

CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR PÚBLICO: ESTUDO DE CASO DA FUNDACENTRO

Carlos Alberto de França

Mestrando em Administração pelo Centro Universitário Campo Limpo Paulista (UNIFACCAMP),
Campo Limpo Paulista, São Paulo - Brasil.

E-mail: carlosfranca.re@hotmail.com

RESUMO:

A Contabilidade Gerencial é um instrumento de avaliação de custos para melhorar o planejamento do orçamento e a alocação de recursos nas áreas prioritárias da organização, orientando gestores na tomada de decisão. Este artigo tem como objetivo, conhecer os custos da Fundacentro através dos dados do Portal de Custos do Governo Federal o qual evidencia as informações, cabendo ao gestor público analisar, avaliar e verificar os custos das organizações do governo federal.

Palavras-Chaves: Contabilidade Gerencial; Custos; Governo Federal.

ABSTRACT

Management Accounting is a cost evaluation tool to improve budget planning and resource allocation in the priority areas of the organization, guiding managers in decision making. The objective of this chapter is to know the costs of Fundacentro through data from the Federal Government's Cost Portal, which shows the information, and it is up to the public manager to analyze, evaluate and verify the costs of federal government organizations.

Keywords: Management Accounting; Costs; Federal Government.

1. INTRODUÇÃO

Neste artigo abordaremos a Contabilidade Gerencial, especificamente na área de custos no âmbito da Fundacentro, fundação pública vinculada ao Ministério do Trabalho, como base os dados do Portal de Custos do Governo Federal nos anos de 2015 e 2016.

A Contabilidade Gerencial se desenvolveu, a partir da expansão dos mercados e da percepção dos administradores de que a melhor forma de acompanhar a evolução dos resultados de suas organizações seria através da avaliação dos custos.

Segundo Tachizawa (2015) analisar o que se foi medido significa obter informações e conclusões importantes para apoiar a tomada de decisão necessária para revelar relações de causa e efeito que podem não ficar evidentes num processo.

A Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que se têm como fundamento a produção de informações gerenciais de uma organização, auxiliando as funções desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

No âmbito do Governo Federal, a contabilização dos custos foi implantada com mais ênfase, a partir do ano de 2011 pela Secretaria do Tesouro Nacional com a publicação da Portaria nº 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal.

O objetivo deste estudo é analisar a Contabilidade Gerencial na área de custos tendo como base o estudo de caso da Fundacentro, órgão vinculado ao Ministério do Trabalho que oferece diversos cursos na área de saúde e segurança do trabalho.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para conseguir explicar sobre o estudo de caso e a aplicação da Contabilidade Gerencial na Fundacentro, foram abordados alguns assuntos específicos sobre a Contabilidade de Custos do Governo Federal.

2.1 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial pode ser definida como um conjunto de técnicas e procedimentos contábeis, como a contabilidade financeira, a de custos e a análise das demonstrações contábeis, que, quando combinadas, fornecem informações valiosas para o processo de tomada de decisão nas organizações.

Segundo Pizzolato (2000, p. 195) a Contabilidade Gerencial, “produz informação útil para a administração, a qual exige informações para vários propósitos tais como: auxílio no planejamento; na medição e avaliação de performance; na fixação de preços de venda e na análise de ações alternativas.”

A contabilidade gerencial está trazendo o conhecimento e dando suporte necessário para que os gestores possam manter os controles interno e externos das organizações com o mínimo de falhas nos procedimentos. Padoveze (2010), afirma que a contabilidade gerencial é utilizada como grande e excelente ferramenta dos gestores para o processo decisório e nas tomadas de decisão.

A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às Tomadas de Decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de vendas, opção de compra ou de produção, etc (MARTINS, 2006)”.

No caso específico da União, a dimensão física pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias. Por sua vez, a dimensão monetária está relacionada à expressão econômico-financeira: reais, dólares, euros etc (BRASIL,2017)

Para que o empreendimento tenha sucesso, torna-se necessário estabelecer metas, regras, determinar objetivos a serem cumpridos, possibilitando, assim, sucesso e retorno financeiro (TACHIZAWA; FARIA, 2004).

2.2 Sistema de Custos do Governo Federal

A Contabilidade Pública tem como base a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal:

“Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum”.

Como podemos observar, a apuração dos custos na administração pública demanda de décadas atrás, o Decreto-Lei nº 200/1967 em seu Art. 79, dispõe “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, no artigo 50, parágrafo 3º, dispõe “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Diante disso, em 09 de março de 2011 a STN publicou a Portaria nº 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, visando contribuir com a política de governança pública, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Coordenação de Informação de Custos (COINC) da Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON), em consonância com as competências conferidas pelas Portarias STN nº 157 e 716 de 2011, apresenta o Portal de Custos do Governo Federal.

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC – é um Data Warehouse que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações e sua existência atende ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL,2017)

O Portal de Custos abrange os órgãos e entidades da administração direta e indireta, constantes nos orçamentos fiscal e da seguridade social do Orçamento Geral da União, desde que integrados ao SIAPE e ao SIORG, abrange os órgãos e entidades da administração direta e indireta, constantes nos orçamentos fiscal e da seguridade social do Orçamento Geral da União, desde que integrados ao SIAPE e ao SIORG. Em relação aos órgãos militares do Poder Executivo e dos demais órgãos pertencentes aos

Poderes Legislativo e Judiciário, a abrangência do Portal depende de integração de base de dados referente aos custos de pessoal e de sua estrutura organizacional (BRASIL,2017).

No Portal em análise adota-se o sistema de acumulação de custos por processo, em que os serviços públicos são realizados de forma contínua e os custos acumulados periodicamente nas unidades organizacionais (BRASIL,2017).

O sistema de custeio empregado é o histórico, expressando os custos reais incorridos no período e o custeio estimado, baseado em métodos quantitativos, a fim de permitir a aplicação da informação de custos para o planejamento (BRASIL,2017).

Além das aplicações do portal pelo gestor público, os demais usuários também podem aplicar a informação gerada em diferentes contextos. Os órgãos de contabilidade, controle interno e externo, por exemplo, podem facilmente verificar sinais de possíveis irregularidades na aplicação de procedimentos contábeis patrimoniais, bem como o correspondente reflexo na informação de custo. Por sua vez, os órgãos de planejamento podem fazer uso das informações de custo na concepção do orçamento público, ao considerar o consumo dos recursos efetuado conforme o fato gerador da despesa patrimonial. Enquanto que ao cidadão, também é disponibilizada mais uma importante ferramenta de acesso à informação, em um formato dinâmico e interativo, por meio de uma linguagem de custos acessível e transparente (BRASIL,2017).

Diante desses propósitos, o Portal de Custos do Governo Federal foi criado utilizando a ferramenta QlikView, que por meio de painéis, pretende, além de evidenciar as informações de custos das organizações, provocar sobretudo nos gestores a busca por respostas a diversas questões sobre cenários que precisam ser melhor verificados e avaliados acerca do consumo de recursos sob a sua gestão (BRASIL,2017).

3. METODOLOGIA

Para alcançar com êxito os objetivos propostos, bem como obter as informações necessárias para a realização do estudo de caso, baseando-se em métodos quantitativos, analisando as características do sistema de contabilidade gerencial adotado pela Fundacentro comparando-o com a literatura existente, a fim de identificar as diversas variáveis contextuais que relacionassem o estudo à teoria.

Para coletar os dados, utilizou-se uma fonte secundária. Segundo Richardson (2012), uma fonte secundária é aquela em que os dados não são coletados diretamente pelos autores e sim por algum meio intermediário.

Para atingir o objetivo da pesquisa, a coleta dos dados foi realizada no Portal de Custos do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, a fim de verificar os custos da Fundacentro.

4. ANÁLISE E RESULTADOS

Os resultados são apresentados analisando quatro variáveis dos custos da Fundacentro nos cenários do ano de 2015 e 2016: Custos controláveis (CC), Custos não controláveis (CNC), Custos atribuíveis a pessoal (CAP) e Custos de funcionamento (CF); utilizando como coleta de dados do Portal de Custos do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC.

4.1. Custos controláveis (CC):

São os itens de custo que podem ser controlados pelo gestor levando em consideração a sua influência sobre o consumo dos recursos. Integram essa natureza de custo os seguintes itens: pessoal ativo, encargos patronais, tecnologia da informação, água e esgoto, energia elétrica, telefonia, copa e cozinha, limpeza, vigilância, demais serviços prediais, apoio administrativo, serviços técnicos especializados, serviços de saúde, demais serviços de terceiros, diárias, passagens, material de consumo, transferências não obrigatórias, serviços da dívida pública, despesas de exercícios anteriores e demais custos controláveis, conforme critérios estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A Tabela 1 apresentam-se os resultados dos custos controláveis em 2015 que atingiram 73,44% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de pessoal ativo com 36,52%, no apoio administrativo com 12,45% e nos encargos patronais com 10,03%. No ano de 2016, como demonstrado na tabela 1 abaixo, os custos controláveis em 2016 atingiram 70,32% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de pessoal ativo com 35,55%, no apoio administrativo com 9,79% e nos encargos patronais com 8,44%.

Tabela1 - Custos controláveis (CC)				
	2015		2016	
ITEM DE CUSTO	CUSTO	% TOTAL	CUSTO	% TOTAL
	R\$ 59.972.114,84	73,44%	R\$ 58.405.688,50	70,32%
PESSOAL ATIVO	R\$ 29.826.997,34	36,52%	R\$ 29.523.996,46	35,55%
ENCARGOS PATRONAIS	R\$ 8.191.170,23	10,03%	R\$ 7.013.694,99	8,44%
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	R\$ 1.605.954,48	1,97%	R\$ 1.204.654,22	1,45%
ÁGUA E ESGOTO	R\$ 140.631,56	0,17%	R\$ 206.118,40	0,25%
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 606.700,27	0,74%	R\$ 650.479,85	0,78%
TELEFONIA	R\$ 283.742,03	0,35%	R\$ 262.716,74	0,32%
COPA E COZINHA	R\$ 1.484,24	0,00%	R\$ 2.170,11	0,00%
LIMPEZA	R\$ 1.468.891,37	1,80%	R\$ 1.666.329,35	2,01%
VIGILÂNCIA	R\$ 2.534.032,83	3,10%	R\$ 2.879.385,79	3,47%
DEMAIS SERVIÇOS PREDIAIS	R\$ 2.483.749,93	3,04%	R\$ 2.851.367,73	3,43%
APOIO ADMINISTRATIVO	R\$ 10.165.807,46	12,45%	R\$ 8.134.401,73	9,79%
SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS	R\$ 87.193,40	0,11%	R\$ 213.749,21	0,26%
SERVIÇOS DE SAÚDE	R\$ 600.003,08	0,73%	R\$ 620.421,34	0,75%
DEMAIS SERVIÇOS DE TERCEIROS	R\$ 1.015.262,56	1,24%	R\$ 1.378.508,75	1,66%
DIÁRIAS	R\$ 164.738,80	0,20%	R\$ 168.762,73	0,20%
PASSAGENS	R\$ 284.918,98	0,35%	R\$ 255.340,05	0,31%
MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 397.272,43	0,49%	R\$ 1.070.046,91	1,29%
DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	R\$ 113.563,85	0,14%	R\$ 303.544,14	0,37%

Fonte: Portal de Custos do Governo Federal

Elaborado pelo Autor

4.2. Custos não controláveis (CNC):

São os itens de custo consumidos independentemente da influência do gestor. Compostos pelos seguintes itens: pessoal inativo/pensionistas, depreciação /amortização/exaustão, transferências obrigatórias, benefícios previdenciários, despesas de exercícios anteriores e demais custos não controláveis.

A Tabela 2 apresentam-se os resultados dos custos não controláveis em 2015 que atingiram 26,56% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de pessoal inativo / pensionistas com 25,57%. No ano de 2016, como demonstrado na tabela 2 abaixo, os custos não controláveis em 2016 atingiram 29,68% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de pessoal inativo / pensionistas com 28,58%.

Tabela 2 - Custos não controláveis (CNC)				
	2015		2016	
ITEM DE CUSTO	CUSTO	% TOTAL	CUSTO	% TOTAL
	R\$ 21.693.634,82	26,56%	R\$ 24.650.564,46	29,68%
NC - PESSOAL INATIVO / PENSIONISTAS	R\$ 20.883.578,61	25,57%	R\$ 23.739.285,76	28,58%
NC - DEMAIS CUSTOS NÃO CONTROLÁVEIS	R\$ 537.861,55	0,66%	R\$ 534.735,70	0,64%
NC - DEPRECIÇÃO/AMORTIZAÇÃO/EXAUSTÃO	R\$ 268.994,70	0,33%	R\$ 201.299,54	0,24%
NC - DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	R\$ 3.199,96	0,00%	R\$ 175.243,46	0,21%

Fonte: Portal de Custos do Governo Federal
Elaborado pelo Autor

4.3. Custos atribuíveis a pessoal (CAP):

Entende-se como custos atribuíveis a pessoal a agregação dos itens de custo em que o consumo de recursos é influenciado pelos servidores das organizações. Isso significa dizer que há uma relação de representatividade entre o consumo de recursos e a força de trabalho, composta pelos servidores ativos em exercício na respectiva organização, incluindo os requisitados e desconsiderando os cedidos para outras instituições.

A Tabela 3 apresentam-se os resultados dos custos atribuíveis a pessoal em 2015 que atingiram 66,33% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de pessoal ativo com 36,52%, no apoio administrativo com 12,45% e nos encargos patronais com 10,03%. No ano de 2016, como demonstrado na tabela 3 abaixo, os custos atribuíveis a pessoal em 2016 atingiram 62,61% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de pessoal ativo com 35,55%, no apoio administrativo com 9,79% e nos encargos patronais com 8,44%.

Tabela 3 - Custos atribuíveis a pessoal (CAP)				
	2015		2016	
ITEM DE CUSTO	CUSTO	% TOTAL	CUSTO	% TOTAL
	R\$ 54.166.449,94	66,33%	R\$ 52.001.743,61	62,61%
PESSOAL ATIVO	R\$ 29.826.997,34	36,52%	R\$ 29.523.996,46	35,55%
APOIO ADMINISTRATIVO	R\$ 10.165.807,46	12,45%	R\$ 8.134.401,73	9,79%
ENCARGOS PATRONAIS	R\$ 8.191.170,23	10,03%	R\$ 7.013.694,99	8,44%
DEMAIS SERVIÇOS PREDIAIS	R\$ 2.483.749,93	3,04%	R\$ 2.851.367,73	3,43%
LIMPEZA	R\$ 1.468.891,37	1,80%	R\$ 1.666.329,35	2,01%
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 606.700,27	0,74%	R\$ 1.070.046,91	1,29%
SERVIÇOS DE SAÚDE	R\$ 600.003,08	0,73%	R\$ 650.479,85	0,78%
MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 397.272,43	0,49%	R\$ 620.421,34	0,75%
TELEFONIA	R\$ 283.742,03	0,35%	R\$ 262.716,74	0,32%
ÁGUA E ESGOTO	R\$ 140.631,56	0,17%	R\$ 206.118,40	0,17%

COPA E COZINHA	R\$ 1.484,24	0,00%	R\$ 2.170,11	0,00%
----------------	--------------	-------	--------------	-------

Fonte: Portal de Custos do Governo Federal
Elaborado pelo Autor

4.4. Custos de funcionamento (CF):

São os itens de custo necessários ao funcionamento das organizações para que estejam minimamente aptas ao desenvolvimento de suas atividades.

Compreende-se como custos de funcionamento (CF) o conjunto de itens de custo gerais necessários para que as organizações estejam minimamente aptas ao desenvolvimento de suas atividades.

A Tabela 4 apresentam-se os resultados dos custos de funcionamento em 2015 que atingiram 24,44% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de apoio administrativo com 12,45%, em vigilância com 3,10% e nos demais serviços prediais com 3,10%. No ano de 2016, como demonstrado na tabela 4 abaixo, os custos de funcionamento em 2016 atingiram 23,03% do total dos custos da organização, sendo que, os maiores custos estão nas despesas de apoio administrativo com 9,79%, em vigilância com 3,47% e nos demais serviços prediais com 3,43%.

Tabela 4 - Custos de funcionamento (CF)				
	2015		2016	
ITEM DE CUSTO	CUSTO	% TOTAL	CUSTO	% TOTAL
	R\$ 19.957.261,30	24,44%	R\$ 19.128.970,37	23,03%
APOIO ADMINISTRATIVO	R\$ 10.165.807,46	12,45%	R\$ 8.134.401,73	9,79%
VIGILÂNCIA	R\$ 2.534.032,83	3,10%	R\$ 2.879.385,79	3,47%
DEMAIS SERVIÇOS PREDIAIS	R\$ 2.483.749,93	3,04%	R\$ 2.851.367,73	3,43%
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	R\$ 1.605.954,48	1,97%	R\$ 1.666.329,35	2,01%

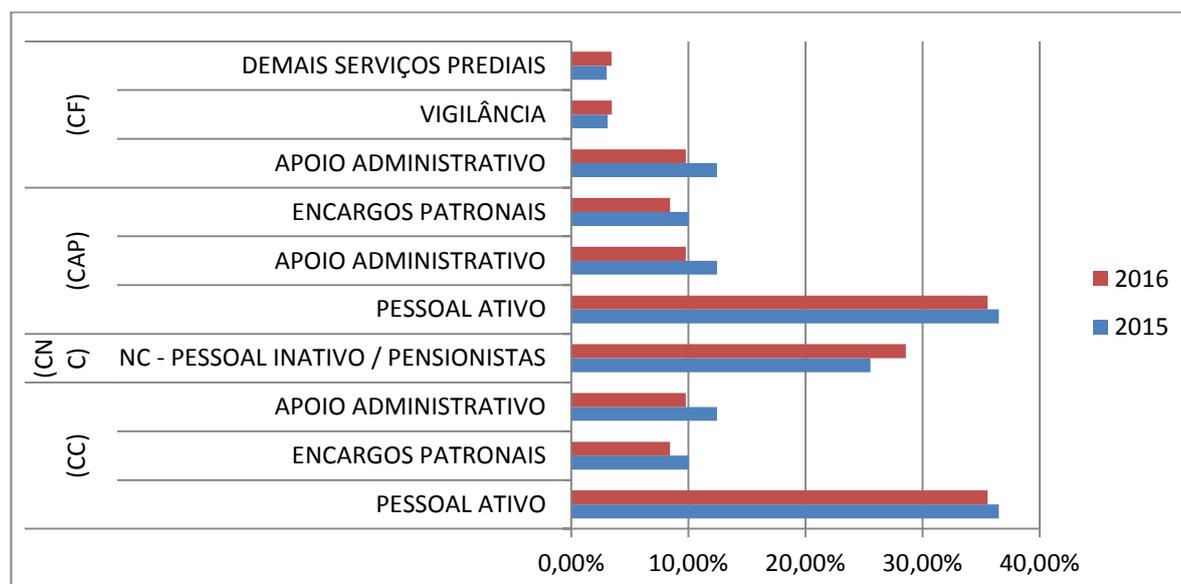
LIMPEZA	R\$ 1.468.891,37	1,80%	R\$ 1.204.654,22	1,45%
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 606.700,27	0,74%	R\$ 1.070.046,91	1,29%
MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 397.272,43	0,49%	R\$ 650.479,85	0,78%
TELEFONIA	R\$ 283.742,03	0,35%	R\$ 262.716,74	0,32%
NC - DEPRECIACÃO/AMORTIZAÇÃ O/EXAUSTÃO	R\$ 268.994,70	0,33%	R\$ 206.118,40	0,25%
ÁGUA E ESGOTO	R\$ 140.631,56	0,17%	R\$ 201.299,54	0,24%
COPA E COZINHA	R\$ 1.484,24	0,00%	R\$ 2.170,11	0,00%

Fonte: Portal de Custos do Governo Federal
Elaborado pelo Autor

5. RESULTADOS E DISCUSSÃO.

No gráfico 1 apresentam-se os resultados das análises dos dados sobre os Custos controláveis (CC), Custos não controláveis (CNC), Custos atribuíveis a pessoal (CAP) e Custos de funcionamento (CF).

Gráfico 1 – Itens de custo



Fonte: Portal de Custos do Governo Federal
Elaborado pelo Autor

Os resultados indicam que os custos com pessoal ativo e pessoal inativo /pensionistas, aumentaram de 2015 para 2016, sendo os maiores custos da organização. Num futuro cenário, consumirá a maior parte dos recursos, o que demandará mais aporte do governo federal.

Com relação aos custos de funcionamento, apesar da redução dos custos do ano de 2015 para o ano de 2016, a tendência é de que se elevem, pois, com o passar dos anos e com os reajustes e aumentos de salários dos trabalhadores das empresas contratadas, os custos serão cada vez maior.

6. CONCLUSÃO

Diante do estudo realizado, fica evidente que o julgamento gerencial é de suma importância na verificação do comportamento dos custos. Porém, muitos gestores se limitam ao conhecimento empírico acumulado ao longo do tempo como insumo para a tomada de decisão.

Cabe ao gestor público, analisar os dados disponíveis no âmbito do governo federal a percepção de que a melhor forma de acompanhar a evolução dos resultados de suas organizações seria através da avaliação dos custos.

Neste sentido, o Portal de Custos do Governo Federal se apresenta como aliado do gestor sinalizando cenários sujeitos à sua melhor atenção, para que verifique os sintomas de situações que precisam ser analisadas de forma criteriosa.

Porém, deve se enfatiza que as decisões não podem ser tomadas, única e exclusivamente, considerando as informações disponíveis no sistema. Dizer que o custo em determinado item diminuiu, por exemplo, não significa necessariamente algo satisfatório, pois esta redução pode ter sido ocasionada por uma contração de serviços disponibilizados à sociedade, ou por outro lado o aumento do custo em determinado item, por exemplo, não significa necessariamente algo insatisfatório, pois este aumento pode ter gerado ou poderá gerar uma melhoria nos serviços à sociedade.

Assim, o Portal de Custos do Governo Federal evidencia as informações, porém, caberá ao gestor público analisar, avaliar e verificar se as condições e as variações apresentadas são justificadas por resultados.

A partir da avaliação de custos é possível melhorar o planejamento, o orçamento e a alocação de recursos nas áreas prioritárias da organização, sabendo se com mais clareza para onde estão sendo

destinados os recursos públicos. Consequentemente, isso pode melhorar a avaliação de políticas públicas e programas custeados por meio de recursos públicos.

Verificamos que a metodologia dos dados utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional no Portal de Custos do Governo Federal, geram distorções sobre os valores reais apresentados, outro ponto importante é o aperfeiçoamento das séries históricas para análise de custos.

Dessa forma, é importante o aprimoramento do sistema, com informações mais fidedignas e próximas das despesas executadas pelas organizações do governo federal.

6.1. SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

O presente estudo abordou uma análise sobre a contabilidade de custos na Fundacentro.

Porém, fica registrado a oportunidade de aprofundar o estudo com abrangência em todo o Governo Federal, pois, o assunto é muito amplo e complexo, merecendo outras análises e pesquisas para que possa colaborar na discussão sobre os custos da União, com objetivo de planejar e racionalizar os recursos públicos.

7. REFERÊNCIAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR 14724**: Informação e documentação. Trabalhos Acadêmicos - Apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2002.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacoes/portal-de-custos>> Acesso em: 25 de novembro 2017.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual do Portal de Custos do Governo Federal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626285/Manual+do+Portal+de+Custos+do+Governo+Federal/61cfad75-1f52-4a06-a489-ae044ddf9acd>> Acesso em: 05 de dezembro 2017.

BRIZOLLA, Maria Margarete Baccin. Contabilidade Gerencial. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/192/Contabilidade%20gerencial.pdf>> Acesso em: 04 de dezembro 2017.

EDITORA FGV. Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado / Victor Branco de Holanda, Fernando Lattman-Weltman, Fabrícia Guimarães (Orgs.). — Rio de Janeiro : Editora FGV, 2010. 160 p.

FÉLIX, Cláudia Lima; GOMES, Josir Simeone. Sistema de contabilidade gerencial aplicada à administração pública: um estudo de caso na COMLURB. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1509/1509>> Acesso em: 04 de dezembro 2017.

MACHADO, Janaina Resende; RAPÉ, Sara Ferreira de Lima; SOUZA Sinvalés Roberto. Contabilidade gerencial e sua importância para a gestão e tomada de decisão das empresas contemporâneas. Disponível em: < <http://www.opet.com.br/faculdade/revista-cc-adm/pdf/n11/ARTIGO-CONTABILIDADE-GERENCIAL-OPET.pdf>> Acesso em: 25 de novembro 2017.

MARTINS. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais** 2º Ed, editora Saraiva, São Paulo, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. 430 p.

TACHIZAWA, T. Criação de NOVOS NEGÓCIOS: Gestão de micro e pequenas empresas e estratégias de atuação. Capítulos 6 a 9. 2ª. Edição. Editora da Fundação Getúlio Vargas.. Rio de Janeiro. 2014.