

CONTROLE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA EFICIÊNCIA DOS GASTOS PÚBLICOS

COST CONTROL AS AN INSTRUMENT TO EVALUATE THE EFFICIENCY OF PUBLIC SPENDING

Jérfesson Bringel do Carmo¹ Juliana de Sá Gonçalves¹

¹Faculdade de Integração do Sertão – FIS, Serra Talhada-PE, Brasil.

Resumo

O controle de custo é uma metodologia de avaliação e planejamento, uma vez que proporciona um controle gerencial sobre os custos e gastos públicos. O fato da obrigatoriedade de implementação pela legislação e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor público indicam a necessidade e exigência de aplicação e utilização desta e dos métodos de custeio, úteis a exploração de análise dos saldos do patrimônio público, a partir da construção de indicadores da eficiência e transparência. Nesse sentido, o trabalho teve por fim geral, apresentar a contabilidade de custos como instrumento da avaliação dos gastos públicos, onde foi utilizado o método bibliográfico, realizado por meio de pesquisa em manuais, livros, artigos científicos, legislações vigentes e sites confiáveis. Dessa forma, conclui-se que a controle de custos amplia as informações de transparência e auxílio na gestão para resultar na transparência, publicidade, eficácia e eficiência. E que isto é alcançado principalmente pela aplicação dos métodos de custeio, em especial ao de atividades, conhecido como ABC, devido a implementação da atividade para com o custeio indireto, apresentando maior explanação e estruturação de informações da gestão dos custos da entidade pública em que for aplicado, ou seja, a implementação desse, resulta em maior controle sobre a eficiência da atividade realizada sobre o dinheiro público.

Palavra-chave: Custos. Eficiência. Gastos públicos.

Abstract

Cost control is an evaluation and planning methodology, since it provides a managerial control over public costs and expenses. The fact of the mandatory implementation by the legislation and the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector indicate the need and requirement for the application and use of this and costing methods, useful to explore the analysis of the balances of public assets, from the construction of indicators of efficiency and transparency. In this sense, the work had the general purpose of presenting the cost accounting as an instrument for the evaluation of public spending, where the bibliographical method was used, carried out through research in manuals, books, scientific articles, current legislation and reliable websites. Thus, it is concluded that cost control expands the information transparency and management assistance to result in transparency, publicity, effectiveness and efficiency. And that this is achieved mainly by applying costing methods, especially the activity costing method, known as ABC, due to the implementation of the activity to indirect costing, presenting greater explanation and structuring of cost management information of the public entity in which it is applied, that is, the implementation of this, results in greater control over the efficiency of the activity performed on public money.

Key words: Costs. Efficiency. Public spending.

Introdução

A Administração pública busca gerir o dinheiro público à vista dos anseios sociais, atuando com organização e planejamento. Assim, deve-se realizar a aplicação de recursos em ações que presem pela qualidade nos serviços prestados à população, de forma a evitar desvios e perdas para com os investimentos realizados, observando o custo-benefício, alcançando a prerrogativa constitucional do princípio da eficiência.

O Controle de Custos torna-se grande aliado atualmente na gestão das entidades públicas, advindo da sistematização adotada e por ser um indicador de desempenho que auxilia na função estratégica e execução. Segue-se ainda devido a sua obrigatoriedade, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, Normas Brasileiras de Contabilidade e demais regimentos do ordenamento jurídico brasileiro. Porém, este instrumento legalmente obrigatório e auxiliar, o qual, poderia gerar alto potencial de informações, ainda apresenta pouco enfoque na gestão pública, proveniente da falta de ferramentas e reconhecimento da gestão.

Dessa forma, os gestores devem obrigatoriamente apresentar informações quanto aos custos dos serviços de sua gestão, prestando informações transparentes e confiáveis, utilizando-os ainda para orçar e planejar novos projetos. Ademais, o controle de custos ainda precisa ter maior abrangência e aplicação, cabendo um maior reconhecimento da sua importância e benefícios. Assim, a pesquisa trouxe a seguinte indagação: Como a contabilidade de custos é utilizada como instrumento na avaliação da eficiência no Setor Público?

Consiste no objetivo geral dessa pesquisa, apresentar a contabilidade de custos como instrumento de avaliação à eficiência dos gastos públicos. E como objetivos específicos: Conceituar a contabilidade de custos, seus componentes e processos; Compreender a Contabilidade de custos aplicada ao Setor Público; e investigar os métodos de custeio e aplicação no Setor Público.

Para tanto, a metodologia adotada para a elaboração deste artigo é bibliográfica. Quanto a seu objeto de estudos, classifica-se como descritiva e exploratória, devido às leituras de livros, artigos científicos, legislações e regimentos vigentes, manuais específicos do tema e acessos a sites confiáveis.

Com isso, essa pesquisa justifica-se pela sua relevância para a sociedade devido a necessidade da boa aplicação e gestão dos gastos públicos, para maior transparência e controle nos gastos com o patrimônio público. Contribui ainda para a vida acadêmica e profissional, servindo de instrução e fonte de pesquisa para o conhecimento e aprofundamento do saber relativo a gestão de Custos do Âmbito Público.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A CONTABILIDADE DE CUSTOS, SEUS COMPONENTES E PROCESSOS

Com o avanço da humanidade e tentativas de melhores formas de controle patrimonial e para com as decisões quanto a contabilidade geraram mudanças e, cada vez mais, surge a necessidade de adaptação, o que vem sendo feito sob novas ramificações e técnicas. Dessa forma, o que na pré-história era um cálculo de “quanto se tem”, com o avanço do “homo sapiens”, se transforma em um amplo campo do conhecimento e de vastas informações financeiras, econômicas e patrimoniais.

Uma dessas ramificações resultantes desse avanço é a contabilidade de custos, pela qual, segundo Crepaldi (2009, p.3), “desenvolveu-se com a Revolução Industrial e teve que se adaptar à nova realidade econômica, com o surgimento das máquinas e a consequente produção em grande escala”.

Nesse contexto, a contabilidade de custos é citada como aliada no meio empresarial, econômico e de produção. É neste momento que percebe-se a característica de ciência útil para com as necessidades humanas, empresariais e institucionais, além de demonstrar a sua capacidade de adaptação e inovação tecnológica, ao acompanhar as problematizações da atualidade.

Ao estudar as ciências, cabe-se compreender os seus conceitos e ramos. Para tanto, é necessário definir os enfoques conceituais da contabilidade de custos, para a compreensão desta como ramo da ciência contábil. Desse modo, Souza e Clemente (2007, p. 12), apresentam que “tradicionalmente, os custos têm sido conceituados como o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços”.

Nesta perspectiva, a conceituação da contabilidade de custos é vista sobre a concepção de ramo útil a gestão, como apoio na avaliação do desempenho institucional para com o meio privado-fábrica, a partir da ideia de controle de estoque, geração de informações quanto a rotatividade, desde a produção à entradas e saídas. Além disso, as informações prestadas pelo estudo e análises dos custos, geram uma visão abrangente e importante para com as demais áreas desta ciência, servindo de instrumento à gestão institucional para a tomada de decisões, dando maior segurança e apoio no planejamento e execução de projetos.

A contabilidade de custos é dada como uma técnica, a qual, é utilizada para a determinação de custeio, a partir de demonstrações em que aloca os custos por meio de informações advindas de meios diretos, sistêmicos e ou racionais. Neste entendimento, surgem as metodologias cujo são adotadas pelo meio contábil para o alcance de dados e formas a que cheguem a análises de cunho úteis aos seus usuários.

É importante também abordar alguns conceitos dentro deste tema. Dessa forma, Martins (2003, p. 24), conceitua:

Gasto — Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos

Desembolso — Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.

Investimento — Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

Despesa — Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Com isso, enquanto o gasto trata-se do desembolso financeiro para a atividade, os custos referem-se ao consumo de recursos na produção de um bem ou serviço. Porém, com estas conceituações, serão mensurados em custos ou gastos, de forma direta ou indireta para com os saldos da produção e transcritos nos ativos do patrimônio, colocando os demais na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE. Em contrapartida, os gastos em sentido público aparecem em caráter orçamentário e extra orçamentário.

Dentro dessa ideia, nota-se que os custos empresariais são conceituados sob o enfoque de controle de produção e gastos, construindo a função estratégica dentro das empresas, enquanto no âmbito público é visto sob a ótica de controle para com o governo, evidenciando a forma pela qual o mesmo utiliza o dinheiro público e assim as formas que poderá utilizar em seus potenciais investimentos.

Nesse contexto, percebe-se a contabilidade como um aliado ao controle na nova necessidade empresarial, as informações úteis às decisões e controle surgem para gerar uma gestão eficiente e para o alcance do máximo desempenho a qualquer instituição, com especial afinco às públicas, cujo vem necessitando cada vez mais de adequação às normas e aplicação das novas sistematizações de controle de custos.

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E O SETOR PÚBLICO

A Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2001, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu parágrafo 3º do art. 50, retrata que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. É a partir desse contexto que o controle de custos é adentrado ao meio público, já com grau de obrigatoriedade.

Ademais, essa lei vem por fim aplicar limites aos meios de endividamento de responsabilidade daqueles que fazem a administração pública, provendo a criação e planejamento organizado, de forma a definirem metas fiscais de forma anual e indicação de fonte de receita a cada despesa permanente a que se obtiver. Mantendo assim organizada a arrecadação pública, assim como controlado os gastos e despesas públicas e contribuindo para amenizar a vasta corrupção que abrange a atividade pública brasileira.

Dessa forma, mesmo com as exigências impostas pela LRF nos anos 2000 e pelas posteriores Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público, há ainda várias entidades desse meio que ainda não se adequaram às legislações, não implantando o sistema de custos, deixando assim de observar que a mesma construiria nesta instituição a capacidade técnica, de controle e avaliação de eficiência dentro da gestão pública e controle social.

Com esse enfoque, o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SIC) serve para:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
 - (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
 - (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
 - (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
 - (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto
- (RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE N.º 1.437/13, ONLINE).

Com um foco analítico, as entidades já apresentam sistemas de funções tradicionalistas, com base no controle orçamentário e patrimonial. Porém, com o SIC, também poderá obter informações computacionais da entidade, será assim, uma ferramenta de embasamento para a tomada de decisões, pois com a apuração dos custos, os gastos e investimentos poderão ser tidos com graus de eficácia e benefícios, reavaliando-os (ALMEIDA, GONÇALVES, SANTANA, 2014).

A aplicação da Contabilidade de Custos na Administração Pública vem passando por grandes avanços e modificações, com enfoque aos sistemas adequados para o registro de desempenhos e instrumentalização à tomada de decisões, gerando um controle de gestão e social, pelo qual, observa-se a necessária aplicação da gestão dos custos, objetivando a construção de dados específicos e precisos de controle em função da tomada de decisões, além de estar alinhada ao ordenamento vigente.

Vale ressaltar a importante ligação para com o combate à corrupção e a sociedade democrática, sendo que esta, leva a ampla transparência cobrada aos gestores públicos. Com este fim, a Constituição Federal do Brasil em seu art. 37º, exige a publicidade na atividade pública de qualquer um dos três poderes, para tanto, os gestores ou responsáveis deverão atuar em nome do todo e com máxima transparência. Desta forma, existe formas de punições para com aqueles cujo não compactuam com esta exigência em Lei, a exemplo das apresentadas pelo conteúdo do art. 65º citado na mesma, tendo assim de produzir e planejar o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Nesse sentido, as entidades públicas devem gerar mensurações e avaliações orçamentárias, a partir de análises gerenciais quanto aos gastos e despesas, sendo que a falta dessa sistematização da contabilidade de custos inibe a fixação de medidas de desempenho passíveis a serem adotadas e analisadas, causando um prejuízo a atuação da contabilidade da entidade como um todo e colabora com a falta de transparência, um aliado a corrupção.

Conjuntamente, segundo o *Transparency International*, o Brasil, no ano de 2020, foi classificado em 94º lugar no ranking mundial de corrupção (*Corruption Perceptions Index*), com

uma queda de 5 pontos em apenas 8 anos, demonstrando a necessidade de melhorias na transparência da atividade pública brasileira.

Nota-se que a boa análise dos dados extraídos do sistemas da contabilidade de custos de cada unidade administrativa cria e pode orientar quanto aos custos ou gastos públicos e as novas ideias para com a tomada de decisões. Levando assim, informações úteis que constroem e colaboram com a eficiência na atividade do serviço prestado à população e ainda colabora com a queda de tamanha crise de corrupção no sistema público brasileiro.

A Constituição Federal do Brasil, retrata um alto poder de fiscalização ao relatar os princípios que norteiam o Estado Democrático de Direito, apresentando a função de atuação de forma legal, impessoal, moral, de publicidade e eficiência. Assim, a contabilidade de custos é vista como auxiliar na conquista desses atos, formulando dados essenciais à gestão e um controle que gere informações úteis a tomada de decisões, com o fim de alcançar a eficiência aos gastos públicos.

A Contabilidade Pública apresenta-se com fim no Patrimônio e suas variações, evidenciando análises para construção de orçamentos e por conseguinte das suas execuções. Assim, segundo Santiago (2006, p. 49) "todo planejamento financeiro deve ter por base registros contábeis que se constituem em ferramentas de fundamental importância na medida em que trazem informações gerais para a tomada de decisão". Sendo assim, essas entidades objetivam o planejamento, a partir das análises e resultados das demonstrações contábeis, colocando critérios específicos a fim de alcançar o desejado.

MÉTODOS DE CUSTEIO E APLICAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade de Custos utiliza em sua atividade os métodos de custeio, que de acordo com Megliorini (2012, p. 2), "determinam o modo de valorização dos objetos de custeio". Dessa forma, são utilizadas para o registro, valorização, orientação e criação de informações, cujo são adotados de acordo com os objetivos da instituição. Os mais comuns são: custeio por absorção, custeio direto (ou variável) e o custeio por atividade (ABC), os quais serão explanados nesta pesquisa.

Dessa forma, Martins (2003, p. 24) define:

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e não só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos

Como visto, nesse método todos os custos dos serviços e de produção são apropriados tendo por base o período do exercício específico, obedecendo a certos critérios de rateio, enquanto que os demais gastos, são verificados e alocados como despesas no resultado do período. Além de ser o mais utilizado no meio privado é o único aceito para fins fiscais no Brasil, porém, ressalta-se que a utilização deste não impede o uso de outro para fins gerenciais.

Souza e Clemente (2007, p. 151) conceituam o custeio variável como um auxiliar de planejamento:

[...] um método que destaca o peso da estrutura organizacional e produtiva da empresa e força o confronto entre a capacidade instalada e o nível de atividade, orientando a elaboração de estratégias que buscam otimizar o uso dessa estrutura.

Ademais, usado na função gerencial, este, utiliza do "Custeio Direto" em função da produção, empregando os custos fixos no resultado do período, ferindo o regime Contábil da Competência, que diz que os registros devem tomar por base o momento em que ocorrem, devendo haver um confronto das receitas, sendo deduzido as despesas, o que torna o mesmo desprovido de dados para análises e fins fiscais.

O Custeio ABC, é explanado pelos autores Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 379), em que dizem:

Para cada atividade relevante, identifica-se o fator pelo qual se passa a mensurar, da forma mais lógica possível, quanto de seu custo (da atividade) deve ser atribuído a cada produto. Esse fator denominado direcionador de custo, por refletir a verdadeira relação entre os produtos e a ocorrência dos custos, reduz sensivelmente as distorções causadas por rateios arbitrários dos sistemas tradicionais de custeio.

Semelhante ao custeio por Absorção, o ABC apresenta tal sigla devido ao seu nome em origem estrangeira: *Activity Based Costing*, com a metodologia de basear-se nas atividades. Além disso, apura-se os custos dos produtos e serviços, detalhando-os e direcionando seus custos, identificando-os e realizando rateios.

Quadro 01 - Principais características dos Métodos de Custeio

Métodos de Custeio	Características
Custeio por absorção	<ul style="list-style-type: none"> - Todos os custos são passíveis de serem imputados aos produtos - Orientado para controle da produção; - Produção como elemento gerador de riqueza; - Lucro unitário como parâmetro de análise; - Projetado para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo.
Custeio Direto ou variável	<ul style="list-style-type: none"> - Só os custos variáveis são imputados aos produtos; - Custos fixos são considerados despesas do período; - Orientado para as funções financeiras e de marketing; - Vendas como elemento gerador de riqueza; - Margem de contribuição unitária como parâmetro de análise; - Ênfase na análise da relação custo-volume-lucro;
Custeio ABC	<ul style="list-style-type: none"> - As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades; - Identifica as atividades que agregam valor aos produtos; - Rateia os custos indiretos com critérios multidimensionais; - Identifica a responsabilidade pelas atividades que mais consomem recursos.

Fonte: Adaptado de Ferreira (2007).

Com isso, cada método de custeio apresenta sua forma de analisar as atividades das diversas áreas, porém, a escolha de um deles, depende do interesse-fim da implantação, observando a obrigatoriedade pelas Normas Brasileiras de Contabilidade no Setor Público e o não aceite pelo Fisco para fins fiscais de alguns métodos, tendo a implantação do mesmo com base na análise objetiva do fim gerencial ou financeiro da instituição. Para tanto, é cabido observar as vantagens e desvantagens de cada método, avaliando o que melhor se adequa a atividade da instituição.

Para com as vantagens e desvantagens do Custeio por Absorção, Barbosa et al. (2011, p. 147) citam:

- a) segue os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro;
- b) agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos;
- c) pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.

E desvantagens:

- a) os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade;
- b) o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;
- c) os custos fixos existem, independente, da fabricação ou não desta ou daquela unidade e acabam.

Autores como Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007) apresentam conceituações pelas quais pode-se tirar a mesma ideia para com o método de custeio variável, pelo qual, não utiliza do rateio, porém, identifica os bens e serviços mais rentáveis, determinando aqueles que tem necessidade de produção e comércio para pagar os custos fixos. Além disso, não é aceito pela auditoria interna por ferir aos princípios contábeis, acabando por não estruturar bem a separação dos custos fixos e demais, incorrendo na incompreensão de alguns fatos.

Diante do exposto sobre os métodos de custo, o custeio por atividades descreve e analisa os serviços prestados, de forma precisa e confiável ao apresentar mensurações operacionais e financeiras, diminuindo os riscos de perdas na atividade pública, proporcionando maior e melhor acompanhamento, projetando melhorias futuras, o que torna este método o mais indicado de aplicação ao meio. Para tanto, esta escolha se dá principalmente, segundo Ribeiro e Camacho (2006), devido à metodologia ser aplicada levando em consideração aos gastos indiretos e, as deficiências que os demais métodos apresentam na alocação dos custos indiretos, apresentados em maior abrangência nesse âmbito.

A constituição instiga ao planejamento, transparência e eficiência, sendo que esses devem utilizar das legislações vigentes e o ordenamento jurídico para o alcance da eficiência, probidade e o dever de prestar contas, tornando o seu exercício mais transparente nas funções e atividade (CASTRO, 2010).

Dessa forma, a contabilidade de custos, por meios de seus métodos de custeio auxilia nessa função buscando a escolha de um sistema adepto às necessárias avaliações e formas de melhorias de investimentos do dinheiro público.

Por fim, a administração pública tem de avaliar a qualidade e eficiência deste, de forma a ofertar os melhores serviços, com o menor desembolso possível, dessa forma, o controle de custos transcorre na alocação dos gastos e despesas, demonstrando as possibilidades de controle, construindo no enfoque conceitual as informações passíveis a contabilidade gerencial para a tomada de decisões, colocando informações essenciais estruturadas para auxílio aos gestores e a busca de eficiência no controle dos gastos públicos.

Conclusão

Neste trabalho, foram apresentadas informações de cunho legislativo e doutrinário, reforçando o Controle de Custos como instrumento a eficiência no Setor Público, demonstrando o sentido obrigatório pela constituição e legislações vigentes, instigando a sua importância, pouco vista pelos gestores públicos. Tendo em vista que a utilização das informações prestadas pelo controle de custos constrói informações úteis ao meio fiscal, ao gerenciamento e tomada de decisões, levando eficiência a atividade pública.

Mesmo com limitações devido ao assunto ser pouco abordado, à estilística da pesquisa bibliográfica e às dificuldades de acesso a materiais devido a pandemia, o objetivo geral proposto foi atingido, visto que com este estudo foi possível apresentar como os conceitos se aplicam e a influência da gestão dos custos, demonstrando a partir desta a especial função da sua aplicação e alcance da eficiência pública.

Conclui-se assim, que entre as metodologias dos custos aceitos atualmente, atuantes e escolhidos em função de cada atividade, aquela que mais se adequa ao setor público é o Método de Custeio por atividade (ABC), devido as desvantagens dos demais e a aplicação do mesmo ter enfoque nos custos indiretos, cujo tem grande relevância no meio, possibilitando o controle, planejamento e alcance da eficiência.

Espera-se que esta pesquisa contribua para com os acadêmicos e profissionais da área contábil, ao demonstrar o controle de custos como aliado a eficiência e transparência, ao esclarecer conceitos e métodos que observam a especialidade das instituições públicas, logo, a ideia do método de custeio que mais se adequa a contabilidade do exercício. Nesse sentido, o profissional contábil torna-se um precursor no processo de dificultar a corrupção, assim como alcançando os princípios constitucionais da transparência, publicidade e eficiência,

economizando o dinheiro público, fundamento no seu objetivo fim, o controle do patrimônio público e o alcance do bem comum da sociedade.

Referências

SANTANA, Allisson de Jesus; ALMEIDA, Alex Santos; GONÇALVES, Cleaylton Ribeiro de Medeiros. O sistema de custo na administração pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões. *Revista Eletrônica da FANESE, Aracaju*, v. 3, n. 1, 2014.

BARBOSA, c. a. et al. *Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio*. 2011. Disponível em: <<https://www.unifenas.br/extensao/index.asp>>. Acesso em: 07 nov. de 2021

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 nov. de 2021.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, Contabilidade e controle interno no Setor Público: Integração das áreas do Ciclo de Gestão - Contabilidade, Orçamento, Auditoria e Organização dos controles internos, como suporte a Governança Corporativa*. 3. ed. São Paulo: p. 265, Atlas, 2010

Congresso Nacional (2000). Lei Complementar nº101, 4 de maio de 2000. *LRF-Lei de Responsabilidade Fiscal*. Brasília, DF. Maio de 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70313/738485.pdf?sequence>>. Acesso em: 12 nov. de 2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.437*. 22 de mar. de 2013. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 15 Out. de 2021

CREPALDI, S. A. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009

FERREIRA, José Antônio Stark. *Contabilidade de Custos*. Pearson Prentice Hall. São Paulo, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das sociedades por Ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2007.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos: análise e gestão*. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 2012.

SANTIAGO, Marlene Ferreira. *O efeito da tributação no planejamento financeiro das empresas prestadoras de serviços: um estudo de caso de desenvolvimento regional*. 2006. 139f. Dissertação de Mestrado – Universidade de Taubaté, 2006.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. *Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2007.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Corruption Perceptions Index 2021*. Disponível em: <<https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>>. Acesso em: 11 set. de 2021.

Recebido: 14/02/2023

Aprovado: 17/03/2023