



**XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
26 a 28 de agosto de 2015 – Bento Gonçalves-RS**

**ÁREA 4 – CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E DO TERCEIRO SETOR**

**BENEFÍCIOS E PROBLEMAS NA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA  
DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO  
NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

**JEFERSON LUÍS LOPES GOULARTE  
Contador – CRCRS nº 63.696**

**ARIEL BEHR**

**NADINE TOMASEL**

## **BENEFÍCIOS E PROBLEMAS NA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

### **RESUMO**

As informações de custos são importantes para o Setor Público analisar adequadamente a qualidade e eficácia da gestão pública. Um Sistema de Informação de Custos (SIC) integra e disponibiliza essas informações em tempo real, proporcionando transparência e controle do gasto público. O presente estudo tem por objetivo identificar os benefícios e problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos no Estado do Rio Grande do Sul, baseando-se nos requisitos impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Esta pesquisa classifica-se em: qualitativa, exploratória, descritiva, com estudo de caso. Utiliza-se das entrevistas semiestruturadas para a coleta de dados e análise de conteúdo para a análise dos mesmos. Os resultados do trabalho indicam que o SIC começou a ser visto como uma ferramenta necessária e importante para o Setor Público. As principais conclusões foram: o SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas, dentre os principais: falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos. A pesquisa contribui tanto para a prática contábil e gerencial quanto para a administração pública, mostrando que uma ferramenta gerencial de custos tem se tornado cada vez mais importante na rotina dos servidores públicos.

**Palavras-chave:** Custos no Setor Público. Sistema de Informação de Custos. NBCASP.

**ÁREA TEMÁTICA:** CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E DO TERCEIRO SETOR

## 1 INTRODUÇÃO

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. A NBC T 16.11 estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011). O SICSP é obrigatório em todas as entidades estatais e deve ter um tratamento conceitual correto para conseguir atingir seus objetivos. Esta norma causa impacto sobre a Gestão Pública, tanto do ponto de vista legal quanto de sua utilidade, uma vez que ela ressalta o valor da informação de custos para fins gerenciais.

Há uma crescente tendência do setor público em investir nos princípios gerenciais da eficácia, economicidade e avaliação dos resultados, visto que o mercado exige maior rapidez, flexibilidade e qualidade nos serviços disponibilizados. A implantação de um sistema de informação impõe investimentos tanto na parte física e lógica, quanto na parte humana. As empresas deverão investir em equipamentos para suprir suas necessidades, em *softwares* para suportar as atividades realizadas e também no aprimoramento de seus profissionais (PEROTTONI *et al.*, 2001). O processo de implantação do SICSP deve ser gradual e sistemático, considerando-se os objetivos e os processos decisórios organizacionais.

Segundo a NBC T 16.11, a implantação do SICSP tem os seguintes objetivos: mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos e serviços; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos; apoiar a tomada de decisão; reduzir custos e melhorar a qualidade do gasto; dar suporte nas funções de planejamento e orçamento, fornecendo dados que permitam projeções mais aderentes à realidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011). Nota-se que a adoção deste sistema objetiva produzir informação útil ao processo decisório de natureza gerencial, promovendo qualidade em padrões de excelência na Gestão Pública. O Sistema de Informação de Custos no Setor Público é usado como ferramenta para melhoria dos resultados, dos processos e da análise de alternativas, dando transparência à gestão pública. Alguns benefícios esperados são: aperfeiçoamento da gestão estratégica e da tomada de decisão; redução e controle de custos; melhoria da gestão orçamentário-financeira; aprimoramento na maneira de avaliar os programas (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

A implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público não é fácil, pois há pouca oferta e disponibilidade de cursos e treinamentos para capacitar os servidores nas tarefas exigidas. Os problemas são encontrados principalmente nas questões políticas e na disponibilidade de pessoal capacitado de informações. Diante do exposto, a questão que motiva esse estudo é: *Quais são os benefícios e os problemas da implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul?*

O objetivo da pesquisa é identificar os benefícios e os problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul. Derivados do objetivo geral, os objetivos específicos são: i) identificar os requisitos impostos pela NBCT 16.11 para um Sistema de Informação de Custos do Setor Público; ii) apresentar os benefícios esperados e atingidos no Estado do Rio Grande do Sul; e iii) apresentar os problemas enfrentados na implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul.

A relevância deste estudo pode ser justificada nos benefícios encontrados na implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul. É um tema atual de muita importância em que os profissionais devem mostrar-se interessados em buscar esta ferramenta para aprimorar o controle e a qualidade de suas informações. Para Nunes (1998), os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações, e os sistemas de custos desempenham um papel fundamental

nas tomadas de decisões e nas avaliações de desempenho das entidades. Desta forma, com a implantação do sistema de custos, o setor público obterá padrões de análises, orientando os gestores públicos sobre a necessidade de ações de melhoria ou, até mesmo, uma reestruturação de processos. O exposto ressalta a importância do tema proposto e a necessidade da realização de mais estudos nesta área, visto que não há muitas publicações, no Brasil, sobre Contabilidade de Custos no Setor Público.

O artigo está organizado da seguinte forma: além desta introdução, na seção 2, são apresentados os principais conceitos organizacionais e legais do Sistema de Informação de Custos no Setor Público para o desenvolvimento do estudo; na seção 3, apresentam-se os procedimentos metodológicos; já na seção 4, os resultados são demonstrados e analisados; por fim, na seção 5, são ponderadas as considerações finais sobre o trabalho.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, são abordados os fundamentos teóricos que embasam o presente estudo, os fundamentos que sustentam a implantação, bem como a contextualização dos Sistemas de Informação de Custos no Setor Público.

### **2.1 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira na revolução industrial, com o objetivo inicial de avaliar os estoques de produtos acabados e apurar o resultado do exercício. Sua evolução decorreu com o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, fazendo com que a informação de custos fosse aproveitada para fins de gerência nas empresas (MARTINS, 2010). Segundo Pereira e Silva (2003), a importância de se utilizar a Contabilidade de Custos para o direcionamento da entidade está no controle e no planejamento dos seus custos, garantindo, assim, um retorno mais próximo do esperado e, também, possibilitando o estudo de modo a se alcançar, de forma mais fácil, os objetivos pretendidos pela administração, tanto no setor privado quanto no público.

A Contabilidade Pública estuda e controla a organização e execução das entradas e saídas dos recursos governamentais que afetam o patrimônio público de uma entidade governamental. Para que haja um melhor controle da ação pública, com enfoque nos resultados, é importante que a administração pública possua um sistema de contabilização de custos que analise a eficiência da utilização dos recursos governamentais, disponibilizados aos gestores para a execução de seus programas de governo (CURI *et al.*, 2012). E, nas visões de Mauss e Souza (2008, p. 1), “a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas”. Entende-se então que, o uso da Contabilidade de Custos no Setor Público torna-se um instrumento de controle gerencial, que ampara a tomada de decisões e facilita a transparência do serviço público.

O estudo de Monteiro, Ribeiro e Ferreira (2006) tratou da importância da utilização dos Sistemas de Custos no Setor Público como uma ferramenta de controle, propiciando um crescimento da oferta de serviços coletivos e, conseqüentemente, um aumento do número de atendimentos ou redução de custos, incrementando, dessa forma, a inclusão social, seja por meio dos investimentos públicos ou pela via direta dos serviços prestados.

Já no estudo de Machado (2002), os objetivos do Sistema de Custos no Setor Público são prover informações que permitam avaliar a eficiência do uso dos recursos, a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas e a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade. A questão central do modelo de decisão na entidade governamental é identificar os problemas a serem enfrentados e construir os programas para resolvê-los.

Segundo Fernandes (2011), a criação do Sistema de Custos é a integração dos sistemas brasileiros de gestão pública. Há o desafio de interligar a Contabilidade Pública da União com os processos gerenciais das entidades do setor público, em prol de uma resposta mais efetiva dos problemas da sociedade por uma melhor qualidade nos gastos públicos. É desejável a promoção do uso da informação de custos no setor público, tanto como incentivo quanto como elemento colaborativo ao processo de desenvolvimento das entidades brasileiras que visam, em seus padrões de qualidade de gestão, a uma excelência.

## 2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP)

Os Sistemas de Informação, segundo Machado (2002), têm como principal característica a integração entre diversos elementos que o compõem e a interação com os outros sistemas da organização empresarial, apoiando-se na Teoria dos Sistemas. O Sistema de Informação de Custos (SIC) é um sistema de apoio gerencial, podendo ser utilizado tanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle, quanto pelos órgãos executores das políticas públicas. Esse sistema utiliza, como base, dados dos sistemas estruturantes de governo para a geração de informações, principalmente os capturados pelos sistemas de informação contábeis e financeiros.

Sistema de custo não é mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais. Os sistemas de custos não possuem caráter transacional e sim gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 796).

O Sistema de Informação de Custos aperfeiçoará os benefícios propiciados à sociedade; os gestores da administração pública precisam gerir com eficácia e eficiência os recursos adquiridos e consumidos no cumprimento de suas atribuições. O objetivo do Sistema de Informação de Custos é fornecer informações para auxiliar as decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público (MONTEIRO; RIBEIRO; FERREIRA, 2011).

No setor público, a informação de custos é uma ferramenta utilizada para alcançar e melhorar os resultados, os processos e a análise de alternativas, possibilitando uma transparência na gestão pública, principalmente no que diz respeito à qualidade do gasto público. De acordo com art. 50, § 3.º da Lei da Responsabilidade Fiscal, a administração pública manterá um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Esta lei determina que a contabilidade de custos seja um instrumento de informação para a gestão pública (BRASIL, 2000).

O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011). Esse sistema é obrigatório para todas as entidades governamentais e, no que se refere ao seu processo de implantação, a NBC T 6.11 ressalta:

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Segundo a NBC T 16.11, o SICSP possui três elementos de apoio: Sistema de Acumulação é a forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos, relacionando-se com o fluxo fixo e real da produção; Sistema de Custeio é o modelo de mensuração em que serão custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com cada unidade de medida, dependendo das diferentes necessidades dos tomadores de decisão; Método de Custeio é a apropriação de custos e está associado ao

processo de associação do custo ao objeto que foi custeado (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

O Sistema de Informação de Custos, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2011), deve ter como característica a capacidade de identificar, medir e relatar os serviços prestados pelo Estado, traduzindo-os em relevantes informações que possam auxiliar na tomada de decisão. Dessa forma, a fim de alinhar as informações de custos às normas internacionais da contabilidade na geração de informação de custos, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade, em especial o da competência; quando algum registro for efetuado de outra maneira, deve-se realizar os ajustes necessários (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

A norma de regência do SICSP – NBC T 16.11 determina que as informações de custos geradas possuam os seguintes atributos:

- (a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) utilidade – deve ser útil à gestão, tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e não meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

O Sistema de Informação de Custos deve ter a capacidade, então, de capturar informações dos demais sistemas de informação das entidades do setor público para proporcionar uma maior agilidade no fluxo das informações. O SICSP deve estar integrado com o processo de orçamento e planejamento, conforme a NCB T 16.11, utilizando uma mesma base conceitual quando se referirem aos mesmos objetos de custos, proporcionando, desta maneira, um controle entre o orçado e o executado. A informação de custos deve ser utilizada como um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros; por isso, o processo de mensurar e evidenciar custos deve ser feito de forma sistemática, para alcançar um nível satisfatório de integração entre planejamento, orçamento e execução (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

A verificação, análise e avaliação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, seja qual for o nível da sua estrutura organizacional referente às informações. Já a responsabilidade pela fidedignidade das

informações originadas de outros sistemas é do gestor da corporação onde a informação é gerada (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa, no que se refere à abordagem do problema, tem caráter qualitativo, em que o fenômeno estudado será interpretado e compreendido, destacando-se as características encontradas. Esta metodologia fornece uma análise mais detalhada sobre investigações, hábitos, tendências de comportamento, atitudes, entre outras (MARCONI; LAKATOS, 2008). Portanto, esta abordagem servirá de base para identificar os benefícios e os problemas encontrados na implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul.

Em relação aos objetivos delineados para o estudo, a pesquisa é enquadrada enquanto exploratória e descritiva. Gil (1999) destaca que a pesquisa exploratória proporciona uma visão geral acerca de determinado fato. A implantação de um Sistema de Informação de Custos no Setor Público é um assunto novo, haja vista as recentes mudanças legais, e a presente pesquisa busca conhecer melhor o assunto, incorporando as características inéditas ou procurando novas dimensões até então não estudadas (RAUPP; BEUREN, 2013). Já a pesquisa descritiva, segundo Gil (1999), tem como principal objetivo descrever características de determinada população, utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados. O tipo de pesquisa utilizado é o estudo de caso, que permite um maior conhecimento a respeito do assunto analisado: a implantação do SICSP no Estado do Rio Grande do Sul.

Na coleta de dados, é realizada uma pesquisa de campo, utilizando-se a entrevista semiestruturada para a coleta de dados que, segundo Triviños (1987), é a técnica que se inicia por questionamentos básicos, apoiados em hipóteses e teorias, relevantes para a pesquisa, onde, depois, adicionam-se outras perguntas que surgem no transcorrer da entrevista. As entrevistas foram aplicadas com dois profissionais que atuam diretamente com o Sistema de Informação de Custos no Estado do Rio Grande do Sul. No Quadro 01, é demonstrado o roteiro de entrevista utilizado no estudo.

Quadro 01 – Roteiro de Entrevista

1- Quais foram os investimentos de recursos (financeiro, tecnológico, pessoal) para implantar o Sistema de Informação de Custos?
2- Quais foram as etapas de implantação do Sistema de Informação de Custos? (Ref: NBC T 16.11, item 21).
3- Como os custos são apropriados/alocados aos serviços? (Ref: NBC T 16.11, itens 15 - 17).
4- O Sistema de Informação de Custos possui integração com os demais sistemas de informação da entidade? Quais? (Ref: NBC T 16.11, itens 19 e 20).
5- Quais são as fontes de informação do Sistema de Informação de Custos? (Ref: NBC T 16.11, itens 22-24).
6- Para Monteiro, Ribeiro e Ferreira (2011), o objetivo do Sistema de Informação de Custos é fornecer informações para auxiliar as decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público, possibilitando uma transparência na gestão. Como isso, está concebido e operacionalizado no Sistema de Informação de Custos da entidade?
7- Como as informações geradas pelo Sistema de Informação de Custos são divulgadas para a sociedade? (Ref: NBC T 16.11, item 13).
8- Quais foram os problemas encontrados na implantação do Sistema de Informação de Custos?
9- Quais foram os principais benefícios proporcionados pelo Sistema de Informação de Custos?
10- Qual a sua conclusão a respeito do Sistema de Informação de Custos?

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Na análise de dados, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo que, conforme Gil (1999), tem como objetivo organizar, de forma sistemática, os dados, possibilitando o fornecimento de respostas ao problema de investigação. Desse jeito, após extrair os dados das

entrevistas, é feita uma análise interpretando-os e relacionando-os com a base conceitual do estudo.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

Nessa seção, serão apresentados os dados obtidos após as realizações das entrevistas e análise dos resultados, tendo em vista: (a) a implantação do sistema de informação de custos e (b) os benefícios e problemas na implantação do sistema de informação de custos.

##### 4.1 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Um Sistema de Informação de Custos exige um investimento inicial para sua implantação, tanto nas empresas privadas, quanto nas entidades públicas. Segundo Perottoni *et al.* (2001), a implantação desse sistema exige investimentos físicos, lógicos e humanos, já que a empresa deverá buscar novos equipamentos para suportar as necessidades, *softwares* para suprir as atividades realizadas pelo sistema e, também, aprimorar seus profissionais. No Sistema de Informação de Custos do Rio Grande do Sul (Custos/RS), os investimentos foram, inicialmente, em *softwares* por meio da PROCERGS, desenvolvidos para suportar o sistema de informação de custos a ser implantado. Além disso, gastaram com o desenvolvimento de projetos com recursos humanos pela própria CAGE (Contadoria e Auditoria-Geral do Estado), e um valor mínimo de consultoria foi gasto para orientar o melhor caminho a ser adotado para desenvolver este sistema (ENTREVISTADO A). O Entrevistado B afirma que houve um financiamento e, com este recurso, contrataram consultores para elaborar um projeto básico para a implantação do sistema no Estado. Utilizaram, também, funcionários próprios para a elaboração dos projetos, e a PROCERGS executou o sistema propriamente dito, o *software*.

De acordo com o Entrevistado A, houve também treinamentos dos servidores em que, primeiramente, eram explicadas as concepções gerais, como o entendimento dos principais conceitos de custos e da ferramenta Data Warehouse – que é onde as informações são disponibilizadas – para, depois, se fazer o treinamento do uso desta informação e desses dados de forma útil para a tomada de decisões.

O Sistema de Informação de Custos abrange toda a administração estadual e precisa ter pessoas capazes de, primeiro, entender o que é custos, entender os conceitos sobre os quais foram carregados os dados, entender e conhecer a ferramenta para manipular estes dados e, depois, adquirir expertise e inteligência para concatenar os dados com a ferramenta e tirar dali informações úteis (ENTREVISTADO A).

A implantação de um Sistema de Informação de Custos deve ser feita de forma gradual, ainda mais quando se trata de uma estrutura grandiosa como o Estado. O projeto de implantação do SICSP teve início em 2001, pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, e somente em 2011, na Secretaria da Educação, foi desenvolvido e implantado o sistema informatizado de custos (BORN; RIBEIRO, 2014). Segundo o Entrevistado B, o Estado do Rio Grande do Sul possui 64 órgãos e, destes, 14 já possuem o Sistema de Informação de Custos implantado e com suas informações disponibilizadas. É um sistema gradual que necessita de um tratamento especial, uma vez que se tratam de 64 órgãos autônomos, autarquias, fundações, cada qual com sua peculiaridade.

Os sistemas são implantados de forma escalar nos órgãos, já que estamos tratando de uma estrutura gigantesca que é o Estado. São projetos que têm anos de desenvolvimento. É um processo bastante técnico e que exige parcimônia (ENTREVISTADO A).

O Sistema de Informação de Custos, para ser implantado no Estado, é muito complexo; é como se fosse implantar o sistema em, mais ou menos, 64 empresas (secretarias, fundações, autarquias, etc.): cada uma com sua característica. Então, a implantação tem que ser por etapas (ENTREVISTADO B).



Já são 14 órgãos que contam com grupos setoriais de custos formalizados, treinados e com informações disponibilizadas pelo sistema Custos/RS, em meio gerencial, amigável, em formato Data Warehouse, o que permite a cada administrador construir inúmeros relatórios, concatenando as dimensões e as medidas disponíveis (BORN; RIBEIRO, 2014, p. 10).

Em comparação com a legislação, no item 21 da NBC T 16.11, fala-se que o processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual, levando-se em consideração os objetivos organizacionais pretendidos e os processos decisórios que usarão as informações de custos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

O Sistema de Informação de Custos, para conseguir uma implantação mais eficaz, foi dividido em três etapas: alocação do gasto direto nos centros de custos, compartilhamento de custos indiretos e cálculo dos custos de produtos e serviços. Atualmente, o Estado do Rio Grande do Sul encontra-se na primeira fase que visa à alocação dos gastos diretos aos centros de custos correspondentes de cada um dos 64 órgãos que compõem a administração estadual (ENTREVISTADO A). Sobre a primeira fase da implantação dos Custos/RS, alocação dos custos diretos nas estruturas organizacionais e funcionais programáticas, o Entrevistado B explica: “O Estado trabalha com programas, com funções, com ações, com projetos, atividades, isso é uma estrutura. A outra estrutura é a própria organização: seções, setores, divisões, departamentos, secretarias. Vamos alocar custos nessa estrutura funcional e na estrutura programática”.

Segundo o projeto da CAGE (Contadoria e Auditoria-Geral do Estado), os custos só serão apropriados aos serviços na terceira fase, e esta ainda não possui data para acontecer. No entanto, não será um processo tão complexo, visto que já se tem, na primeira fase, o custo direto alocado ao centro de consumo e, a partir daí, a alocação deste custo ao serviço é um processo consideravelmente fácil (ENTREVISTADO A).

O que é fundamental, e isso ainda têm que ser desenvolvido no Estado, pelo menos de forma geral, como nós estamos implantando o sistema de custos, é primeiro identificar o que é um serviço, identificar o que é um produto e, segundo, medir isto, e ainda medir de forma periódica, o gestor deve medir esse custo de forma mensal. Além disso, ele deve registrar isso em um sistema formal indelével, todas as informações que vão para o sistema de custos permanecem ali para sempre (ENTREVISTADO A).

O Estado precisa aprimorar alguns pontos essenciais, como: identificar o que é serviço e/ou produto, mensurá-lo mensalmente e registrá-lo em um sistema formal permanente. Dessa forma, o administrador irá tomar a decisão baseando-se naquela informação disponibilizada no sistema e poderá demonstrar, quando questionado, com base em que foi feita sua decisão.

## 4.2 BENEFÍCIOS E PROBLEMAS NA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

O Custos/RS é um Sistema de Informação que funciona por integração de sistemas corporativos; sozinho, ele não representa nada. Porém, este sistema proporciona benefícios imediatos para a administração. O Entrevistado A afirma que, “quando o órgão precisa atualizar a estrutura hierárquica do centro de custos, normalmente descobre que a legislação está atrasada, a estrutura prática não bate com a legislação e precisa enfrentar este problema”. Ou seja, o Custos/RS exige o ajuste dessa estrutura de centro de custos e, dessa forma, os órgãos obrigam-se a resolver seus problemas de administração relacionados com a estrutura funcional de seu organograma.

Outra vantagem direta do Sistema de Informação de Custos é organizar o Sistema de Administração de Materiais (SAM), por exemplo, e proporcionar a identificação de quem está efetivamente consumindo, a partir das entradas acionadas de todas as aquisições e saídas lançadas quando atendidas as requisições de consumo. Conforme o Entrevistado A, “o

Custos/RS tem vínculos com os sistemas, então, quando uma pessoa requisita um material para o almoxarife, essa pessoa é vinculada ao centro de custos e esse almoxarife pode remeter o material para determinado centro de custos onde esteja cadastrado o almoxarife”.

Em relação ao Sistema de Integração Estado-Fornecedor (IEF), que capta as contas de água e energia elétrica, que estão vinculadas ao centro de custos e possuem um responsável, possibilitando, dessa forma, um relatório demonstrando o quanto foi consumido por aquela pessoa. Essas informações, em tempo real, permitem que os responsáveis tenham acesso ao que consumiram ao longo do período, melhorando a gestão dessas contas (ENTREVISTADO A).

No Sistema de Recursos Humanos do Estado (RHE) o Custos/RS possibilita uma adequação da vida organizacional do servidor público, uma vez que requer a existência de uma estrutura hierárquica do centro de custos que necessita de atualização constante nos cadastros de funcionários de recursos humanos, para que não haja informações incorretas no Sistema de Informação. “Antes dessa exigência não havia atualização de cadastro, era só um endereço formal; então, o Custos/RS organiza a vida funcional do servidor” (Entrevistado A).

Pode-se perceber que os benefícios proporcionados pelo Custos/RS corroboram o que Laudon e Laudon (2007, p. 9) definem como sistema de informação: “um conjunto de componentes interrelacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização”. Para Monteiro, Ribeiro e Ferreira (2011), o Sistema de Informação de Custos possibilita a geração e utilização das informações de custos como uma ponte de comunicação entre o Estado e o cidadão, para melhor gerir e qualificar os gastos.

O grande diferencial do Sistema de Informação de Custos, segundo o Entrevistado A, é: “os gestores poderão medir a eficiência desses custos sem a necessidade de demitir pessoas, não precisa deixar de consumir, que é redução de custos. O Estado não vai diminuir o consumo, ele vai mudar a quantidade de serviço prestado, esse é o ponto”. Ou seja, o Estado produzirá mais com o mesmo consumo; ocorrerá a troca de custo; o consumo, que antes era do produto A, passará para o produto B, que até então não existia.

Pode-se notar que o Sistema de Informação de Custos do Rio Grande do Sul proporciona informações úteis ao gestor para a sua tomada de decisão, proporcionando melhor excelência na Gestão Pública. Este sistema é utilizado como ferramenta de aperfeiçoamento de resultados e processos, garantindo transparência, aprimoramento da gestão estratégica e da tomada de decisão, controle de custos e melhoria na avaliação das atividades (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Para o Entrevistado B, um grande benefício do Sistema de Informação de Custos é a sistematização gerada pelos sistemas corporativos interligados ao Custos/RS. Os gestores têm acesso imediato aos dados o ano todo. As informações são disponibilizadas automaticamente por meio eletrônico; não há entrada manual. A praticidade para acessar o sistema faz com que o gestor tenha uma gama de informações e, a partir delas, faça o relatório que quiser, podendo visualizar o consumo detalhado de cada unidade orçamentária. Há uma base técnica para analisar o que está sendo consumido; se o custo estiver alto, o gestor poderá analisar onde este consumo demasiado acontece e qual o motivo e, desta forma, planejar uma melhoria deste custo para o próximo mês. No entanto, o Entrevistado B expõe: “ainda não chegamos ao ponto de enxergar bem a informação, de utilizar a informação de forma sistemática e acompanhar os relatórios. Tem bastante o que caminhar, mas acredito que isso vá pra frente e que não se consiga mais gerir um Estado sem ter um sistema que dê conta de seus custos”.

É de se observar, na Instrução Normativa CAGE, n.º 01/14, em seu artigo 2.º, que os processos de tomadas de contas de gestão dos órgãos públicos, a partir do exercício seguinte ao da implantação do sistema Custos/RS, deverão ser instruídos com relatórios indicando os

resultados obtidos quanto à economia de recursos e/ou aumento de produtividade, elaborados sob a orientação e supervisão da CAGE (RIO GRANDE DO SUL, 2014). Ou seja, os gestores estão sendo obrigados a publicar o relatório anual das contas de cada secretaria (dados de custos), juntamente com os processos de tomada de contas. Essa normativa está exigindo que os gestores utilizem os dados e os relatórios do Custos/RS para demonstrar e explicar os custos de seus respectivos órgãos. Aos poucos, o Sistema de Informação de Custos será empregado sistematicamente pelos Estados, e sua utilização poderá se tornar tão necessária quanto a execução orçamentária.

O objetivo do Sistema de Informação de Custos, segundo Monteiro, Ribeiro e Ferreira (2011), é fornecer informações para auxiliar nas decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público, oferecendo uma transparência na gestão. Em comparação com esta afirmação, o Entrevistado A justifica que o Custos/RS visa medir a eficiência da Gestão Pública, demonstrando se o que foi consumido pelo patrimônio contribuiu de forma adequada para se atingir os objetivos públicos.

No que se refere à transparência, o Custos/RS possui dois módulos informatizados, o módulo central que recebe e processa informações e o módulo Data Warehouse (DW) que é onde disponibiliza essa informação já trabalhada para o gestor. O módulo DW é um grande banco de dados, altamente manipulável, mas indelével, então, o gestor pode enxergar o órgão todo, não há o que esconder. O gestor tem uma ferramenta fantástica, eu posso dizer isso com tranquilidade, porque todas as pessoas que vêm nós apresentarmos essa ferramenta ficam impressionadas com ela. Então, do ponto de vista do consumo, o Sistema de Informação de Custos é um instrumento total de transparência. (ENTREVISTADO A).

O mais importante, para o Entrevistado B, é a gestão mais efetiva, a qualidade do gasto dos recursos e a transparência proporcionados pelo Sistema de Informação de Custos. Agora o gestor tem os dados disponibilizados em tempo real. Ele sabe o custo de cada produto e/ou serviço; o planejamento do próximo orçamento, por exemplo, será baseado em dados reais e não por percentuais. Além de saber dos custos, um bom gestor deve analisar essas informações e agir sobre aqueles dados, comparando seus custos atuais e antigos e planejar constantemente a melhoria do gasto público.

Fernandes (2011) afirma que o uso da informação de custos no setor público é viável, mas principalmente desejável e deve ser incentivado como forma de elemento colaborativo ao processo de desenvolvimento das organizações brasileiras que têm como objetivo a busca da excelência em seus padrões de qualidade da gestão.

O Sistema de Informação de Custos evidencia demais as informações do setor público; esse é um grande inimigo do sistema. Os gestores precisam entender essas evidências, saber usar as informações e os relatórios proporcionados pelo Custos/RS para conseguir gerir com mais eficiência e transparência. Se o Brasil seguir essa linha de transparência e de busca pela gestão eficaz, o Custos/RS vai para a *internet*, vai ser divulgado para a sociedade. No entanto, esse horizonte de visibilidade não é para agora; isso dependerá do amadurecimento da estrutura administrativa do Estado (ENTREVISTADO A).

Segundo a NBC T 16.11, item 13, a entidade deve evidenciar ou apresentar, em notas explicativas, os objetos de custos definidos previamente (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011). O Entrevistado A ressalta a importância da criação desta norma, visto que alimentou tanto os profissionais quanto os órgãos públicos, pela busca da eficiência, e irá contribuir muito para o Sistema de Informação de Custos. Porém, discriminar todos os objetos de custos em notas explicativas, em uma organização grandiosa como o Estado, não seria viável; iriam faltar livros para isso. O volume de dados é muito grande para se detalhar. O Entrevistado A explica:

Eu imagino que o Custos/RS passe a ser evidenciado, conforme for se desenvolvendo, da seguinte forma: vai para a internet o custo do centro de custos e,

se houver, e provavelmente nós caminharemos para isso, sistemas que identifiquem produtos e serviços e meçam a quantidade produzida desses produtos e serviços, eles vão, também, ser apresentados na internet, indicando qual é o produto e serviço que foi produzido e quanto ele custou em determinado período de tempo ou quanto aquele serviço custa por unidade.

“O Estado tem o portal de transparência; então, temos uma ideia de colocarmos as informações do Custos/RS ali; pode ser que o governo o faça. As informações podem ser divulgadas para a sociedade, mas ainda não tomamos essa decisão” (ENTREVISTADO B).

Um dos principais desafios enfrentados pelo Estado para implantar o Sistema de Informação de Custos é a falta de conhecimento a respeito de Custos, visto que é um assunto bastante novo no setor público. Há uma grande dificuldade de entender que o Custos/RS é um sistema de consumo que não se comunica com o sistema orçamentário, que são assuntos distintos. Para o Entrevistado A, é necessário “romper essa barreira e criar um espaço na administração para observar os custos, não só por parte dos gestores, mas por parte dos órgãos de controle; é um desafio que não se resolve no curto prazo”.

Segundo Nunes (1998, p. 5), “o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para o atingimento de uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”. O exposto comprova a importância de ampliar os estudos sobre custos no setor público, conscientizar os gestores dos benefícios que os dados disponibilizados no SIC podem proporcionar aos custos dos produtos e/ou serviços e à sua gestão pública.

A cultura no Estado brasileiro é de controlar o orçamento, a execução orçamentária e não o controle do custo dos produtos e/ou serviços. Os gestores estão acostumados a trabalhar com limites. Se o orçamento não ultrapassou o limite, está bem: não há interesse de saber se o consumo poderia diminuir ou se o gasto realmente está sendo eficaz. O problema do Custos/RS, para o Entrevistado B, é começar um sistema que ninguém conhece, que não existe. Custos no setor público é um assunto novo. Os gestores não conhecem essa ferramenta, não conhecem seus benefícios e não sentem falta deste tipo de sistema.

Para Borges, Mario e Carneiro (2011), o Sistema de Informação de Custos necessita de incentivos – formais e informais – para realmente se desenvolver. Os administradores do SIC percebem que uma mudança cultural nos servidores é essencial para que o sistema seja incorporado efetivamente à gestão pública brasileira. Há uma carência notória da visão dos gestores perante os benefícios que este sistema pode proporcionar ao setor público.

A implantação do Sistema de Informação de Custos no Rio Grande do Sul encontrou diversos problemas. Uma dificuldade foi na escolha da diretriz a ser seguida para o desenvolvimento conceitual do Custos/RS, visto que este processo iniciou-se antes do surgimento oficial da NBC T 16.11. Como o assunto é novo no Estado, a decisão de qual o caminho correto a seguir não é simples, e essa análise demorou bastante tempo para ser decidida, mas, felizmente, a diretriz adotada correspondeu ao da norma (ENTREVISTADO A).

Para o desenvolvimento dos sistemas, também foram encontradas certas barreiras no Estado, visto que o Sistema de Informação de Custos não é um curso forçado como a execução orçamentária, por meio da qual os técnicos determinam o modelo a ser adotado, e toda a administração é submetida a isso. O Custos/RS, por sua vez, é um sistema associado, o que traz uma desvantagem enorme. Para o Entrevistado A, ele nem poderia ser exigido, já que precisa estar associado aos sistemas operacionais de apoio à gestão e, a partir deles, obter informações. Para o Estado, desenvolver um sistema que consiga, em um primeiro momento, estabelecer as informações que irá precisar e, depois, interligá-lo com os demais sistemas, é um grande desafio, já que os sistemas corporativos existentes não foram concebidos para

fornecer informações de custos e, sim, para suas respectivas finalidades. O Entrevistado B completa:

O pessoal vem da faculdade, pensa em custos com aquela visão de indústria que já tem uma visão há mais de um século, já estão bastante desenvolvidos, sabem mais o que fazer. Voltam-se para o setor público e querem repetir aquilo que viram, querem calcular o custo disso, o custo daquilo, dos produtos específicos, porém, não têm condições, não têm base, não têm dados necessários porque os sistemas de finanças públicas eles não foram preparados para isso, eles não disponibilizam as informações necessárias. Os sistemas atuais dão um controle mais orçamentário e financeiro. Não são próprios para disponibilizarem informações que alimentem o sistema de custos.

Na integração dos sistemas, o Entrevistado A ressalta: “não existe integração que nasça perfeita, são problemas de natureza operacional que requerem ajustes”. A partir do momento que são estabelecidos quais os dados que o Custos/RS pretende buscar do sistema corporativo X, a parte técnica de informática é acionada e começa a trabalhar para que essa interligação de informações seja feita. Não é um processo fácil; embora pareça mágica, a informática é feita por pessoas, e é impossível pensar em tudo; então, quando começam a fazer a integração, os problemas começam a surgir (ENTREVISTADO A).

Outro aspecto relevante é a diferença de estrutura dos diferentes órgãos do setor público brasileiro: cada qual com sua atividade, com seu produto e/ou serviço e, conseqüentemente, com seus sistemas de apoio e com seu nível de desenvolvimento. Quando se fala em Estado, apesar de parecer um monobloco, há de se lembrar que são 64 órgãos diferentes. A implantação do Custos/RS é feita de forma escalar nos órgãos, e ela é feita levando em consideração a informação de quais órgãos possuem melhores níveis de sistemas fontes, que saibam utilizar, da melhor forma possível, suas informações e que tenham funcionários que saibam fazer os ajustes necessários para implementar o Sistema de Informação de Custos (ENTREVISTADO A). Se o órgão não possui um bom desenvolvimento de sistemas de apoio, se o nível administrativo é baixo e suas informações não são alimentadas de forma tempestiva e correta, é preciso, primeiramente, aprimorar seus sistemas de base para, posteriormente, estar preparado para implantar o Custos/RS.

Um Sistema de Informação de Custos no Setor Público funciona por integração de sistemas já existente; é um modelo que apenas utiliza as informações extraídas dos sistemas básicos. Para Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), esse sistema é extremamente amplo e complexo, visto que engloba todos os setores da administração pública. Dessa forma, compete a cada órgão aprofundar a alimentação de informações nos sistemas de apoio, aprimorando a qualidade dos dados gerados.

No treinamento de funcionários, encontram-se problemas, uma vez que todos os órgãos, em princípio, lidam com a falta de servidores. Os funcionários que são designados aos treinamentos de Custos/RS são pessoas dedicadas, servidores em que o Estado confia, entretanto, eles têm outras diversas tarefas para fazer, ou seja, vão para as palestras com vários problemas pendentes, não ganham nada para estar ali, apenas mais um problema para resolver (ENTREVISTADO A). Apesar de ser uma ferramenta incrível, o Custos/RS precisa ser divulgado e incentivado pelos órgãos perante seus funcionários. Eles precisam entender a oportunidade que estão tendo, a gama de benefícios que este instrumento pode proporcionar à gestão pública. A tendência é manter funcionários do grupo setorial de custos mais dedicados a essa área do que às demais atividades, na medida em que os Estados perceberem a grande utilidade do Sistema de Informação de Custos para a gerência estadual.

Segundo Laudon e Laudon (2007), o sucesso de um sistema de informação é resultado direto de usuários qualificados e treinados, ou seja, a utilidade de um sistema de informação está diretamente relacionada com a capacidade dos funcionários na geração e no uso das

informações proporcionadas pelo sistema. Um sistema de informação torna-se inútil quando inexistem pessoas gabaritadas para desenvolvê-lo, mantê-lo e usá-lo. O Quadro 02, a seguir, sistematiza o conjunto de resultados encontrados no presente estudo.

Quadro 02 – Resultados Encontrados

Implantação do Sistema de Informação de Custos	Investimentos para implantar o Custos/RS: consultoria, <i>softwares</i> , projetos com recursos humanos e treinamentos dos servidores;
	Implantação gradual e escalar, vista a complexidade do sistema e da diversidade dos órgãos públicos.
	O projeto iniciou-se em 2001, pela CAGE, e somente em 2011 começou a ser implantado no Rio Grande do Sul; dos 64 órgãos, 14 já possuem o Sistema de Informação de Custos.
	O Custos/RS foi dividido em 3 etapas, para implantação mais eficaz: alocação do gasto direto nos centros de custos, compartilhamento de custos indiretos e cálculo dos custos de produtos e serviços. O Rio Grande do Sul encontra-se na primeira etapa.
Benefícios na Implantação do Sistema de Informação de Custos	Aponta atrasos na legislação e na estrutura prática dos órgãos quando é feita a atualização da estrutura hierárquica: organiza a estrutura funcional do organograma da entidade.
	Organiza a vida dos servidores públicos mediante a estrutura hierárquica do centro de custos que exige atualização constante dos cadastros de funcionários.
	Identifica quem efetivamente está consumindo e o quanto é este custo, proporcionando uma visão detalhada dos custos por período e, conseqüentemente, uma melhor gestão dos gastos públicos.
	Possibilita medir a eficiência dos custos: produzir mais com o mesmo custo.
	Acesso imediato aos dados durante o ano todo: há uma base técnica de fácil acesso para o gestor consultar e analisar o que está sendo consumido.
	Instrumento total de transparência.
	Possibilita uma gestão mais efetiva e uma maior qualidade dos gastos dos recursos públicos.
Problemas na Implantação do Sistema de Informação de Custos	Evidencia demais as informações do setor público.
	Falta de conhecimento a respeito de custos em virtude da novidade do assunto no setor público.
	A cultura no Estado é de controlar o orçamento e não o controle do custo dos produtos e/ou serviços. Os gestores não conhecem a ferramenta de custos, não sabem dos seus benefícios e não sentem falta desse tipo de sistema.
	Dificuldade na escolha da diretriz a ser adotada para desenvolver o Custos/RS, já que o projeto no Rio Grande do Sul iniciou-se antes do surgimento da NBC T 16.11.
	Problemas no desenvolvimento e integração dos sistemas, uma vez que os sistemas já existentes não foram concebidos para fornecer informações de custos.
	Diversidade das estruturas dos órgãos do setor público, cada qual com sua atividade, com seu produto e/ou serviço, com seus sistemas corporativos e com o seu nível de desenvolvimento.
	Falta de servidores nos órgãos públicos. Os funcionários designados aos treinamentos de Custos/RS não têm dedicação exclusiva e não ganham nada para estar ali. Não há incentivo.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou apresentar os benefícios e os problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos no Estado do Rio Grande do Sul, os quais se encontram na análise dos dados, seção 4.3 deste artigo. Para isso, foram identificados, também, os requisitos impostos pela NBC T 16.11 na implantação deste sistema no setor público, exposto em todo o artigo, mas principalmente na seção 2.3 do referencial teórico. Com a finalidade de demonstrar os resultados, foi feito um estudo de caso, utilizando-se entrevistas semiestruturadas para a coleta de dados.

Este estudo evidencia em suas contribuições que o Sistema de Informação de Custos começou a ser visto como uma ferramenta necessária e importante nas entidades públicas a partir do momento em que se iniciou a implantação efetiva nos órgãos públicos em 2011. Esta notoriedade e explanação do tema aqui trazidos podem ser vistos como marcos históricos para

o setor público, uma vez que é colocada em voga a cultura do Estado brasileiro voltada para o controle orçamentário, e agora, para o controle de custos. Ainda, enquanto contribuição do presente artigo, verifica-se a apresentação e análise de um caso de referência no cenário nacional da implantação de um sistema de informação de custos sob a égide da nova regulamentação deste assunto no âmbito do setor público (NBC T 16.11).

Enquanto limitações do presente estudo verificou-se a dificuldade de encontrar estudos sobre Sistema de Informação de Custos no setor público, tendo em vista que é um assunto considerado ainda novo na prática de muitos órgãos públicos. Além disso, também se verificou a falta de profissionais diretamente ligados ao processo de desenvolvimento do projeto de implantação deste sistema no Rio Grande do Sul para fornecer as informações necessárias para a elaboração desta pesquisa. Como sugestão de futuros estudos coloca-se a possibilidade de pesquisas que abordem os benefícios proporcionados aos gestores que efetivamente utilizam as informações de custos como apoio à sua tomada de decisão.

## REFERÊNCIAS

- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil: Um Estudo de Caso**, Brasília/DF, 2004. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema\\_de\\_custos\\_bid.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2013.
- BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A Implementação do Sistema de Custos Proposto pelo Governo Federal: Uma Análise sob a Ótica Institucional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro/RJ. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ABC, 2011. Disponível em: <[http://www.congressodecustos.com.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3494](http://www.congressodecustos.com.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3494)>. Acesso em: 9 nov. 2014.
- BORN, J. S.; RIBEIRO, L. C. S. Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre/RS, n. 18, p. 10–12, fev. 2014.
- BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. 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: 25 out. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1366/11, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1366.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc)>. Acesso em: 25 set. 2013.
- CURI, M. A. *et al.* Mensuração e Alocação de Custos no Setor Público de Acordo com as Atribuições da Controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves/RS. **Anais eletrônicos...** Bento Gonçalves: ABC, 2012. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3770](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3770)>. Acesso em: 25 out. 2013.
- FERNANDES, J. C. C. O Uso da Informação de Custos na Busca pela Excelência da Gestão Pública. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., 2011, Brasília/DF. **Anais eletrônicos...** Brasília: CONSAD, 2011. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Painel\\_18\\_065\\_JCCF.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_065_JCCF.pdf)>. Acesso em: 21 abr. 2014.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. **Sistema de informação de custos na Administração Pública Federal: Uma Política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

LAUDON, K. C., LAUDON, J. P. **Sistemas de informações gerenciais**. 7. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. Brasília: ENAP, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro/RJ, v. 44, n. 4, p.796, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MONTEIRO, G. B.; RIBEIRO, J. C.; FERREIRA, J. O. L. Custos na Administração Pública: Abordagem de Inclusão Social. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte/MG. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: CBC, 2006. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1754/1754>>. Acesso em: 9 nov. 2014.

MONTEIRO, B. R. P. *et al.* **O Processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil**, Brasília/DF, 2011. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/PROCESSO\\_DE\\_IMPLANTACAO\\_DO\\_SIC.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2013.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no serviço público**. Brasília: ENAP, 1998.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. A Importância de Sistema de Custos para a Gestão para o Setor Público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Espírito Santo/ES. **Anais eletrônicos...** Espírito Santo: ABC, 2003. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=1709](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1709)>. Acesso em: 21 abr. 2014.

PEROTTONI, R. *et al.* **Sistemas de informações: Um Estudo Comparativo das Características Tradicionais às Atuais**. Porto Alegre/RS: ReAd (<http://read.adm.ufrgs.br>), PPGA/EA/UFRGS, v. 7. n. 3, 2001.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 76-97.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n.º 49.766, de 30 de outubro de 2012**. Institui o Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS. Disponível em: <[http://www.rpoconsultoria.com.br/novo/images/online/downloads\\_81506\\_DEC\\_49.766.pdf](http://www.rpoconsultoria.com.br/novo/images/online/downloads_81506_DEC_49.766.pdf)>. Acesso em: 9 nov. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. **Instrução normativa n.º 1, de 28 de março de 2014**. Estabelece as Etapas de Implantação do Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS, os Procedimentos a Serem Observados Pelos Gestores quanto à sua Utilização e às Informações Extraídas ou Relacionadas ao Sistema que Deverão Acompanhar os Processos de Tomada de Contas e dá Outras Providências. Disponível em: <<https://cagenews.sefaz.rs.gov.br/Boletim/ListBoletimEdicao?notId=8825&edId=373>>. Acesso em: 9 nov. 2014.

SANTOS, W. V. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica e Gestão de Sistema. In: CONGRESSO CONSAD, 4., 2011, Brasília/DF. **Anais eletrônicos...** Brasília: CONSAD, 2013. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Painel\\_18\\_063\\_WVS.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_063_WVS.pdf)>. Acesso em: 27 out. 2013.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: A Pesquisa Qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1987.