. 14, n. 3, p. 9–16, 1994.
- DURANT, W. **Nossa Herança Oriental**. 3<sup>o</sup> ed. Rio de Janeiro: Distribuidora Record de Serviços de Imprensa S.A., 1963.
- ENGLISH, L. M. *et al.* Performance audit of the operational stage of long-term partnerships for the private sector provision of public services. **Australian Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 64-75, 2010.
- FLICK, Uwe. **Introdução a pesquisa qualitativa**: Tradução, José Elias Costa. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- GONÇALVES, M. Contabilidade por partidas dobradas: história, importância e pedagogia (com especial referência à sua institucionalização em Portugal, 1755–1777). **De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad**, v. 16, n. 2, p. 69, 2019.
- GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 3, p. 84–104, 2011.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos – Contabilidade e Controle**. Trad. Robert Braian Taylor, São Paulo: Pioneira, 2001.
- HERRON, E.S. Democratization and the development of information regimes the internet in Eurasia and the Baltics. **Problems of Post-Communism**, v. 46, n 4, p. 56-68, 1999.
- HITZ, J. M. The decision usefulness of fair value accounting - A theoretical perspective. **European Accounting Review**, v. 16, n. 2, p. 323–362, 2007.
- HYNDMAN, N.; CONOLLY, C. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 36-45, 2011.
- International Federation of Accountants (IFAC). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Mai. 2022. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Handbook-2022-Volume-1-Web.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2022.
- International Federation of Accountants (IFAC). **IPSAS 23: revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)**. Dez. 2006. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-23-revenue-from-non-3.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2022.
- LANGFIELD-SMITH, K. Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 21, n. 2, p. 204– 228, 2008.
- LAPSLEY, I. Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? **Financial Accountability & Management**, v. 15, n. 3-4, p. 201–207, 1999.
- LIMA, R. L. DE; LIMA, D. V. DE. Brazil's experience in IPSAS implementation. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 38, p. 166–184, 2019.



- LOCK, F. do N.; PIGATTO, J. A. M. A dificuldade de alinhamento entre a contabilidade pública brasileira e o Government Finance Statistics – GFS. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**, v. 1, n. 3, p. 162-181, 2005.
- LÚCIO, M. DE L.; DANTAS, J. M. M. Gestão, Custos E Governança Pública-Desenvolvimento Nacional baseado em Public Intelligence (PI). **Nau Social**, v. 9, n. 17, p. 92–101, 2019.
- MADDICOTT, J. R. Magna carta and the local community 1215-1259. **Past and Present**, v. 102, n. 1, p. 25–65, 1984.
- MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MÁRIO, P. D. C. et al. A Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, p. 64–79, 2013.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MCGRATH, C.; PALMGREN, P. J.; LILJEDAHL, M. Twelve tips for conducting qualitative research interviews. **Medical Teacher**, v. 41, n. 9, p. 1002–1006, 2019.
- MORIN, D. Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up? **Managerial Auditing Journal**, v. 18, n. 1, p. 19-30, 2003
- NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (NBC). **NBC TSP 34: Custo no Setor Público**. Brasília, nov. 2021. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2022
- OSBORNE, S. P. The new public governance? **Public Management Review**, v. 8, n. 3, p. 377–387, 2006.
- OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. **A critical case study. Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014.
- PEREIRA, L. C. B. Reforma da nova gestão pública: agora na agenda da América Latina, no entanto... **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 1, p. 5–27, 2002.
- POLLITT, C. *et al.* **Performance or compliance?** Performance audit and public management in five countries. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- QUATTRONE, P. Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? **Management Accounting Research**, v. 31, p. 118–122, 2016.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREM, Ilse Maria (Org.). Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade - Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2006. Cap. 3. p. 76-97.
- SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 3, p. 64–80, 2008.
- SANTOS, G. P. DOS; ALVES, D. F.; BARRETO, M. O. R. A Utilização Da Contabilidade De Custos Como Ferramenta Para O Fortalecimento De Uma Micro Empresa Do Segmento De Confeção Em Fortaleza. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 3, n. 1, p. 19–38, 2012.
- SANTOS, W. V. **Política de Gestão de Custos no Setor Público: Uma Análise da Implementação da Gestão de Custos como Instrumento de Governança a partir da Experiência de uma Instituição de Ensino**. Dissertação (Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2021.
- SAUERBRONN, F. F.; SILVA, E. G. Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo ‘novo’ na Nova Contabilidade Pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 53–68, 2017.
- SHANK, J.K. “Strategic cost management: new wine, or just new bottles?”, **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, p. 47-65, 1989.

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

SIQUEIRA, N. A. S. Substituição da força de venda própria por distribuidores: um estudo de caso. 2002. Dissertação (Programa de Mestrado em Administração de Empresas) – Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

SKÆRBÆK, P. Public sector auditor identities in making efficiency auditable: the National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 8, p. 971-987, Nov. 2009.

TAIPALEENMÄKI, J.; IKÄHEIMO, S. On the convergence of management accounting and financial accounting - the role of information technology in accounting change. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 14, n. 4, p. 321–348, 2013.

TEIXEIRA, A. J. C. et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **BBR: Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108–127, 2011.