

CUSTO E DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO: UMA INVESTIGAÇÃO NAS ESCOLAS DO MUNICÍPIO DE TAPEROÁ - PB

Diego Mentor Andrade Galvão

Universidade Federal da Paraíba

E-mail: diego.mentor@hotmail.com

Antônio André Cunha Callado

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: antonio.callado@ufrpe.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Público

RESUMO

O presente estudo objetivou verificar a composição dos custos por aluno da rede de educação de um município paraibano e a investigação de uma possível associação destes com o desempenho das escolas, mensurado a partir do Índice da Educação Básica (IDEB). Para tanto, partindo de uma metodologia qualitativa, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, documental e exploratória considerando como objeto as escolas municipais de Taperoá-PB. Como resultados, evidenciou-se que o governo municipal investe mais recursos nos custos pedagógicos e administrativos, sendo os custos sociais a menor parte predominante dentro do custeio total por aluno da rede municipal de ensino. Os custos por aluno apresentaram um crescimento ao longo do período analisado, comportamento que foi seguido pelo desempenho das escolas, medido pelo IDEB, o que sugere que os custos por aluno tem relação com o IDEB.

Palavras-chave: Custos. Desempenho. IDEB.

1. INTRODUÇÃO

A Educação é um dos serviços públicos que mais merece destaque, não apenas pela sua notabilidade orçamentária, mas também pela expectativa de desenvolvimento e ascensão social que ela promove aos cidadãos, e por seu turno, ao desempenho econômico do país (AMÂNCIO-VIEIRA *et al.*, 2013).

Carvalho *et al.* (2012) afirmam que é recorrente a preocupação com os gastos com a educação, independente do nível de ensino. No entanto, algumas variáveis, como a complexidade da temática, a falta de conhecimento a respeito da contabilidade e finanças públicas e a ausência de mecanismos que possibilitem a compreensão dos gastos públicos são responsáveis para que os estudos não tenham se desenvolvido tanto.

Pode-se compreender a partir do posicionamento dos autores supracitados a relevância da temática e a importância das discussões na academia objetivando obter uma maior compreensão desse fenômeno.

Partindo desse pressuposto, alguns estudos têm sido realizados no âmbito do setor público buscando analisar como o controle de custos educacionais pode auxiliar para o fomento da governança, a relação entre os custos incorridos na educação seu reflexo no

desempenho escolar dos alunos medido pelo IDEB (BORINELLI *et al.*, 2014; CARVALHO *et al.*, 2012; MAHNIC *et al.*, 2013).

Dando continuidade aos estudos realizados nessa vertente, o presente trabalho objetiva mensurar os custos por aluno do governo municipal de Taperoá-PB e verificar uma possível relação com o desempenho das escolas municipais, medido pelo IDEB. A pesquisa justifica-se pela importância de compreender e avaliar a operacionalização das políticas públicas, sobretudo em municípios de pequeno porte, onde há escassez de pesquisas nesse sentido.

Segundo Amâncio-Vieira *et al.* (2013), a educação básica compreende a base do desenvolvimento cognitivo ao longo de sua vida educacional e por isso demanda mais atenção. A educação básica é composta do ensino infantil e fundamental, sendo estes de competência do município. Dessa forma, o presente estudo teve seu foco no ensino fundamental do município de Taperoá – PB.

Espera-se que os resultados da pesquisa possam contribuir com os debates já estabelecidos na academia a respeito da temática proposta, bem como fornecer aos gestores das escolas uma ferramenta que possa contribuir para avaliação da efetividade das políticas públicas educacionais naquela região.

Além da introdução, que contém uma breve contextualização a respeito da temática tratada, o trabalho estrutura-se em referencial teórico, tratando da revisão bibliográfica da temática discutida; procedimentos metodológicos, onde será demonstrado os procedimentos utilizados na concepção da pesquisa; análise e discussão dos resultados e considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Custos

Inicialmente, a contabilidade de custos tinha a função de apropriar os valores dos bens industriais produzidos, sendo sua atuação reduzida meramente à mensuração dos estoques e resultado empresarial. Paulatinamente, a empresa mudou sua visão e começou a focar mais nos aspectos de gestão e controle de custos como impulsionadores do sucesso empresarial (CAMILO; UNIPAM, 2014).

Entende-se por custos todos os gastos relativos aos recursos consumidos na produção de bens e execução de serviços, ao passo que a contabilidade de custos é o centro gerador dessas informações. Dessa forma, percebe-se a relevância da utilização da contabilidade de custos como ferramenta para estudar os meios que levarão ao cumprimento dos objetivos traçados nas organizações de âmbito público e privado (PEREIRA; SILVA, 2003).

Martins (2010) leciona que a contabilidade de custos tem sua relevância expressa em duas funções: auxílio ao controle e à tomada de decisões. No que diz respeito ao controle, ela fornece dados que servem de parâmetro para servir de métrica para avaliar o cumprimento das ações planejadas. No que concerne à tomada de decisão, a contabilidade de custos proverá informações para análise de consequências a curto e longo prazo de opção de compra, produção, corte de produtos, dentre outros.

A contabilidade gerencial compreende a produção de informações para os gestores no âmbito da própria organização (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Nesse sentido, percebe-se a estrita ligação entre a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial, uma vez que esta se utiliza de informações dos sistemas de custos para a produção dos relatórios gerenciais que auxiliarão no processo de planejamento, controle e decisão.

A literatura acerca da contabilidade gerencial e de custos enfatiza esse aspecto da informação contábil como instrumento de apoio à tomada de decisões empresariais, seja em âmbito público ou privado.

Slomski (2001) afirma que, assim como na iniciativa privada, a administração pública poderia utilizar-se de três sistemas de custeio na concepção de suas atividades, quais sejam: custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividades (ABC).

O sistema de custeio por absorção envolve todos os custos fixos e variáveis no custo do produto ou serviço. O sistema de custeio direto, como o próprio nome já sugere, atribui ao custo do produto apenas aqueles custos que variam de acordo com o volume de produção. O sistema de custeio ABC é mais complexo, rastreando todos os gastos da empresa de acordo com as atividades realizadas, monitorando as rotas de consumo dentro da organização (SLOMSKI, 2001).

A literatura apresenta vários trabalhos a respeito da temática de custos de produção e serviços. Para proporcionar uma melhor compreensão da realização do trabalho apresentado aqui, é oportuno esclarecer que a finalidade da administração pública é a prestação de serviços aos cidadãos, o que demanda a necessidade de um sistema que possa trazer informações para avaliar a eficácia/eficiência da prestação desse serviço.

2.2. Custos no Setor Público

Pereira e Silva (2003) lecionam que o Estado necessita da implantação de um sistema de custos na sua estrutura burocrática. No âmbito público, as informações de custos são úteis para mensurar o desempenho dos serviços prestados pelos entes públicos.

Na verdade, essa não é uma temática nova no âmbito público. Camilo e Unipam (2014) lecionam que a apuração de custos no setor públicos são obrigatórias para empresas públicas industriais por força da Lei nº 4.320/64. Essa obrigação legal foi estendida para toda a administração pública a partir da publicação do Decreto Lei nº 200/67.

Outros instrumentos normativos também foram publicados, no sentido de reforçar a obrigatoriedade das informações de custos no setor público. Foi o caso da Lei nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, orientando a necessidade de um sistema de custos para avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública (BRASIL, 2000).

Um outro importante dispositivo normatizador nesse sentido foi a Resolução CFC nº 1.366/11, que dispõe sobre os sistemas de informações de custos no setor público (CFC, 2011).

Nesse sentido, é perceptível que assim como no setor privado, o setor público deve se utilizar das informações de custos como instrumento de gestão e controle, conforme disposto nas normas apresentadas.

As demandas por melhoria de performance e da eficiência no âmbito do setor público brasileiro trouxe à tona o debate a respeito da geração de informações que possam explicar o real custo das atividades governamentais. Essa discussão é motivada pela necessidade de que as decisões governamentais possam focar nos resultados da aplicação dos impostos extraídos para a população. Dessa maneira, a informação terá um maior alcance quando ela puder explicar não apenas o quantitativo gasto, mas também qual resultado gerado por essa aplicação de recursos e se o mesmo poderia ser alcançado com menores custos para o erário (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Várias são as motivações que evidenciam a necessidade da adoção de um sistema de informação de custos na administração pública. Rezende, Cunha, e Bevilacqua (2010) apontam que, dentre elas, há a necessidade de comparabilidade dos custos com os resultados, afim de esclarecer alguns questionamentos, como por exemplo se a melhoria do desempenho escolar está sendo alcançada em eficiências de custos ou incorrendo em prejuízos, ou ainda se resultados melhores poderiam estar sendo alcançados como o mesmo custo empregado.

Conforme o posicionamento dos autores indicados acima, semelhantemente acontece no setor privado, o setor governamental também necessita de parâmetros e métricas para que possa avaliar sua performance na execução de suas atividades, e para tanto, a implantação de um sistema de informações de custos seria indispensável para dotar de transparência e eficiência os gastos públicos.

2.3. Custos e Desempenho Educacional

Segundo Faria (2005), os sistemas de educação de todos os países apresenta como principal objetivo a melhoria da qualidade educacional e, por seu turno, a redução do contraste do desempenho de alunos de diferentes unidades escolares.

Amâncio-Vieira *et al* (2013) lecionam que o desempenho escolar pode ser influenciado pela alocação dos recursos escolares, além de propor uma investigação de existência de diferenças de gastos entre unidades escolares. Ao passo que os autores assim orientam, os mesmo também apontam que um empecilho para este tipo de pesquisa reside na forma de organização das contas públicas.

Outra crítica levantada pelos autores diz respeito à forma como os dados referentes aos gastos governamentais estão evidenciados. Conforme a legislação vigente, os municípios devem divulgar valores globais por função (Educação, por exemplo), não sendo obrigados a detalhar o valor alocado por unidade educacional (AMÂNCIO-VIEIRA *et al.*, 2013).

Nos últimos anos, ações conjuntas do governo, setor privado e terceiro setor contribuíram para melhorar a educação pública brasileira. Foram ações como essas que tornaram possível a implementação do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE), que inseriu o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) no contexto da educação pública brasileira, estabelecendo metas de desempenho para a educação no país (ELENA; SIMIELLI, 2013)

O IDEB foi criado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) objetivando a implantação de metas de desempenho para a educação nos municípios brasileiros. O IDEB permite, dentro de um índice sintético, a avaliação da aprendizagem e fluxo dos alunos nas unidades escolares por meio do Sistema de Avaliação da Educação Básica (SAEB), dados referentes a aprovação escolar, Censo Escolar e Prova Brasil. Por meio do IDEB, a sociedade tem uma ferramenta disponível para analisar e acompanhar as políticas públicas referentes à qualidade educacional (BRASIL, 2016b).

Alguns estudos têm sido desenvolvidos no sentido de conhecer como se dá a relação entre os custos com educação e seu reflexo no desempenho escolar. Borinelli *et al.* (2014) investigou essa relação na cidade de Ibiporã – PR. Esse estudo não conseguiu encontrar uma correlação significativa entre o custo e o desempenho dos alunos.

Em um outro estudo, dessa vez na cidade de Londrina – PR, Amâncio-Vieira *et al.* (2013), os autores encontraram como resultado que o desempenho das escolas é explicado em maior grau pela experiência docente e em menor grau pelo custeio direto mensal por aluno.

O estudo de Carvalho *et al.* (2012) encontrou uma correlação positiva entre o IDEB e o custo total por aluno, mas não pôde estabelecer uma associação positiva pois este não era significativamente estatístico. Os custos pedagógicos, por sua vez, obtiveram correlação positiva e significativa com o desempenho medido pelo IDEB.

Como pode se perceber, as evidências empíricas não são unânimes, o que ressalta a necessidade de mais estudos que possam fornecer uma melhor compreensão do fenômeno estudado.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa objetiva a mensuração dos custos por aluno do governo municipal e investigar se este está relacionado com o desempenho das escolas, medido pelo IDEB.

Para cumprir tal objetivo, foi realizado o presente trabalho a partir de uma abordagem qualitativa.

O número de escolas municipais foi obtido através de informações disponibilizadas pela Secretaria Municipal de Educação de Taperoá.

A Secretaria Municipal de Educação também informou quais os tipos de custos são incorridos para operacionalização das escolas municipais, quais sejam: fardamento, transporte (deslocamento de alunos oriundos da zona rural), merenda, fardamento, material de expediente, remuneração, dentre outros. No entanto, a Secretária de Educação não forneceu o quantitativo desses custos.

Para o levantamento do montante dos custos incorridos pelo município na operacionalização das escolas municipais, foi realizada uma coleta dos dados disponibilizados no *Sagres Online*, ferramenta eletrônica de transparência dos gastos públicos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (PARAÍBA, 2016). A partir dessa plataforma, foram coletados os dados referente ao vencimento de servidores e empenhos referente a gastos com merenda e transporte (PARAÍBA, 2016).

Após coletar o montante dos custos, procedeu-se com a classificação destes de acordo com a metodologia utilizada por Carvalho *et al.* (2012), segregando-os em custos pedagógicos, custos administrativos e custos sociais, conforme disposto no Quadro 1:

Quadro 1 - Segregação dos custos

Custos pedagógicos	Custos incorridos com a remuneração dos professores (vencimento base, gratificação por desempenho e titulação)
Custos administrativos	Custos incorridos com a manutenção da estrutura administrativa da escola (vencimento dos servidores técnico-administrativos), material de expediente, energia
Custos sociais	Custos incorridos com o transporte dos alunos oriundos da zona rural e com a merenda das escolas municipais

Fonte: Carvalho *et al.*, 2012.

Os dados referentes ao resultado do IDEB foram coletados no *site* próprio do INEP. Os números de matrículas foram coletados por meio do site do IBGE Cidades (BRASIL, 2016b).

Seguindo a metodologia proposta, a pesquisa dividiu-se em dois momentos: 1) compreensão da composição dos custos (custeio direto) nas escolas municipais, além da coleta de outros dados referentes ao desempenho das escolas municipais de Taperoá – PB; Cálculo dos custos diretos, considerando: remuneração dos professores, custo da merenda (custo com gêneros alimentícios e com a remuneração da mão de obra de cozinha – cozinheiros e auxiliares), remuneração de outros funcionários (como seguranças, assistente de obras e limpeza, entre outros que trabalham nas escolas).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste seção é apresentada a mensuração de custos por aluno consoante a metodologia indicada. Como já citado anteriormente, a metodologia para apuração de custos foi a utilizada por Carvalho *et al* (2012), sendo ajustada para melhor responder aos objetivos propostos.

Devido à pouca representatividade dos custos com água e energia, considerando ainda o princípio da materialidade, estes foram ignorados na mensuração do custeio, em virtude de um grande esforço para levantar dados que teriam pouca relevância.

O município de Taperoá foi fundado em 1886, localizado no cariri paraibano. Possui uma população estimada para 2016 de 15.193 habitantes. No ano de 2015, possuía 38 escolas e 1.624 alunos matriculados em sua rede de ensino (BRASIL, 2016a).

Primeiramente, foram levantados todos os custos totais para a operacionalização das escolas. Esses dados são disponibilizados através do *Sagres Online*, ferramenta eletrônica de transparência dos gastos públicos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (PARAÍBA, 2016).

Após a coleta das informações de custos, procedeu-se com a classificação destes em custos pedagógicos, custos administrativos e custos sociais, conforme a metodologia apontada por Carvalho *et al.* (2012). O quadro 2 evidencia a composição desses custos:

Quadro 2 - Composição dos Custos Totais

	2013		2014		2015	
Custos Pedagógico e Administrativos	3.930.541,75	93%	4.241.575,35	90%	4.419.185,36	94%
Custo Sociais	296.664,97	7%	448.486,30	10%	295.440,34	6%
Custo Total	4.227.206,72	100%	4.690.061,65	100%	4.714.625,70	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Não foi possível a segregação entre custos administrativos e pedagógicos, pois os dados disponíveis no *Sagres Online* não permitem identificar o vencimento de servidores do magistério e técnico-administrativos. Sendo assim, os custos administrativos e pedagógicos estão sendo apresentados de maneira consolidada.

A partir da análise dos dados coletados, pode-se perceber que os custos pedagógicos e administrativos são responsáveis por quase toda a totalidade dos custo total com aluno. Os custos pedagógicos e administrativos apresentaram uma queda de 3% de 2013 para 2014, e elevaram 4% de 2014 para 2015. De igual modo, os custos sociais acompanharam essa oscilação.

A partir do quantitativo de alunos matriculados na rede municipal de ensino ao longo do período analisado, e do montante de custos totais identificados, foi possível mensurar o custo por aluno, conforme detalhado no quadro 3:

Quadro 3 - Custos por aluno (anual)

	2013	2014	2015
Custo total	R\$ 4.227.206,72	R\$ 4.690.061,65	R\$ 4.714.625,70
Nº de matrículas	3812	1624	1624
Custo por aluno	R\$ 1.108,92	R\$ 2.887,97	R\$ 3.218,17

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Pode-se perceber a partir da análise dos dados que durante o período analisado a Secretaria Municipal de Educação apresentou um aumento do custo por aluno ao longo dos triênio estudado. Também pode-se perceber a partir dos dados que a educação municipal taperoaense incorreu em um custo médio anual por aluno de R\$ 2.405,02.

Para proporcionar uma melhor visualização da composição dos custos por aluno, o quadro 4 evidencia essa segregação obtida a partir da classificação:

Quadro 4 - Composição dos custos por aluno

	2013	2014	2015
Custos Pedagógicos e Administrativos	1.031,10	2.611,81	3.016,51
Custos Sociais	77,82	276,16	201,67
Total	1.108,92	2.887,97	3.218,17

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Essa composição segue conforme já foi evidenciado no quadro 2, que apresentava os dados globais. De igual modo, há uma maior concentração de custos administrativos e pedagógicos do que de custos sociais.

A partir dos dados divulgados pelo INEP, foi possível conhecer a avaliação do IDEB das escolas do município ao longo dos anos. Os dados referentes ao desempenho da educação do município estão apresentados no quadro 5:

Quadro 5 - Desempenho IDEB do município

2009	2011	2013	2015
3,6	3,9	4,4	5,0

Fonte: BRASIL, 2016b.

Como pode ser percebido, o desempenho da educação municipal é avaliado a cada dois anos e tem apresentado um crescimento ao longo destes.

Visando uma comparabilidade do quantitativo de custo por aluno e desempenho escolar, foi montado o quadro 6, que apresenta o comparativo desses dados, conforme segue:

Quadro 6 - Custo por Aluno X Resultados do IDEB

	Custo por aluno	Resultado IDEB
2013	1108,92	4,4
2014	2887,97	4,7*
2015	3218,17	5,0

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

* média dos valores

Os dados dispostos no quadro permitem perceber que houve um crescimento do custo anual por aluno no período analisado. Vale salientar que a maior parte desse custo é composto por custos pedagógicos e administrativos. De igual forma, o resultado da pontuação do IDEB também apresentou um aumento ao longo do período. Por não haver a avaliação do IDEB no ano de 2014, foi utilizado o valor médio entre 2013 e 2015.

Esse aumento pode sugerir uma associação que os custos por aluno podem refletir no desempenho escolar dos alunos do município. No entanto, a falta de investigação de mais variáveis já investigadas nos trabalhos de Borinelli *et al.* (2014); Amâncio-Vieira *et al.* (2013) e Carvalho *et al.* (2012) não permitem uma afirmação mais conclusiva sobre essa associação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa objetivou a mensuração dos custos educacionais por aluno do município de Taperoá-PB.

Conforme percebido, a estrutura de custos educacionais do município de Taperoá concentra quase que toda a sua totalidade em custos pedagógicos e administrativos, representados pelo vencimento dos servidores do magistério e da estrutura administrativa das

escolas do município. Os custos sociais correspondem aqueles custos com transporte e merenda, o que representam no máximo 10% dos custos educacionais totais.

Para que se possa entender os resultados desse trabalho, faz-se necessário esclarecer suas limitações. Não foi possível a realização de uma investigação em cada escola, o que traria mais *insights* para compreensão dessa interação. A análise realizada a partir de dados globais também limitou os resultados da pesquisa. Uma vez que a limitação do sistema de consulta do *Sagres Online* não permitiu a separação entre custos administrativos e pedagógicos, uma vez que os dados não possuem essa segregação.

Como sugestão de novas pesquisas, sugere-se que novas investigações sejam realizadas investigando novas variáveis que não puderam ser consideradas no estudo e que podem influenciar a relação, tais como: formação docente e tempo de atuação dos professores.

Essa pesquisa contribui para a temática de mensuração dos custos no setor público. Reafirmando a relevância da relação entre custo público e desempenho, espera-se também que esse trabalho possa servir de base para uma análise de custo mais gerencial por parte dos gestores da Educação e de outras secretarias que também façam o gerenciamento de recursos.

REFERÊNCIAS

AMÂNCIO-VIEIRA, S. F. *et al.* Custos diretos e outros fatores relacionados ao desempenho escolar: uma análise multivariada nas escolas de ensino fundamental de Londrina-PR.

Encontro da ANPAD - EnANPAD, 37, p. 1–14, 2013.

BORINELLI, B. *et al.* Relação entre custos, desempenho e variáveis educacionais do ensino fundamental: um estudo de caso em Ibiporã-PR. *Revista do Serviço Público*, v. 65, n. 3, p. 335–354, 2014.

BRASIL. *IBGE Cidades*. Disponível em:

<<https://cidades.ibge.gov.br/v4/brasil/pb/taperoa/panorama>>. Acesso em 30 nov 2016.

BRASIL. *IDEB - Índice de Desenvolvimento da Educação Básica*. Disponível em:

<<http://portal.inep.gov.br/ideb>>. Acesso em 30 nov 2016.

BRASIL. Lei nº 101, de 4 de maio de 2000. 2000.

CAMILO, G.; UNIPAM, S. O que é mais vantajoso para o município de Patos de Minas: manter próprio ou terceirizar o transporte público escolar rural? Um estudo de caso.

ABCustos, v. 9, n. 2, p. 1–20, 2014.

CARVALHO, S. C. DE. *et al.* Proposição de metodologia de apuração de custos de unidades escolares para fins de produção de indicadores de gestão de escolas do ensino fundamental (de 1º ao 4º ano): um estudo a partir da experiência da cidade de Londrina - PR. *Indicadores de Gestão Pública Municipal*, p. 15–128, 2012.

CFC. Resolução CFC nº. 1.366/11 - Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011.

ELENA, L.; SIMIELLI, R. Coalizões em educação no Brasil: relação com o governo e influência sobre o Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE). *Revista de Administração Pública*, v. 47, n. 3, p. 567–586, 2013.

FARIA, C. A. P. DE. A política da avaliação de políticas públicas. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 20, n. 59, p. 97–110, 2005.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Contabilidade Gerencial*. 14ª ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

MAHNIC, C. DE L. P. *et al.* Governança e o controle dos custos diretos educacionais nas unidades escolares de ensino fundamental Governança e o controle dos custos diretos educacionais nas unidades escolares de ensino fundamental. *Congresso Brasileiro de Custos*, 20, 2013.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 10ª ed. São Paulo - SP: Editora Atlas, 2010.

PARAÍBA. *Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba*. Disponível em:
<<https://portal.tce.pb.gov.br/>>. Acesso em 26 nov 2016.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. DA. A importância da implantação de sistema de custos para a gestão do setor público: o método de custeio baseado em atividade (ABC) como alternativa. *Congresso Brasileiro de Custos*, 10, 2003.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 959–992, 2010.

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a LRF*. São Paulo: Atlas, 2001.