



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL  
CAMPUS CERRO LARGO  
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

**ADRIELLY BULLING DOS SANTOS**

**SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO NO PODER LEGISLATIVO  
MUNICIPAL: ESTUDO MULTICASO**

**CERRO LARGO**

**2022**

**ADRIELLY BULLING DOS SANTOS**

**SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO NO PODER LEGISLATIVO  
MUNICIPAL: ESTUDO MULTICASO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul, como requisito parcial para aprovação na disciplina Projeto de Trabalho de Curso.

Orientador: Prof. Dr. Ari Söthe

Cerro Largo,

2022

## **Bibliotecas da Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS**

Santos, Adrielly B dos  
Sistema de custeio por absorção no poder legislativo municipal: Estudo multicaso / Adrielly B dos Santos. -- 2022.  
53 f.

Orientador: Dr. Ari Sothe

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal da Fronteira Sul, Curso de Bacharelado em Administração, Cerro Largo, RS, 2022.

1. Custeio por absorção; Gestão de custos; Poder legislativo;. I. Sothe, Ari, orient. II. Universidade Federal da Fronteira Sul. III. Título.

**ADRIELLY BULLING DOS SANTOS**

**SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO NO PODER LEGISLATIVO  
MUNICIPAL: ESTUDO MULTICASO**

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Administração.

Este Trabalho de Curso foi defendido e aprovado pela banca em:  
22/03/2022.

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Ari Söthe – UFFS

Orientador



Profa. Dra. Denise Medianeira Mariotti Fernandes - UFFS



Me. Neusa Rossini - UFFS

*Dedico este trabalho a minha mãe e meu pai pelo apoio carinho e ensinamentos ao longo da minha vida!*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus por ter me permitido completar esse ciclo.

Aos meus pais, irmã e avós por sempre acreditarem em mim, nunca soltarem minha mão, por serem meus pilares e projeto de vida... Obrigada por me permitirem partilhar dessa trajetória!

Aos meus professores, e em especial ao meu orientador Ari Sothe pela paciência e atenção durante toda essa caminhada, levo para a vida, todos os ensinamentos desses anos.

Ao meu filho de quatro patas este que sabe todas as dificuldades que passei e trouxe paz nos momentos de dificuldade!

Aos meus amigos que estiveram comigo sempre em todos os momentos de dificuldade e de sorrisos vocês foram essenciais e incríveis!

## RESUMO

O estudo apresenta os resultados da pesquisa sobre a gestão de custos a partir do custeio por absorção nos Poderes Legislativos dos municípios de Cerro Largo e Rolador-RS. Os objetivos que nortearam o estudo, foram: avaliar os custos dos serviços prestados por esses órgãos legislativos municipais por meio da aplicação da metodologia do custeio por absorção; bem como, identificar os tipos de custos, a aplicabilidade dessa metodologia de custeio, mensurar os custos dos serviços prestados e por fim, comparar os resultados obtidos entre os dois municípios. O trabalho se caracterizou como um estudo multicaso, descritivo, documental, com abordagem qualitativa e quantitativa, a partir dos dados coletados nos portais da transparência dos Poderes Legislativos dos municípios escolhidos, em virtude de possuírem sua administração orçamentária independente do poder executivo, além do número de habitantes, conforme o conceito microrregional, sendo um de pequeno e outro de maior porte. A partir do estudo observou-se o comportamento dos custos de serviços prestados pelos poderes legislativos a partir da metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). Desse modo, identificou-se a aplicabilidade deste no setor público, em virtude da eficiência, identificação do funcionamento operacional da organização, como também das matérias cuja votação e discussão consomem mais recursos do orçamento, como também aquelas que demandam mais recursos na prestação dos serviços e se esses serão aplicados efetivamente. Nesse sentido, a comparação dos custos entre os dois municípios estudados, identificou que apesar de possuírem diferenças administrativas, eles prestam serviços com custos semelhantes, e a metodologia aplicada do custeio por absorção pode ser utilizada em ambos os casos, possibilitando aos gestores melhor controle dos custos e identificação dos possíveis desperdícios.

**Palavras-chaves:** Custeio por Absorção; Gestão de Custos, Poder Legislativo.

## ABSTRACT

The study presents the results of research on cost management based on absorption costing in the Legislative Ruling of the municipalities of Cerro Largo and Rolador-RS. The objectives that guided the study were to evaluate the costs of services provided by these municipal legislative bodies through the application of the absorption costing methodology; as well as identifying the types of costs, the applicability of this costing methodology, measuring the costs of the services provided and, finally, comparing the results obtained between the two municipalities. The work characterized as a multi-case, descriptive, documentary study, with a qualitative and quantitative approach. Based on data collected in the transparency portals of the Legislative Ruling of the chosen municipalities, due to their budget administration independent of the executive power, in addition to the number of inhabitants, according to the micro-regional concept, one being small and the other larger. From the study, the behavior of the costs of services provided by the legislative powers observed from the methodology of absorption costing (with departmentalization). In this way, the applicability of this in the public sector identified, due to the efficiency, identification of the operational functioning of the organization, as well as the matters whose voting and discussion consume more budget resources, as well as those that demand more resources in the provision of services. In addition, whether these will be applied effectively. In this sense, the comparison of costs between the two cities studied, identified that despite having administrative differences, they provide services with similar costs, and the applied methodology of absorption costing can be used in both cases, allowing managers to better control the costs. Costs and identification of possible waste.

**Keywords:** Absorption costing; Cost Management, Legislative Ruling.



## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1- Esquema básico custeio por absorção.....	23
Figura 2- Localização dos municípios do estudo .....	34

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Produtos da organização objeto de estudo .....	20
Quadro 2 – Gastos do poder legislativo por centro de custos .....	36
Quadro 3 – Alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos.....	37
Quadro 4– Alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos.....	37
Quadro 5 – Gastos dos centros de custos produtivos alocados aos produtos .....	38
Quadro 6– Custo unitário de cada produto .....	38

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos do Poder Legislativo de Cerro Largo alocados por centros de custos .....	41
Tabela 2 – Custos do Poder Legislativo de Rolador alocados por centros de custos.....	41
Tabela 3- Alocação dos custos dos centros de custos auxiliares aos produtivos- Poder Legislativo de Cerro Largo.....	43
Tabela 4- Alocação dos custos dos centros de custos auxiliares aos produtivos- Poder Legislativo de Rolador .....	43
Tabela 5- Descrição, peso unitário e total dos serviços- Cerro Largo.....	45
Tabela 6- Descrição, peso unitário e total dos serviços- Rolador .....	45
Tabela 7 – Custos dos centros produtivos alocados aos serviços- Cerro Largo.....	45
Tabela 8 – Custos dos centros produtivos alocados aos serviços- Rolador.....	46
Tabela 9– Custo unitário de cada serviço .....	46

## **LISTA DE SIGLAS**

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COREDE	Conselho Regional de Desenvolvimento
FEE	Fundação de Economia e Estatística
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
SIC	Sistema de Informações de Custos

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1 TEMA .....	15
<b>1.1.1 Problema</b> .....	15
1.2 OBJETIVOS .....	16
<b>1.2.1 Objetivo geral</b> .....	16
<b>1.2.2 Objetivos específicos</b> .....	17
1.3 JUSTIFICATIVA .....	17
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	19
2.1 A FUNÇÕES DO PODER LEGISLATIVO .....	19
2.2 SISTEMA DE CUSTEIO ABSORÇÃO .....	22
2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO .....	25
<b>2.3.1 Estudos anteriores gestão de custos no setor público</b> .....	30
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	33
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	33
3.2 POPULAÇÃO .....	34
3.3 COLETA E ANÁLISE DE DADOS .....	35
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	40
4.1 AGRUPAMENTO DE CUSTOS EM CADA CENTRO DE CUSTOS .....	40
4.2 ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DOS CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES AOS PRODUTIVOS .....	43
4.3 ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DOS CENTROS DE CUSTOS PRODUTIVOS AOS SERVIÇOS .....	44
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	48
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	49

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o sistema político está organizado com base na concepção histórica de Montesquieu, em que ocorre a tripartição de poderes, divididos em: Poder Executivo, Judiciário e Legislativo. O Poder Executivo que é a nível municipal representado pelo prefeito, é responsável por atender as necessidades dos munícipes quanto à saúde, educação, bem estar e demais áreas. O Poder Judiciário, é responsável pela aplicação das leis, tendo como base a Constituição Federal, garantindo os direitos individuais e coletivos. O Poder Legislativo, em âmbito municipal é representado pelos vereadores que compõe as câmaras municipais, com a finalidade criar leis e fiscalizar o Poder Executivo (RIBEIRO, 2012).

No que se refere ao legislativo, “os vereadores, representantes do povo, exercem a função principal de legislar sobre o interesse local, mas também acumulam funções de fiscalização ao trabalho dos Prefeitos e Secretários, além do julgamento das contas municipais” (SILVA, 2008, p.5).

No município existem apenas dois poderes, o Executivo e o Legislativo. O legislativo é composto pelos vereadores eleitos de forma democrática, estes são os membros da Câmara Municipal. Tanto o executivo como o legislativo são regidos pela Lei Orgânica do município, que por sua vez está subordinada as Constituições Estadual e Federal.

Padre e Fabre (2018, p.85) destacam que "a importância do legislativo pode ser comprovada pelo alcance e relevância de suas funções, sua atuação contempla a elaboração das leis, a fiscalização da administração pública, sua autonomia administrativa, e por vezes a função julgadora”. No que se refere a sua função legislativa está a elaboração de leis municipais, projetos, emendas de projetos, entre outros. Já no que tange a função fiscalizadora, fica sob seus cuidados fiscalizar e controlar as ações do executivo, acompanhando os custos públicos, bem como o uso de bens patrimoniais do município. A outra função do legislativo está vinculada ao desempenho das suas atividades administrativas, no que se refere a estrutura e gerenciamento de seus colaboradores. Existe também a função julgadora, que ocorre quando existe a necessidade de julgar infrações político administrativas dos prefeitos ou dos vereadores. Por fim, mas não menos importantes, somam-se as funções do Legislativo o assessoramento junto ao Poder Executivo, onde por meio de indicações, o poder legislativo leva medidas de interesse da população ao prefeito (RIBEIRO, 2012).

Nesse sentido, a gestão de custos na prática permite otimizar os recursos, aumentar a transparência e eficácia nos serviços prestados. Assim, conforme Mauss e Sousa (2008, p. 04),

“a gestão de custos surge como ferramenta de informação que permite controlar e avaliar o cumprimento do que foi planejado, como realização de obras e prestação de serviços”.

Remígio (2002) entende que o custeio dos serviços possibilita à administração pública a identificação de desperdícios, a avaliação das relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas públicas que estão à disposição, permitindo que bens públicos sejam produzidos com menor custo e maior eficiência. Um modelo de gerenciamento de custos auxilia os gestores, responsáveis pelas finanças públicas, na análise de resultados, desempenho e eficiência dos serviços. No poder legislativo é fundamental o uso de um modelo que auxilie de maneira eficaz o gerenciamento dos custos e suas aplicações. Manter este modelo auxilia o gestor do legislativo municipal a analisar os custos por centros de custos, de forma que identifique os custos individuais das matérias citadas e votadas durante as sessões. Isto permitirá reduzir os desperdícios eliminando atividades que não agregam valor, a fim de verificar o desempenho dos mesmos, de modo que também aperfeiçoam o processo de prestação de contas (RAUPP, 2011).

Nesse sentido, de acordo com Machado e Holanda (2010), o sistema de custo deixa de ser um sistema operacional de administração financeira ou que viria a substituir os sistemas contábeis anuais se tornando um sistema de apoio a gestão, utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle, este chamado de Sistema de Informações de Custos (SIC).

Estudo realizado por Ching, Silveira e Freire (2011), ao relatar as experiências com a implantação de um sistema de custos pelo Governo da Bahia e pelo Banco Central do Brasil, seus diferentes formatos, análises e relatórios produzidos, observaram a necessidade de aumento de aperfeiçoamentos com a utilização gerencial do sistema de custos e aderência do sistema ao plano teórico não são apenas possíveis como são necessários.

Para Alonso (1999), para se ter uma alocação correta de recursos, o conhecimento em custos é de extrema importância, visto que o maior indicador de ineficiência provém do desconhecimento nessa área, destacando que o aprendizado contribui positivamente com a melhoria substancial na organização governamental. Para isso, faz-se necessário sistemas de informações gerenciais para firmar os processos decisórios, tornando indispensáveis as medidas visadas e o custo para obtê-las. Na administração pública federal, essas medidas ainda são feitas de forma sistemática e/ou inadequadas, tornando-se ainda mais precárias na parte de custos, já que não é usual medir custos no serviço público.

## 1.1 TEMA

Prates (2010) explica que a delimitação do tema é indispensável, pois por meio dele se estabelecem os limites da investigação, tais como, clara seleção do enfoque/extensão/profundidade que vai ser tratado; tempo (período histórico); espaço (localização); problemas e questionamentos vinculados a aquele tempo e espaço. Para isso, deve-se descrever o mais específico possível o que vamos responder para que aspectos vamos dirigir nossa investigação, sem perder de vista as conexões necessárias à sua explicação.

Entende-se, a partir da contextualização deste trabalho, que os sistemas de mensuração de custos na gestão pública surgem como alternativa para sanar o desafio vivenciado pelos gestores em encontrar informações seguras e indicadores que os auxiliem na tomada de decisão e no acompanhamento dos resultados. Diante disso, o estudo tem como tema de pesquisa a gestão de custos no poder legislativo municipal com a utilização do custeio absorção.

### 1.1.1 Problema

Raupp e Garozzi (2021) explicam que no setor público, de maneira específica, a contabilidade de custos contribui para a transparência, além do suporte à tomada de decisão e controle gerencial. Desse modo, é perceptível a necessidade da transparência das contas públicas nos órgãos componentes da administração pública. Nessa direção, é necessário acompanhar os esforços legislativos realizados, bem como, a forma em que o progresso da modernização da legislação e sua implementação pela administração pública influenciam o controle social e a demanda de informações contábeis para ampliar a transparência.

Assim, a gestão de custos no setor público volta-se para a orientação e controle de desempenho de serviços e políticas públicas, diferentemente da apuração de lucros e avaliação de estoques, como ocorre no setor privado. Desse modo, no contexto do estudo, o Sistema de Gestão de Custos é um aliado nas decisões a partir do conjunto de informações que disponibiliza para a gestão, além da prestação de contas para a sociedade (RAUPP, 2011).

Sistemas de gestão de custos são componentes de outros sistemas estruturantes da organização e, sozinhos, não atingem um nível elevado de eficiência. Ademais, outros artefatos gerenciais também necessitam do sistema de custos para atingimento de seus objetivos (MODELL, 2009). Dessa forma, a não vinculação de ferramentas de custos com o planejamento institucional, podem configurar em um risco de fracasso ao processo de implementação. Tal



como observado nos estudos de Matto e Sippola (2016), Kosmas e Dimitropoulos (2013), Verbeeten (2011) e Zunino, Borgert e Schultz (2012).

Nesse sentido, entender o comportamento dos custos nos Poderes Legislativos dos municípios, pode significar a melhoria das tomadas de decisões, pois poderá auxiliar no controle, análise de desempenho e resultados. Assim, o estudo busca responder ao seguinte problema de pesquisa: Qual o comportamento dos custos de serviços prestados pelos Poderes Legislativos municipais de Cerro Largo e Rolador a partir da metodologia do custeio por absorção?

## 1.2 OBJETIVOS

Os objetivos estabelecidos norteiam os pontos que o pesquisador deseja alcançar, sendo de fundamental importância para o melhor entendimento e desenvolvimento da pesquisa. Beuren et al. (2013) explicam que os objetivos representam o fim que o trabalho busca atingir, e conseqüentemente, respondendo ao problema que foi formulado.

Entre os objetivos, estabelece-se um objetivo geral e no mínimo três objetivos específicos, devendo-se ter coerência entre os dois. O objetivo geral indica uma ação ampla do que foi questionado no problema. Os objetivos específicos são formulados para auxiliar a alcançar o objetivo geral estabelecido (BEUREN et al., 2013).

A contabilidade de custos entendida como instrumento gerencial, pode fornecer ao gestor municipal mecanismos suficientes para tomar as melhores decisões. Nesse processo, o sistema de gestão de custos na administração pública objetiva informar aos usuários sobre os resultados alcançados e os aspectos da natureza orçamentária, econômica, financeira e física do setor público. Em complemento, apoia o processo de tomada de decisão, a prestação de contas adequada e o suporte para a instrumentalização do controle social necessário. Diante disso, a seguir apresentam-se os objetivos propostos para o estudo.

### 1.2.1 Objetivo geral

Avaliar os custos dos serviços prestados dos Poderes Legislativos municipais de Cerro Largo e Rolador por meio da aplicação da metodologia do custeio por absorção.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) Identificar os tipos de custos dos serviços prestados pelos Poderes Legislativos pesquisados;
- b) Aplicar a metodologia do custeio por absorção para mensurar os custos dos serviços prestados pelos Poderes Legislativos pesquisados;
- c) Comparar os custos dos serviços prestados entre os Poderes Legislativos dos municípios pesquisados.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho tem enfoque na gestão de custos no Poder Legislativo Municipal. O estudo ganha importância a partir da verificação na literatura da ausência de estudos multicaseos que comparam poderes de diferentes municípios. Diante disso será desenvolvido um estudo comparativo dos custos de produção através do custeio por absorção em dois Poderes Legislativos municipais. A escolha pela realização da pesquisa nos municípios de Cerro Largo e Rolador deve-se a facilidade na obtenção dos dados necessários à pesquisa.

Com os atuais sistemas de informação, segundo Alonso (1999), o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, bem como não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo, da mesma forma em que desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos.

O modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência. Portanto, comparar os custos entre os diferentes municípios, entender como são definidos os custos e como se comportam é de fundamental importância. Isso permitirá a reavaliação dos custos dos diferentes poderes, pois possibilita uma adequação no planejamento e aplicação dos recursos.

Justifica-se ainda como possibilidade de ser utilizado como apoio para os gestores nas definições e desenvolvimento de seus trabalhos diante dos seus respectivos legislativos municipais. Miranda Filho (2003) entende que a utilização de metodologias de custeio no setor público possibilita: mensurar os custos sociais de cada uma das diversas ações de governo, revelando para a sociedade os recursos sacrificados para realizar as ações; apurar os custos organizacionais das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos custos de funcionamento de cada uma das organizações públicas, em especial os legislativos municipais.

O desenvolvimento desse trabalho justifica-se no âmbito social, pois ao realizar um estudo multicaso nos Poderes Legislativos dos municípios que possuem sua administração orçamentária independente do poder executivo, pode tornar visível a forma que está sendo realizado o planejamento e aplicação dos recursos, bem como, a eficiência financeira que tal forma de aplicação traz.

A escolha por esses municípios deve-se à facilidade na obtenção dos dados necessários à pesquisa e acessibilidade aos mesmos, sendo que a pesquisadora tem domicílio no município de Rolador e reside em Cerro Largo. Da mesma forma, foram escolhidos pelo número de habitantes, sendo o primeiro, considerado pequeno município, e o segundo, de porte maior para o conceito microrregional.

Da mesma forma, justifica-se pela necessidade de exploração e análise da literatura presente nos periódicos nacionais, portal da CAPES, buscando-se embasamento teórico para argumentar se os resultados encontrados darão margem para contribuições e novas elaborações de produções científicas que beneficiarão a formação de novos profissionais na área da gestão pública e da administração.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo são apresentados os resultados obtidos na literatura que nortearam o estudo. Partindo dos objetivos propostos, o referencial teórico apresenta as funções do poder legislativo, a metodologia do custeio absorção, os custos no setor público, além dos estudos anteriores de gestão de custos no setor público e por fim a caracterização dos municípios integrantes do estudo.

### 2.1 AS FUNÇÕES DO PODER LEGISLATIVO

A câmara municipal ou poder legislativo municipal é a instituição mais antiga do Brasil. Em 1532, foi instalada a câmara em São Vicente no Estado de São Paulo, na época tinha o nome de senado da Câmara. Essa primeira organização legislativa cuidava, na realidade, de questões administrativas e judiciárias das vilas da colônia, em um sistema de origens europeias. Foi a partir da independência que as câmaras municipais começaram a tomar forma mais semelhante ao que hoje é o legislativo, mas durante alguns períodos elas deixaram de funcionar, como no chamado Estado Novo, de 1937 a 1945 (RODRIGUES; GONÇALVES, 1997).

As funções fundamentais do Poder Legislativo são as de legislação, de representação, de legitimação da ação governamental, de controle, de juízo político e de constituinte. No Brasil, o poder legislativo divide-se em níveis federal, estadual e municipal (SILVA, 2010). Nos municípios brasileiros, o Poder Legislativo é representado pela Câmara Municipal, composta de vereadores eleitos para mandatos de quatro anos, pelo sistema proporcional, em número definido nas leis orgânicas dos Municípios, conforme a Emenda Constitucional nº58/2009 que alterou o art. 29, inciso IV, da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988).

Atualmente, os vereadores, representantes do povo, exercem a função principal de legislar sobre o interesse local, mas também acumulam funções de fiscalização ao trabalho dos prefeitos e secretários, além do julgamento das contas municipais. Desse modo, a maioria das decisões tomadas no município passa pelo poder legislativo. Portanto, é inegável, a importância do poder legislativo no cenário político institucional, tendo, em todos os níveis, a função de legislar como principal meio de atuação para consecução dos seus objetivos, exercida através de suas competências legislativas constitucionalmente estabelecidas.

A função de legislar decorre da elaboração, redação, alteração e consolidação dos marcos jurídicos e da atividade que assegura ao legislador a iniciativa das matérias

constitucionalmente previstas.

A função de fiscalizar tem seu amparo na norma constitucional e consiste na apreciação dos pareceres das contas da administração pública, bem como investigar as contas daqueles que guardam, arrecadam, gerenciam e utilizam recursos públicos. A função de julgar é caracterizada pelo exercício nos casos em que seus pares (vereadores) cometerem atos que caracterizem a quebra do decoro parlamentar; ou se os demais agentes políticos e públicos (prefeitos e secretários municipais) pratiquem atos que caracterizem infração político-administrativa. A função de administrar compreende a manutenção das atividades legislativas que dependam de recursos humanos e materiais, no próprio órgão legislativo municipal (SILVA, 2010).

Com o processo decisório levado à efetiva participação popular, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 deve o orçamento participativo cidadão, de forma presencial ou virtual, propiciar sugestões legislativas quanto ao uso dos recursos no atendimento das demandas. Os vereadores se reúnem em sessões plenárias para apreciação das matérias mais importantes dentro da Câmara Municipal. As competências do Plenário refletem os posicionamentos do Poder Legislativo do Município (SILVA, 2010).

O Regimento Interno da Câmara contempla os produtos apresentados no Quadro 1 como passíveis de discussão e votação.

Quadro 1- Produtos da organização objeto de estudo

<b>Produtos</b>	<b>Descrição</b>
Projeto de Lei	É a proposição que tem por finalidade a regulamentação de matéria de âmbito municipal, sujeita à sanção do Poder Executivo.
Decreto Legislativo	É a proposição destinada a regular matéria de exclusiva competência da Câmara Municipal, com efeito normativo em toda a municipalidade.
Projetos de Resolução	É a proposição que se destina a regular matéria de competência exclusiva da Câmara Municipal, de natureza político-administrativa.
Codificação	São projetos de codificação: Código – é a reunião de disposições legais sobre a mesma matéria, visando estabelecer os princípios gerais do sistema e prover corretamente a matéria tratada; Consolidação – é a reunião de diversas leis em vigor sobre o mesmo assunto; Estatuto ou regimento – é o conjunto de normas disciplinares fundamentais que rege a atividade de um órgão ou de uma entidade.
Indicação	É a proposição em que o autor sugere medidas de interesse públicos aos órgãos competentes.
Moção	É a proposição em que a Câmara Municipal manifesta a sua posição, de apoio ou de oposição, a respeito de determinado assunto de interesse público.
Requerimentos	É todo pedido verbal ou escrito, dirigido ao presidente da Mesa Diretora, sobre assunto de interesse do autor.

Substitutivo	É o projeto apresentado para substituir outro já em tramitação, sobre a mesma matéria.
Emendas	É a modificação apresentada a determinado dispositivo de matéria em tramitação.
Julgamento de Contas	Julgar as contas da administração municipal, direta e indireta

Fonte: Paulo Lopes (1994) apud Raupp (2008)

De acordo com Raupp (2008), a Codificação e o Substitutivo raramente são discutidos e votados. O Julgamento de Contas acontece, normalmente, uma vez no ano, quando a Câmara recebe do Tribunal de Contas do Estado as contas da Prefeitura Municipal, referente ao exercício anterior, para discussão e votação. As demais matérias acontecem regularmente durante o ano, com destaque para os Projetos de Lei e Indicações. No tocante à prestação de contas, a Câmara encaminha ao Executivo Municipal, mensalmente e anualmente, os relatórios contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000.

O Orçamento do Município não poderia ter validade se os recursos fossem aplicados sem a anuência dos próprios vereadores. Por isso, as matérias orçamentárias e todas correspondentes à mudança da legislação municipal devem ser colocadas na Pauta da Ordem do Dia (MACHADO, 2019).

De uma geração de atos, desde a iniciativa legislativa, apresentação de emendas, discussão e votação até à aprovação ou rejeição, forma-se o processo legislativo. Se a matéria for um projeto de lei, ainda dependerá de sanção do prefeito e, posterior promulgação e publicação. Poderá haver veto, decorrendo nova apreciação pelos Vereadores (MACHADO, 2019).

Quando se fala em gestão pública, o Poder Legislativo apresenta desafios bastante diferenciados, pois nele ainda são comuns as práticas patrimonialistas, além de ser o poder mais afetado pelas questões políticas, o que o difere dos Poderes Executivo e Judiciário, sendo este um dos grandes desafios da gestão do Legislativo, senão o maior deles, admitir a dimensão política como legítima, aceitando-a como elemento estrutural do contexto legislativo, e desenvolver práticas gerenciais que absorvam esse elemento, sem antagonizar as esferas política e administrativa (SILVA, 2010).

Embora o Legislativo seja o mais democrático dos poderes, não pode deixar de reger-se pelos dispositivos e princípios constitucionais, os quais devem guiar as ações da administração e de todos os gestores dos órgãos desse Poder. Princípios constitucionais da administração pública - legitimidade, impessoalidade, ética, defesa e eficiência - essas são as normas gerais de base, orientação e assistência. Princípios são considerados valores e são o núcleo do sistema

legal, por isso, deve apoiar as ações dos legisladores ou administradores públicos (CINANNTI, 2011).

## 2.2 SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Na administração pública, torna-se importante conhecer o custo daquilo que é produzido. Contudo, isto até o momento, mereceu poucos estudos que viabilizassem sua aplicação. Os métodos de custeio mais utilizados, e que podem ser úteis para a melhoria do processo decisório por parte dos gestores são: custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades e custeio padrão (SLOMSKI, 2006).

Para aplicá-lo em uma empresa, assim como no setor público, precisa-se manter uma equipe bem treinada, para coleta e organização dos dados (LEONE, 2000).

O Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção de bens elaborados e só os de produção, todos os custos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos (MARTINS, 2001, p.41).

O principal objetivo do custeio por absorção é acoplar todas as categorias de custos existentes no processo fabril (na área de produção) ao produto elaborado, sejam eles diretos, indiretos, fixos, variáveis, de estrutura ou operacionais (BAUM, 2005).

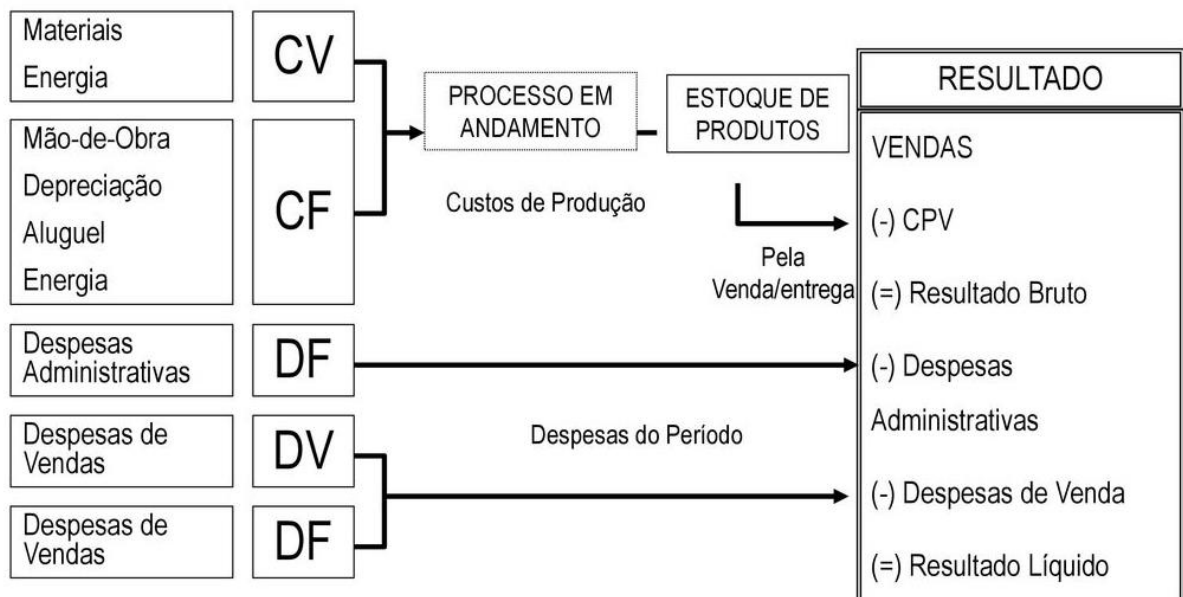
Padoveze (1997) define tal sistema como o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os custos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os custos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição. Para Leone (1987), esse método recupera todos os custos relacionados e ainda deixa margem de lucro desejada pela empresa. Já Crepaldi (1999) explica que no sistema por absorção todos os custos de produção são apropriados aos produtos.

De acordo com Crepaldi (2010), o custeio por absorção é o mais utilizado para finalidades contábeis, visto que é permitido pela legislação brasileira e obrigatório para avaliação de estoques. É o sistema de custeamento pelo qual é realizada a apropriação aos produtos elaborados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer estejam diretamente vinculados ao produto, quer se refiram à tarefa de produção em geral e só passam ser alocados aos bens fabricados, mediante rateio. Passam a integrar o valor contábil dos produtos feitos, nesse método de custeio, tanto os custos que são variáveis (que só

existem quando cada unidade é feita) quanto os fixos (que independem de cada unidade produzida).

O tradicional método de custeio por absorção, que, segundo Martins (2009), é um método desenvolvido a partir da aplicação dos conceitos básicos da contabilidade clássica e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos produzidos, assim como todos os demais custos relativos ao esforço aplicado na produção. Megliorini (2012) estabelece alguns passos para a apuração dos custos a partir do custeio por absorção: separação dos custos do período em despesas, custos e investimentos; e separação dos custos em diretos e indiretos (Figura 1).

Figura 1- Esquema básico custeio por absorção



Fonte: Martins (2000)

Padoveze (2000), considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as leis tributárias. Outra vantagem citada pelo autor é que ele pode ser menos oneroso de implementar, pois não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis. Crepaldi (2008) também cita, como vantagens do custeio por absorção, a fixação de preços de venda mais reais, pois engloba todos os custos da empresa nos custos unitários dos produtos e o fato de demonstrar índices de liquidez mais reais.

Apesar de contemplar diferentes possibilidades de alocação dos custos, o custeio por absorção, como todo método, apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Entre as vantagens podem ser destacadas: agrega todos os custos ao objeto de custeio;



possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço; permite a apuração do custo dos departamentos e centros de custos; é menos oneroso na implementação, pois utiliza métodos de apropriação mais simples (PADOVEZE, 2000).

No tocante as desvantagens devem ser consideradas: os custos que não se relacionam a este ou aquele produto são quase sempre distribuídos por meio de critérios de rateio; o custo fixo por unidade depende do volume de produção; não viabiliza um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos; não utiliza procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria contínua dos bens/serviços e para a eliminação de desperdícios (SOUZA, 2001).

Souza e Clemente (2011), dizem que no custeio por absorção é possível alocar aos produtos todos os custos para a sua fabricação, classificando em custos diretos e indiretos, utilizando critérios de rateio e sendo assim cada produto absorve uma parcela de valor do custo. O método de Custeio por Absorção surgiu a partir da necessidade de valorizar os produtos elaborados pelas empresas, tendo em vista a exigência legal para a adoção de uma forma voltada para a avaliação de estoques e de resultados (REIS, 2005). Martins (2000) conceitua o custeio por absorção como critério onde sem que se acomodam todos os custos da produção, desprezando sua nomeação de custos fixos ou variáveis, ou custos indiretos e diretos, alocando todos os custos ao produto.

O controle dos custos através do critério de departamentalização é um objetivo possível a ser atingido pelos órgãos públicos, tendo como meta a eficiência, que possibilita a instituição identificar como funciona o organismo operacional da empresa, quais as áreas que demandam mais recursos na prestação do serviço e se esses recursos são aplicados com eficácia. Segundo Martins (2000, p. 47) “a departamentalização visa eliminar a distorção causada pelo rateio, através da divisão da empresa em áreas distintas de acordo as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas”. O método de custeio por absorção permite a departamentalização, que demonstra de forma mais clara e transparente de como foram consumidos os custos indiretos. Conforme Martins (2000, p.83), “propicia uma distribuição mais racional dos custos indiretos”. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre as áreas específicas.

De acordo com Martins (2003), o fluxo de custeio por absorção com departamentalização apresenta seis passos básicos no critério: 1) separação entre custos e despesas; 2) apropriação dos custos diretos diretamente ao produto/serviço; 3) apropriação dos custos indiretos aos departamentos; 4) rateio dos custos indiretos comuns aos departamentos; 5) escolha da sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e

distribuição aos demais departamentos e 6) atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério escolhido.

Martins (2010) afirma que no custeio variável apenas são alocados nos produtos os custos variáveis, ficando os seus custos fixos isolados e considerado como despesa do período. Percebe-se que a diferença entre o custeio por absorção e o custeio variável é que o primeiro faz alocação de todos os custos ao produto e o segundo deixa de fora do rateio os custos fixos.

Por fim, Reis (2005) conclui que o método de custeio por absorção tem adversidades, sendo que como para aplicar esse método não é necessário alocar os custos seguindo uma regra para que possa estabelecer claramente a utilização de uma base de avaliação correta e, em muitas situações exige o conhecimento detalhado do processo produtivo e o bom senso do analista de custo.

A implementação do custeio por absorção no serviço público, conforme Mauss e Souza (2008) pode ser feita de forma mais fácil, por contemplar uma estrutura e critérios mais simples do que outros métodos mais sofisticados. Em razão de sua utilização por apreciável parcela de empresas privadas, representa uma metodologia cujos conceitos e maneiras de utilização são conhecidas no mercado.

### 2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A contabilidade pública tem como finalidade registrar fatos, apresentar informações relevantes e controlar a gestão dos recursos financeiros, patrimoniais e orçamentários. A contabilidade de custos na gestão municipal deve ser uma ferramenta gerencial de busca de dados para avaliar e projetar estratégias de controle dos custos do município, para fins de atingir as metas com responsabilidade (GRIEBLER, 2017).

A contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público. O intuito da contabilidade pública está no controle dos recursos públicos, sendo importante o balanço orçamentário, que trata da despesa e das receitas de como elas são arrecadadas e como elas são gastas (REIS, RIBEIRO, SLOMSKI, 2005).

A análise de custos, no contexto contábil, formaliza os planos, expressando-os na linguagem dos números em forma de orçamentos. O controle é formado pelos relatórios de desempenho, que comparam o que foi planejado com o que foi executado (realizado), demonstrando-se as exceções. Na sequência, os planos são avaliados dando origem a um novo

replanejamento que procura corrigir os desvios mais significativos. (SANTOS, 2000). A contabilidade de custos que cuida de promover a administração dos custos, despesas e custos dentro de uma empresa (LEONE, 1997). O controle dos custos representa o cérebro, o pulmão, coração ou o espírito sem o qual a empresa não sobreviveria (SANTOS, 2000).

Segundo Oliveira (2017), o sistema de custeio do setor público está embasado nos custos histórico e orçado (estimado). O custo histórico é essencial na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública. Já o custo orçado baseia-se em estimativas ou pode utilizar a ferramenta do custo-padrão. Seria ideal se construíssem padrões para todas as atividades e produtos a serem executados pelo setor público.

Segundo Gava (2013), o sistema de custo é uma ferramenta que maximiza resultados; a implantação de um sistema resultará em melhoria de processos e análise de alternativas através de comparações, garantindo o grau de excelência dos serviços prestados. Segundo o item 12 da Norma 16.11, são atributos da informação de custos:

- (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 (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.366/11, texto digital).

Nas definições gerais da NBC T 16.11 tem-se que “custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e que correspondem ao somatório dos custos diretos e indiretos, ligados à prestação daquele serviço” (Resolução CFC n.º 1.366/2011). Essa conceituação de custo já é conhecida no setor privado, e sua aplicação

também ao setor público demonstra a intenção de aproximar a contabilidade pública da empresarial (SILVA, 2011).

De acordo com Almeida, Gonçalves e Santana (2014), os gestores públicos passarão a ter uma importante ferramenta em suas mãos, que lhes possibilitarão melhorar a avaliação dos custos, embasando suas tomadas de decisões. Com a apuração dos custos, será possível reavaliar custos e investimentos feitos em demasia, possibilitando, sempre que necessário, ajustá-los para que os recursos públicos não sejam desperdiçados.

A administração pública deve ser avaliada pela qualidade e eficiência dos seus custos (despesas públicas). As despesas são necessárias para que os serviços públicos possam ser ofertados à sociedade; e, quanto menores elas forem e melhores os serviços, mais eficiente é o gasto público (SILVA, 2011).

Como destacado por Verbeeten (2011), os sistemas de gestão de custos são muito úteis aos gestores políticos, ao apoiarem a tomada de decisão e, ao mesmo tempo, possibilitarem a avaliação de programas e projetos já concluídos, geralmente por meio de *benchmarking*. Os gestores do setor público necessitam, no desempenho de suas funções decisórias, de informações consistentes e amplas para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas (LAPSLEY; WRIGHT, 2004; MACHADO; HOLANDA, 2010).

As informações de custos também devem permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços produzidos por unidades ou entidades diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes (MACHADO; HOLANDA, 2010). Além disso, as informações de custos associadas aos benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária, sendo o orçamento o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços públicos planejados. Ou seja, a informação de custos tem reflexos em todo o ciclo da gestão e, como defendido por Mättö e Sippola (2016), deveria estar presente no cotidiano de todas as entidades governamentais.

Ching, Silveira e Freire (2011, p. 267) destacam, entre outros: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão e aperfeiçoamento da gestão pública.

As principais finalidades do sistema de gestão de custos públicos são: a maior eficiência do processo alocativo, a qual permite analisar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes; a maior eficiência operacional em que a produção de bens e serviços passa por algumas avaliações que permitem identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de custos; por fim, a fixação de preços

públicos e taxas, é utilizado para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Para Machado (2012), a informação de custos na gestão pública provê informações que podem auxiliar na tomada de decisão, e também podem servir de controle e avaliação da eficiência e da efetividade. Machado e Holanda (2010) afirmam que o sistema de custos proporciona, aos gestores, a comparação de órgãos com atividades semelhantes, com o objetivo de melhorias no desempenho dos administradores públicos.

No entanto, Cardoso, Aquino e Bitti (2011) alertam que a implantação em massa (na administração pública) de um sistema de informações de custos somente se tornará realidade a partir do momento em que os potenciais usuários da informação produzida pelo sistema percebam sua relevância e tomem as medidas necessárias para a concretização do processo. Não basta a exigência legal e normativa, pois a efetiva adoção será promovida pela utilidade percebida pelos gestores (AGUILÀ, 2016; BITTI, CARDOSO; AQUINO; 2011; MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016; VERBEETEN, 2011).

De acordo com Alonso (1999), o entendimento sobre os custos dos serviços públicos é fundamental para se realizar uma distribuição eficiente de recursos. A falta de uma compreensão clara sobre os custos pode ser um grande indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Um exemplo muito comum de atividade que consome muitos recursos e que não agrega valor aos usuários de serviços públicos é a atividade de controle (administrativo, interno ou externo), pois tais atividades, caso fossem suspensas, não interfeririam na prestação de serviços e tampouco alterariam a satisfação do usuário. Portanto, por imposição legal tais atividades precisam ser executadas, mas podem e devem ser racionalizadas, visto que não agregam valor ao usuário dos serviços públicos (ALONSO, 1999).

Os sistemas de custos são muito usados em empresas industriais ou prestadoras de serviços como instrumento para uma precisa apuração dos custos dos produtos ou serviços a serem computados no resultado do exercício da empresa ou setor público (REIS, RIBEIRO, SLOMSKI, 2005). Considerando que o objetivo principal do setor público não é a geração de resultados, mas sim o bom desempenho e gerenciamento dos recursos públicos, visando prestação de serviços ao cidadão, a aplicação de um sistema de custos teria a finalidade principal de mensurar a eficácia e a qualidade da gestão dos serviços prestados (REIS, RIBEIRO, SLOMSKI, 2005).

Atualmente, há um declínio do modelo de gestão tradicional ou burocrático da administração pública, por enfatizar os controles formais e o estrito cumprimento das leis, surgindo diferentes estudos que defendem um modelo de gestão de resultados, preocupado com

a melhoria do desempenho público e qualidade dos serviços. O setor público, independente da área de atuação, tem características próprias, pois se caracteriza principalmente por ser prestador de serviços de natureza complexa, não-excludente e não-rival, e não tem similar no mercado privado, sendo monopólios do setor público (CAMPELO, 2010).

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, já que há defensores para quase todos os métodos de custeio. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não existe uma limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio, ou método específico a ser utilizado. Neste setor, qualquer um dos métodos, sendo eles o custeio por absorção, por atividades e custeio variável, podem ser utilizados (MACHADO; HOLANDA, 2010).

A principal função do setor público é a prestação de serviços, o principal custo é o salário, considerado como custo direto, sendo que os custos indiretos são de difícil alocação a um determinado centro de custos, devido à complexidade dos serviços prestados. O setor público caracteriza-se por serviços prestados pelo desenvolvimento e conciliação de processos internos de trabalho, muitas vezes não percebidos pelo consumidor destes serviços (REIS, RIBEIRO, SLOMSKI, 2005).

O modelo de gestão do estado, previsto na constituição, cria as condições para utilizar os conceitos da contabilidade de custos, como um dos critérios de avaliação de desempenho, pois contabilidade de custos é um sistema de aferição, onde relaciona insumos (material, pessoal, instalações, etc) com resultados ou benefícios atingidos. Com essa introdução de gestão pública que prioriza a mensuração de custos, será uma das fases efetivas para a alteração de modelos atualmente existentes sobre a função e importância do setor público, como agente propulsor de geração de ação no uso de recursos públicos. Os administradores do setor público necessitam de uma combinação de subsídios gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas (SILVA, 2004).

Conforme Meneses Júnior (2013), a obtenção de eficiência no gasto público depende de se ter o conhecimento dos custos necessários para a oferta de bens ou serviços, o que permitiria avaliar se resultados da ação governamental justificam os esforços empreendidos, e se há possibilidade de redução de custos sem diminuir a qualidade.

Segundo Martins (2010), custeio é a apropriação dos custos, e sistema de custeio é sobre a forma de calcular os custos dos produtos e serviços. De acordo com Slomski (2013 p. 197), “o objeto do custeio é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos”.

Ao se vislumbrar o controle de custos no setor governamental, a abordagem deve ser cuidadosa, uma vez que, segundo Silva (2004):

A ênfase brasileira é no controle das despesas em nível agregado, voltado para fins macroeconômicos. Logo, quando surge a necessidade de corte de custos, é comum que ele atinja de modo uniforme, atividades que possuem importância desigual do ponto de vista dos usuários. Se o governo aplica um corte linear, por exemplo, em despesas com serviços de terceiros, sem ter conhecimento do grau de dependência que as atividades que geram valor para o usuário possuem em relação àqueles custos, é mais provável que as atividades mais sensíveis a eles sejam as mais prejudicadas.

Sob este olhar o gestor público, muitas vezes por ter total domínio de como os custos estão distribuídos pelas atividades, acaba por prejudicar alguns setores que são de extrema importância social, mas que sob o ponto de vista técnico administrativo não possuem distinção de outras atividades com caráter menos essencial. Por estes fatos, muito se tem discutido na literatura sobre os métodos de custeio no setor público (REIS, RIBEIRO, SLOMSKI, 2005).

### **2.3.1 Estudos anteriores gestão de custos no setor público**

Nesta subseção apresentam-se os estudos anteriormente realizados acerca da gestão de custos no setor público, com o propósito de buscar alicerces para embasar a discussão nesta área do conhecimento.

Söthe, Kroenke e Scarpin (2009) mensuraram os custos da Câmara Municipal de Iporã do Oeste-SC, por meio de um estudo de caso com abordagem quantitativa, analisando os documentos contábeis nessa instituição que utiliza a metodologia do custeio por absorção e seus procedimentos. Ao concluir o estudo, os autores observaram que essa metodologia desse custeio é aplicável nesse setor público, especialmente nos casos de municípios de pequeno porte, pois proporciona informações de gestão relevantes e com os gastos de implantação reduzidos. Da mesma forma, constataram que o custo de cada produto elaborado estava organizado em dois grupos: o primeiro com os custos maiores pela complexidade do processo de elaboração e o segundo, com processo produtivo simplificado e custos unitários inferiores, conseqüentemente.

Raupp (2009) realizou um estudo de caso cujo objetivo consistia em analisar a gestão de custos no Legislativo Municipal de Paulo Lopes-SC, por meio do custeio por absorção para o ano de 2006. O autor concluiu que a gestão de custos na Câmara Municipal possibilitaria ao gestor analisar quais produtos consomem mais recursos. Somou-se a isso a promoção do controle de custos e percepção de possíveis desperdícios. Também foi identificado que, com o sistema de informação da época, o gestor não conhecia em que medida cada gasto contribuía para a obtenção de resultados. Assim como não se sabia quais atividades agregavam valor ao resultado final de suas ações.

Machado e Holanda (2010) apresentaram em seu estudo o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), ao propor diretrizes e um modelo conceitual para o setor público. Na conclusão, apontaram-se algumas limitações como “a falta de integração dos sistemas estruturantes e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo federal”. Foram reforçadas as principais diretrizes e retomado o fato de que o uso da informação de custo exige maior transparência e redução de fragilidades no ciclo de gestão.

Bitti, Aquino e Cardoso (2011) investigaram sobre o andamento da pesquisa nacional a respeito da adoção de sistemas de custo no setor público, seus perfis metodológicos e fundação teórico-conceitual. Concluiu-se que a literatura sobre o tema se apresentava escassa com apenas alguns resultados consolidados sobre organizações similares. Além disso, puderam sumarizar os estudos em defesas de diferentes modelos e iniciativas que adotam uma abordagem descritiva de sistemas isolados. Também se observou que a literatura nacional apresentava carência de comparação com estudos estrangeiros e iniciativas nacionais. As pesquisas trataram apenas de descrever quadros ou prescrever soluções, sem desafiar teorias. Tais fatos mostram que o tema apresentava-se apenas no início da pesquisa no Brasil. Porém destacou a relevância dos estudos para desenvolvimento da teoria no âmbito nacional.

Raupp (2011) realizou um estudo exploratório, obtido através de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. A pesquisa foi realizada no âmbito Legislativo, diferente da maioria que ocorre no poder Executivo. Foi escolhido o Município de Paulo Lopes de Santa Catarina. A conclusão é que o custeio por absorção é uma opção menos onerosa e considera critérios de alocação mais simples, porém o rateio dos custos indiretos é considerado arbitrário.

Mattiello et al. (2017) realizaram um estudo sobre produtividade e custos a respeito da Câmara Municipal de Cianorte-SC. O objetivo tido pela pesquisa consistia em aplicar ao órgão legislativo um sistema de custeio que permitisse avaliar os serviços dos vereadores por meio de suas proposições. Na metodologia, utilizou-se de pesquisa de levantamento e pesquisa documental cuja coleta de dados deu-se no site da Câmara Municipal. A análise e a interpretação deles apresentaram-se através de apuração e rateio dos custos, alocação destes e interpretação via método comparativo. Com o foco no período de 2009 a 2014, a análise de resultados mostrou que a atividade mais usual dos vereadores são indicações e requerimentos. A conclusão foi que o custo da câmara é elevado, já que nem todos os serviços são prestados de forma eficiente uma vez que não exercia controle sobre quantas e quais proposições eram atendidas. A falta de controle também impossibilitou a pesquisa de identificar uma medida de desempenho mais efetiva. Nesse sentido é importante se atentar para análise dos dados a partir



dos recursos destinados pelo poder executivo, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988.

Art. 29-A da CF

I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes;

II - 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes;

III - 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes;

IV - 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes;

V - 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes;

VI - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes.

É importante destacar que é um campo que carece de estudos e aprofundamento, visto que o legislativo é preterido em relação ao executivo. O legislativo, por ter orçamento garantido pelo executivo, conforme percentual definido pela constituição, talvez não se atenha muito na otimização dos gastos, por exigência legal, cumprem a legislação, mas pode ocorrer de focar em utilizar todo recurso disponibilizado no exercício ao invés de não em otimizar a utilização.

Em alguns casos, como por exemplo a Câmara de Santa Rosa, historicamente, devolve parte do recurso para o município investir, denotando que todo o recurso não é necessário para manter a estrutura da câmara.

### 3 METODOLOGIA

Nessa seção, apresentam-se os procedimentos metodológicos que foram utilizados durante o desenvolvimento do estudo. Desse modo, foi elaborado em quatro seções, a primeira se refere à classificação da pesquisa. A segunda apresenta população e amostra. A terceira seção trata da coleta de dados do estudo. Na quarta seção a análise dos dados.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A metodologia desta pesquisa foi delineada a partir dos objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema. Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como um estudo do tipo descritivo, por levar ao entendimento do comportamento dos fatores que influenciam determinado fenômeno. Em outras palavras, a pesquisa descritiva possibilita identificar as diferentes formas dos fenômenos, sua ordenação, classificação, explicação das relações de causa e efeito dos mesmos, o que leva à obtenção de uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno (ZAMBERLAN et al., 2014). De acordo com Gil (2002), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou ainda o estabelecimento de relações entre variáveis.

Em relação aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa do tipo estudo multicaso e documental. A análise documental é uma proposta de investigação científica que adota determinados procedimentos técnicos e científicos com o intuito de examinar e compreender o teor de documentos dos mais variados tipos, e deles, obter as mais significativas informações, conforme o problema de pesquisa estabelecido (GIL, 2002).

Conforme Flick (2009), o pesquisador, na escolha de documento, não deve manter o foco, unicamente, no conteúdo, apesar de esse ser importante, deve ser levado em consideração o contexto, a utilização e a função dos documentos. Isso deve ser levado em conta, uma vez que são meios para compreender e decifrar um caso específico de uma história de vida ou de um processo.

Por sua vez, o estudo de caso é uma abordagem de pesquisa que consiste no enfoque de um ou uma quantidade pequena de objetos de investigação (estudo multicaso é o nome que se aplica a múltiplos objetos). O enfoque requer a análise desse (s) objeto (s) com o máximo de profundidade e detalhamento e, ao mesmo tempo, sem o desvincular do seu contexto. O estudo de caso pode ser de caso único ou de casos múltiplos (YIN, 1994). Além disso, o estudo de caso

pode estabelecer comparações entre dois ou mais enfoques específicos – Estudos Comparativos de Casos –, ou pode analisar dois ou mais sujeitos sem objetivar compará-los – Estudos Multicasos (TRIVIÑOS, 1987). Nesse sentido, a partir do objetivo geral do estudo denota-se que se trata de Estudos Comparativos de Casos.

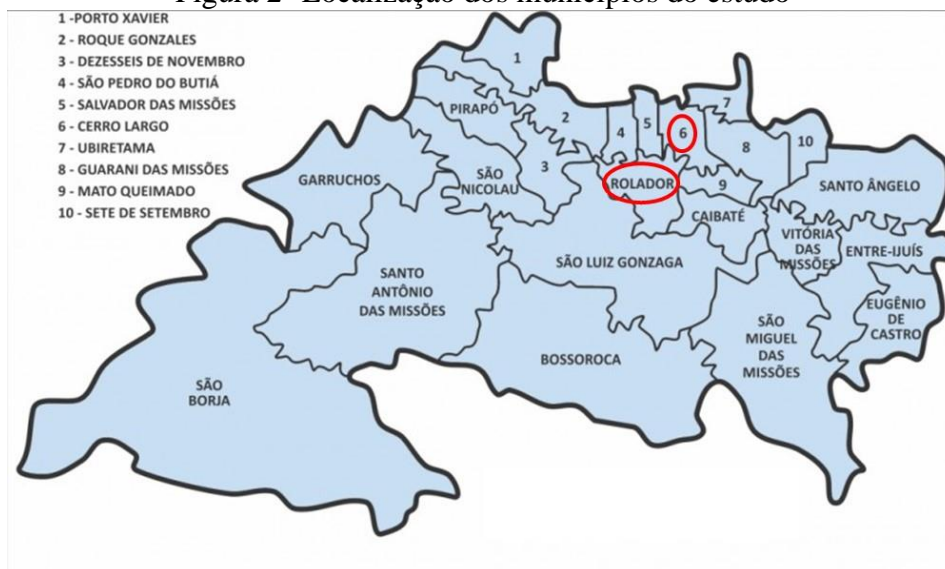
Quanto à abordagem do problema, o estudo utilizou a abordagem qualitativa e quantitativa. De acordo com Zamberlan et al., (2014), a pesquisa quantitativa possibilita que os dados e as evidências coletadas possam ser mensurados, requerendo o emprego de recursos e técnicas estatísticas. Segundo os autores, a pesquisa qualitativa é utilizada para investigar relações, atribuindo significados na interpretação dos fenômenos. Esta pesquisa científica combina os dois métodos de abordagem, pois os limites da pesquisa qualitativa podem ser contrabalanceados pelo alcance da quantitativa e vice-versa.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população compreendeu os Poderes Legislativos dos municípios integrantes do Corede Missões/RS que corresponde 27 municípios. A amostra de estudo foram os Poderes Legislativos municipais de Cerro Largo e Rolador, Estado do Rio Grande do Sul, selecionados por acessibilidade e conveniência.

O estudo elegeu os poderes legislativos de Cerro Largo e Rolador (Figura 2), caracterizados como dois pequenos municípios vizinhos da região noroeste do estado do Rio Grande do Sul.

Figura 2- Localização dos municípios do estudo



Fonte: Corede Missões (2021)

O município de Cerro Largo se estende por 177,7 km<sup>2</sup> e população de 14.287 habitantes no último censo. A densidade demográfica é de 79,5 habitantes por km<sup>2</sup> no território do município. Vizinho dos municípios de Salvador das Missões, Rolador e Ubiretama, Cerro Largo se situa a 36 km a Norte-Leste de São Luiz Gonzaga a maior cidade nos arredores. De acordo com o site da Prefeitura de Cerro Largo (2017) no ano de 1902 foi fundada a colônia Serro Azul, a qual passou a ser chamada de Cerro Largo em 1940, mas apenas em 28 de fevereiro de 1955 o município foi reconhecido em lei com o novo nome. Suas bases econômicas giram em torno da agricultura, indústria e comércio em pleno desenvolvimento, bem como nos investimentos na área de educação (FEE, 2017; CERRO LARGO, 2017).

O município de Rolador situa-se na histórica região das Missões Orientais do Uruguai, onde os padres da Companhia de Jesus começaram a catequização indígena no ano de 1636, na vasta área entre os rios Piratini e Ijuí, na margem esquerda do rio Uruguai. De acordo com a Fundação de Economia e Estatística- FEE (2017) possui uma população de 2.423 habitantes, em uma extensão total de 293,488 km<sup>2</sup>, representando uma densidade demográfica de 8,7 hab./km<sup>2</sup> (FEE,2017; ROLADOR, 2017).

### 3.3 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os dados foram coletados nas páginas eletrônicas dos Poderes Legislativos. Esses dados coletados nos portais de acesso pública são caracterizados como dados secundários (disponibilizados pelos Poderes Executivos). Os dados compreenderam os itens de custos e seus respectivos valores, centros de custos e serviços realizados durante o período coletado, ano de 2021, conforme sugerido nos Quadros 2 e 4.

Para análise dos dados foi utilizada a técnica da análise descritiva. Os dados compreenderam os aspectos relacionados à identificação dos custos, proposta de centros de custos, agrupamento dos custos em cada centro de custos, alocação dos custos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, alocação dos custos dos centros de custos produtivos aos serviços, conforme proposto por Raupp (2008).

As contas mais utilizadas para o registro dos custos dos Poderes Legislativos são os apresentados no Quadro 2, estando separados em custos diretos e indiretos conforme preconiza a metodologia do custeio absorção que foi aplicada nesta pesquisa.

Quadro 2 – Custos do poder legislativo por centro de custos

Itens de Custos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
<b>Custos diretos</b>					
Salário-família					
Vencimentos e vantagens fixas					
Obrigações patronais					
Indenizações e restituições					
Diárias					
Auxílio financeiro a estudantes					
Outros serviços de terceiros - PF					
Subtotal					
<b>Custos indiretos</b>					
Material de consumo					
Outros serviços de terceiros - PF					
Outros serviços de terceiros - PJ					
Subtotal					
Total					

Fonte: Adaptado de Raupp (2008)

A alocação dos custos dos centros de custos auxiliares aos produtivos foi através de alocação sequencial ou departamentalização de custos (RAUPP, 2008). Martins (2010) cita duas formas de como proceder ao utilizar o método de custeio por absorção. A primeira: alocar os custos diretos para os serviços já que se verifica o seu real consumo nos bens e serviços e ratear os custos indiretos através de bases de rateio. A segunda: dividir a empresa em departamentos auxiliares (que não tem atuação direta sobre a produção de bens e serviços) e departamentos produtivos (que modificam o serviço diretamente), transferir os custos indiretos para os departamentos, alocar os custos dos departamentos auxiliares para os produtivos, repassar os custos dos departamentos produtivos para os serviços através de rateio e, por fim, alocar os custos diretos aos bens e serviços de acordo com a sua efetiva utilização.

Neste processo, os custos do Centro de Custos Contábil foram alocados ao Centro de Custos Serviços Gerais e aos Centros de Custos Produtivos. Os custos do Centro de Custos Serviços Gerais e a parcela recebida do Centro de Custos Contábil foram alocados aos Centros de Custos Produtivos. Os resultados obtidos a partir das alocações foram demonstrados conforme modelo do Quadro 3.

Quadro 3 – Alocação dos custos dos centros de custos auxiliares aos produtivos

Itens de Custos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Custos Contábeis	Custos Serviços Gerais	Custos Jurídico e Parlamentar	Custos Comissões	
Total de cada centro de custos					
Rateio dos custos (Contábil)					
Rateio dos custos (Serviços Gerais)					
Total de cada centro produtivo					

Fonte: Adaptado de Raupp (2008)

A alocação dos custos dos Centros de Custos Produtivos aos serviços considerou o tempo utilizado na confecção, discussão e votação dos mesmos. Alguns serviços são confeccionados, discutidos e votados no Poder Legislativo (Decreto Legislativo, Projeto de Resolução, Indicação, Moção, Requerimento, Emenda), enquanto outros são confeccionados na Prefeitura Municipal e posteriormente, discutidos e votados no Poder Legislativo (Projeto de Lei, Substitutivo, Prestação de Contas).

Em uma tentativa de criar parâmetros de mensuração de tempos para a realização dos serviços, foram estabelecidos pesos a partir do tempo utilizado para confeccioná-lo, discuti-lo e votá-lo. O estabelecimento de pesos foi feito em conjunto com alguns profissionais envolvidos no processo (vereadores, assessora parlamentar e assessor técnico legislativo). Os serviços e seus respectivos pesos foram demonstrados conforme modelo do Quadro 4.

Quadro 4– Pesos dos serviços

Serviços	Pesos
Projetos de Lei	3
Projetos de Resolução	4
Indicações	1
Moções	1
Requerimentos	1
Emendas	2
Julgamento de Contas	3
Total	15

Fonte: Adaptado de Raupp (2008)

Com os pesos apresentados no Quadro 4 e o total de serviços votados e discutidos, foram apresentados no Quadro 5 o valor dos custos dos centros de custos produtivos alocado aos serviços.

Quadro 5 – Custos dos centros de custos produtivos alocados aos serviços

Serviços	Centros Produtivos		Total
	Custos Jurídico e Parlamentar	Custos Comissões	
Total de cada centro de custos			
Projetos de Lei			
Indicações			
Moções			
Requerimentos			
Emendas			
Julgamento de Contas			

Fonte: Adaptado de Raupp (2008)

O cálculo do custo unitário foi obtido a partir da divisão dos custos totais dos serviços, Quadro 5, pelo número de serviços discutidos e votados no ano. Em modelo semelhante ao Quadro 6 foi apresentado o custo unitário de cada serviço.

Quadro 6– Custo unitário de cada serviço

	Custo unitário
Projetos de Lei	
Projetos de Resolução	
Indicações	
Moções	
Requerimentos	
Emendas	
Julgamento de Contas	

Fonte: Adaptado de Raupp (2008)

O processo de apropriação dos custos seguiu a metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). Segundo Martins (2010), normalmente a departamentalização acompanha a estrutura organizacional da empresa e através do estudo dessa estrutura devem-se identificar os custos com os departamentos. Os departamentos de produção vão absorver os custos dos departamentos de serviços, pois serão rateados aos serviços. Isso diminui a arbitrariedade dos rateios, pois, fazendo a departamentalização um custo indireto de um departamento de serviço, passa a ser direto quando identificado com um ou mais departamentos de produção.

Na visão de departamentalização, segundo Martins (2010), os passos da Contabilidade de Custos são os seguintes:

1º passo: separação entre Custos e Despesas.

2º passo: apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos/serviços.

3º passo: apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns.

4º passo: rateio dos Custos Indiretos comuns aos diversos Departamentos, quer de Produção, quer de Serviços.

5º passo: Escolha da sequência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos.

6º passo: Atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos/serviços, segundo critérios fixados.



## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesse capítulo, são apresentados os dados coletados das contas registradas e publicadas dos Poderes Legislativos de Cerro Largo e Rolador obtidos por meio dos portais da transparência dos respectivos poderes.

### 4.1 AGRUPAMENTO DE CUSTOS EM CADA CENTRO DE CUSTOS

Nos municípios em estudo, observou-se que os Poderes Legislativos não possuem a divisão estrutural em centros de custos. Desse modo, os dados foram organizados na forma de agrupamento em centros de custos, considerando as similaridades entre os setores, como também, os serviços desenvolvidos.

Nesse sentido, realizou-se a estruturação e alocação a partir dos seguintes centros de custos: centros de custos auxiliares (Contábil, Serviços Gerais); centros de custos produtivos (Jurídico e Parlamentar, Comissões). O contador foi alocado no centro de custos Contábil; a auxiliar de Serviços Gerais no centro de custos Serviços Gerais. No centro de custos Jurídico e Parlamentar, foram incluídos: assessor jurídico, assessor da mesa diretora, secretária e agente administrativo. Por fim, os vereadores foram incluídos no centro de custos Comissões.

Na contabilização dos custos, as contas mais utilizadas nos dois Poderes Legislativos foram vencimentos e vantagens fixas; obrigações patronais; diárias; material de consumo; outros serviços de terceiros - pessoa física; outros serviços de terceiros – pessoa jurídica, conforme uma breve descrição dos valores lançados nestas contas:

Vencimentos e vantagens fixas: compreendeu gastos relacionados ao vencimento e remuneração devidos aos funcionários e vereadores;

Obrigações patronais: referiu-se ao valor da obrigação patronal incidente sobre a folha de pagamento dos funcionários e vereadores e devida à Previdência Social, contribuições anuais da Associação dos Legislativos das Missões e Mensalidades de filiação;

Diárias: valores concedidos a funcionários e vereadores em razão de deslocamento a serviço do município ou para participarem de eventos;

Material de consumo: gastos relacionados ao material de expediente, material de limpeza e, eventualmente, gêneros alimentícios;

Outros serviços de terceiros – pessoa física: compreende gastos com locação das instalações, bolsa estágio, e valores pagos a terceiros para prestação de serviços relacionados a pequenos reparos nas instalações do prédio;

Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica: gastos com a fatura de telefone móvel, fatura de telefone fixo, fatura de energia elétrica, postagem de documentos, e aluguel do sistema de informática, internet e certificação digital de documentos.

A partir da identificação dos gastos e proposição estrutural em centros de custos, realizou-se a alocação desses de acordo com a centralização em custos. Alguns dos gastos foram apropriados diretamente, outros necessitaram de rateio. As Tabelas 1 e 2 apresentam os custos diretos e indiretos, considerando a metodologia do custeio absorção que foi aplicada aos Poderes Legislativos de Cerro Largo e Rolador.

Tabela 1 – Custos do Poder Legislativo de Cerro Largo alocados por centros de custos

Itens de Custos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
<b>Cerro Largo</b>					
<b>Custos diretos</b>					
Vencimentos e vantagens fixas	32.960,57	19.195,06	285.415,31	390.673,92	728.244,86
Obrigações patronais	7.800,94	2.991,20	45.220,30	100.915,29	156.927,73
Diárias	-	-	-	6.077,00	6.077,00
<b>Subtotal</b>	<b>40.761,51</b>	<b>22.186,26</b>	<b>330.635,61</b>	<b>497.666,21</b>	<b>891.249,59</b>
<b>Custos indiretos</b>					
Material de consumo	732,20	732,20	8.786,40	6.589,80	16.840,60
OS* de terceiros - PF	308,94	308,94	3.707,28	2.780,46	7.105,62
OS de terceiros - PJ	6.314,69	6.314,69	75.776,28	681.986,52	770.392,18
<b>Subtotal</b>	<b>7.355,83</b>	<b>7.355,83</b>	<b>88.269,96</b>	<b>691.356,78</b>	<b>794.338,40</b>
<b>Total</b>	<b>48.117,34</b>	<b>29.542,09</b>	<b>418.905,57</b>	<b>1.189.022,99</b>	<b>1.685.587,99</b>

\*OS- Outros serviços

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

Tabela 2 – Custos do Poder Legislativo de Rolador alocados por centros de custos

Itens de Custos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
<b>Rolador</b>					
<b>Custos diretos</b>					
Venc. e vantagens fixas	-	25.554,27	96.746,63	212.440,35	334.741,25
Obrigações patronais		6004,9	21.230,04	71.025,02	27.334,94
Diárias		0	7.096,74	12.742,94	19.839,68
<b>Subtotal</b>		<b>31.559,17</b>	<b>125.073,41</b>	<b>296.208,31</b>	<b>381.915,87</b>

<b>Custos indiretos</b>					
Material de consumo		1.360,00	5.442,03	14.488,58	21.290,61
OS de terceiros - PF		80,00	320,00	720,00	1.120,00
OS de terceiros - PJ		1.176,02	4.704,00	10.584,14	16.464,16
<b>Subtotal</b>		<b>2.616,02</b>	<b>10.466,03</b>	<b>25.792,72</b>	<b>38.874,77</b>
Total	0	<b>34.175,19</b>	<b>135.539,44</b>	<b>322.001,03</b>	<b>420.790,64</b>

\*OS- Outros serviços

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

Todos os gastos apresentados nas Tabelas 1 e 2 foram obtidos através dos registros contábeis de cada município disponíveis nos portais de transparência de cada Poder Legislativo. Desse modo, os custos com a funcionária de Serviços Gerais foram alocados diretamente ao centro de custos Serviços Gerais que trabalha neste departamento, sendo observada uma profissional em cada um dos municípios para esta função.

Os gastos relacionados aos Vencimentos e vantagens fixas e Obrigações patronais, foram alocados aos centros de custos a partir da análise da folha de pagamento dos funcionários que trabalham nos Poderes Legislativos dos dois municípios. Na alocação direta foram considerados ainda os gastos com Diárias.

Na alocação dos custos indiretos, a escolha do critério de rateio levou em consideração a representatividade dos custos indiretos em relação aos custos diretos e as características internas de utilização. Para o rateio dos custos indiretos, optou-se pela utilização de um critério único de rateio, considerando-se o percentual de custos diretos que cada centro de custos recebeu.

O Poder Legislativo de Cerro Largo apresentou um custo total de R\$ 1.685.587,99, e Rolador de R\$ 420.790,64, no exercício do ano de 2021, objeto de estudo. Da mesma forma, juntamente com os custos analisados, poderiam ter sido relacionados os custos pertinentes à depreciação de equipamentos e material permanente. No entanto, a análise dos registros contábeis dos Poderes Legislativos, evidenciou-se que a maioria dos equipamentos e materiais permanentes já estão sendo utilizados há muito tempo, restando uma parcela insignificante a ser depreciada, justificando assim, a escolha pela não inclusão deste tipo de gasto.

Desse modo, a diferença observada nos custos gerados em cada município, correspondeu a R\$ 1.264.797,35 podendo estar relacionado com o número de habitantes, pois Cerro Largo possui 14.287 habitantes enquanto Rolador tem 2.423 habitantes, gerando assim menores custos para as atividades desenvolvidas neste Poder Legislativo, tanto na demanda de pessoal, como na necessidade de materiais de consumo e expediente.

## 4.2 ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DOS CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES AOS PRODUTIVOS

A alocação dos valores dos centros de custos auxiliares aos produtivos foi através de alocação sequencial ou departamentalização de custos (RAUPP, 2008). Neste processo, os custos do Centro de Custos Contábil foram alocados ao Centro de Custos Serviços Gerais e aos Centros de Custos Produtivos. Os Serviços Gerais e a parcela recebida do Centro de Custos Contábil foram alocados aos Centros de Custos Produtivos. Os resultados obtidos a partir das alocações encontram-se nas Tabelas 3 e 4.

Tabela 3- Alocação dos custos dos centros de custos auxiliares aos produtivos- Poder Legislativo de Cerro Largo

Itens de Custos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
Total dos centros de custos	48.117,34	29.542,09	418.905,57	1.189.022,99	1.685.587,99
Rateio dos custos (Contábil)		2.405,87	2.405,87	43.305,61	48.117,34
Rateio dos custos (Serviços Gerais)			1.597,40	30.350,56	31.947,96
Total de cada centro produtivo			422.908,83	1.262.679,16	1.685.587,99

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

Tabela 4- Alocação dos custos dos centros de custos auxiliares aos produtivos- Poder Legislativo de Rolador

Itens de Custos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
Total de cada centro de custos	0,00	34.175,19	135.539,44	322.001,03	491.715,66
Rateio dos custos (Contábil)		0,00	0,00	0,00	0,00
Rateio dos custos (Serviços Gerais)			1.708,76	32.466,43	34.175,19
Total de cada centro produtivo			137.248,20	354.467,46	491.715,66

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

Para o centro de custos Contábil, foram alocados os custos a partir da estimativa do volume de serviços que este presta aos demais centros. Norteando-se pelos critérios de Raup

(2008) foram considerados os percentuais de prestação de serviços: 5% para o centro de custos Serviços Gerais; 5% para o centro de custos Jurídico e Parlamentar; e 90% para o centro de custos Comissões, como também, esses percentuais foram utilizados na alocação dos custos do centro Contábil.

Da mesma forma, adotou-se o mesmo procedimento para alocar o total de gastos do centro de custos Serviços Gerais aos centros produtivos. Na prestação de serviços, foram adotados os seguintes percentuais: 5% para o centro de custos Jurídico e Parlamentar; e 95% para o centro de custos Comissões. Estes percentuais foram utilizados para alocação dos custos do centro de Serviços Gerais aos demais centros.

Após a alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, o total de gastos do Poder Legislativo de Cerro Largo, num montante de R\$ 1.685.587,99, com rateio dividido entre o centro de custos Contábil (R\$ 48.117,34), incluindo o centro de custos Jurídico e Parlamentar (R\$ 2.405,87) e o centro de custos Comissões (R\$ 43.305,61). Da mesma forma, observou-se no rateio do centro de custos de serviços gerais um montante de R\$ 31.947,96, compreendendo os centros de custos Jurídico e Parlamentar (R\$ 1.597,40), e o de Comissões (R\$ 30.350,56). Desse modo, evidenciou-se que os custos mais representativos foram os relacionados aos custos produtivos, com valores de R\$ 422.908,83 e R\$ 1.262.679,16, centros de custos Jurídico e Parlamentar e de comissões, respectivamente.

Na mesma metodologia, para o município de Rolador, os gastos resultaram no montante de R\$ 491.715,66. Onde o rateio dos valores do centro de custos de Serviços Gerais (R\$ 34.175,19), foram divididos em: centro de custos Jurídico e Parlamentar (R\$ 1.708,76) e o centro de custos Comissões (R\$ 32.466,43). O montante resultante dos custos totais, bem como, dos valores obtidos pelo rateio realizado, totalizando, no centro Jurídico e Parlamentar o total de R\$ 137.248,20, e de R\$ 354.467,46, no de Comissões, também alocados no centro produtivo.

#### 4.3 ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DOS CENTROS DE CUSTOS PRODUTIVOS AOS SERVIÇOS

Na alocação dos custos dos Centros de Custos Produtivos aos serviços foram considerados: o tempo utilizado na confecção, discussão e votação dos mesmos. Seguindo-se a proposta de Raupp (2008, Quadro 5), foram estabelecidos pesos a partir do tempo utilizado para confeccionar, discutir e votar cada serviço, conforme apresentado nas Tabelas 5 e 6.

Tabela 5- Descrição, peso unitário e total dos serviços- Cerro Largo

Produtos	Quant. Produtos	Pesos Unit. Produtos	Peso Total Produtos
Projetos de Lei	60	3	180
Projetos de Resolução	14	4	56
Moções	15	1	15
Indicações	56	1	56
Requerimentos	42	1	42
Emendas	5	2	10
Julgamento de Contas	2	3	6
<b>Total</b>	<b>194</b>	<b>15</b>	<b>365</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

Tabela 6- Descrição, peso unitário e total dos serviços- Rolador

Produtos	Quant. Serviços	Pesos Unit. Serviços	Peso Total serviços
Projetos de Lei	100	3	300
Projetos de Resolução	18	4	72
Moções	13	1	13
Indicações	45	1	45
Requerimentos	32	1	32
Emendas	4	2	8
Julgamento de Contas	2	3	6
<b>Total</b>	<b>214</b>	<b>15</b>	<b>476</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

Em Cerro Largo, observou-se que ao longo do exercício de 2021 discutiu-se e foram votados 60 Projetos de Lei e 2 Julgamentos de Contas do Executivo referente ao exercício anterior. Da mesma forma, foram confeccionados, discutidos e votados 14 Projetos de Resolução, 56 Indicações, 15 Moções, 42 Requerimentos e 5 Emendas. Os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 7, como também, a organização em que os custos dos centros produtivos foram alocados aos serviços.

Tabela 7 – Custos dos centros produtivos alocados aos serviços- Cerro Largo

	C.C. J.P.*	C.C.C.**	Total
Projetos de Lei	R\$ 208.557,78	R\$ 622.691,09	<b>R\$ 831.248,87</b>
Projetos de Resolução	R\$ 64.884,64	R\$ 193.726,12	<b>R\$ 258.610,76</b>
Moções	R\$ 17.379,82	R\$ 51.890,92	<b>R\$ 69.270,74</b>
Indicações	R\$ 64.884,64	R\$ 193.726,12	<b>R\$ 258.610,76</b>
Requerimentos	R\$ 48.663,48	R\$ 145.294,59	<b>R\$ 193.958,07</b>
Emendas	R\$ 11.586,54	R\$ 34.593,95	<b>R\$ 46.180,49</b>
Julgamento de Contas	R\$ 6.951,93	R\$ 20.756,37	<b>R\$ 27.708,30</b>
Total de cada centro produtivo	<b>R\$ 422.908,83</b>	<b>R\$ 1.262.679,16</b>	<b>R\$ 1.685.587,99</b>

\* Centro de Custos Jurídico e Parlamentar; \*\* Centro de Custos Comissões

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

No município de Rolador, em 2021 foram discutidos e votados 100 Projetos de Lei e 2 Julgamentos de Contas do Executivo referente ao exercício anterior. No mesmo período, também foram confeccionados, discutidos e votados 18 Projetos de Resolução, 45 Indicações, 13 Moções, 32 Requerimentos e 4 Emendas, discriminados nas Tabelas 7 e 8, onde os custos dos centros produtivos foram alocados aos serviços.

Tabela 8 – Custos dos centros produtivos alocados aos serviços- Rolador

	<b>C.C. J.P.</b>	<b>C.C.C.</b>	<b>Total</b>
Projetos de Lei	R\$ 86.500,97	R\$ 223.403,86	<b>R\$ 309.904,83</b>
Projetos de Resolução	R\$ 20.760,23	R\$ 53.616,93	<b>R\$ 74.377,16</b>
Moções	R\$ 3.748,38	R\$ 9.680,83	<b>R\$ 13.429,21</b>
Indicações	R\$ 12.975,14	R\$ 33.510,58	<b>R\$ 46.485,72</b>
Requerimentos	R\$ 9.226,77	R\$ 23.829,75	<b>R\$ 33.056,52</b>
Emendas	R\$ 2.306,69	R\$ 5.957,44	<b>R\$ 8.264,13</b>
Julgamento de Contas	R\$ 1.730,02	R\$ 4.468,08	<b>R\$ 6.198,10</b>
<b>Total de cada centro produtivo</b>	<b>R\$ 137.248,20</b>	<b>R\$ 354.467,46</b>	<b>R\$ 491.715,66</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

Para obtenção do custo unitário (Tabela 9), realizou-se o cálculo a partir da divisão dos custos totais dos serviços, pelo número de serviços discutidos e votados no ano, em cada município.

Tabela 9– Custo unitário de cada serviço

<b>Produtos</b>	<b>Custo Unitário- Cerro Largo</b>	<b>Custo Unitário- Rolador</b>
Projetos de Lei	R\$ 13.854,15	R\$ 3.099,05
Projetos de Resolução	R\$ 18.472,20	R\$ 4.132,06
Moções	R\$ 4.618,05	R\$ 1.033,02
Indicações	R\$ 4.618,05	R\$ 1.033,02
Requerimentos	R\$ 4.618,05	R\$ 1.033,02
Emendas	R\$ 9.236,10	R\$ 2.066,03
Julgamento de Contas	R\$ 13.854,15	R\$ 3.099,05

Fonte: Elaborado pela autora (2022) - Adaptado de Raupp (2008)

O custo unitário dos serviços em cada Poder Legislativo estudado diferenciou-se considerando os valores diferentes dos custos de cada um, assim como, da quantidade de serviços prestados em cada município. No entanto, a igualdade dos valores de moções, indicações e requerimentos, pode estar relacionada com a demanda em que os mesmos são prestados, pois são serviços que partem dos vereadores, ou seja, eles são desenvolvidos nos Poderes Legislativos, e são encaminhados ao Poder Executivo, num processo semelhante e simples, gerando poucos custos quando comparados aos demais.

Para apropriação dos custos, adotou-se os processos recomendados por Martins (2010) para a metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). Nesse sentido, primeiramente identificou-se os custos com os departamentos existentes em cada Poder Legislativo, pois a departamentalização baseia-se na estrutura organizacional da empresa.

Os departamentos de produção absorveram os custos dos departamentos de serviços, pois foram rateados aos serviços. Com a departamentalização, um custo indireto de um departamento de serviço, passa a ser direto quando identificado com um ou mais departamentos de produção, diminuindo a arbitrariedade dos rateios.

Concordando com Alonso (1999), não foi possível conhecer a taxa de recursos consumida pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho do Legislativo, em virtude disso, trabalhamos com a proposta de Raupp (2008).

Os Poderes Legislativos estudados não possuem atualmente a divisão estrutural em centros de custos. No estudo realizado, os dados foram agrupados em centros de custos, considerando as similaridades entre os setores, como também, os serviços desenvolvidos, favorecendo melhor organização dos mesmos, para a análise estudada.

Nessa direção, os custos obtidos nesse estudo foram agrupados considerando os seguintes centros de custos: centros de custos auxiliares (Contábil (contador), Serviços Gerais (auxiliar de serviços gerais); centros de custos produtivos (Jurídico e Parlamentar, Comissões). No centro de custos Jurídico e Parlamentar, foram incluídos: assessor jurídico, assessor da mesa diretora, secretária e agente administrativo, os vereadores atuam no centro de custos Comissões.

De modo específico, o comportamento dos custos de serviços prestados pelos Poderes Legislativos a partir da metodologia do custeio por absorção (com departamentalização) são semelhantes. Da mesma forma, observou-se que os custos nos dois Poderes Legislativos oportunizaram o agrupamento dos mesmos em centros de custos conforme a proposta do estudo, pois além da semelhança entre os serviços prestados, os gastos decorrentes de cada um puderam ser igualmente estruturados dentro de cada centro.

Para finalizar, destaca-se que os dados coletados junto aos Poderes Legislativos objetos de estudo consistiram nos aspectos relacionados à identificação dos gastos, proposta de centros de custos, agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custos, alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A avaliação dos custos dos serviços prestados dos Poderes Legislativos municipais de Cerro Largo e Rolador por meio da aplicação da metodologia do custeio por absorção permitiu identificar que os custos produtivos relacionados aos Centro de Custos Parlamentar/Jurídico, e das Comissões (Vereadores), são aqueles que envolvem maiores recursos das Câmaras estudadas.

Constatou-se a possibilidade da aplicação da metodologia de custeio por absorção nos Poderes Legislativos, pelos seguintes aspectos: eficiência (ao permitir onde existe maior demanda de recursos), identificação do funcionamento operacional da organização, como também das matérias cuja votação e discussão mais consomem recursos do orçamento, na prestação dos serviços e se esses serão aplicados efetivamente.

Relacionado aos custos dos serviços prestados pelos Poderes Legislativos pesquisados, identificou-se em Cerro Largo, valores unitários mais elevados quando comparados com os do município de Rolador, em virtude dos custos totais e quantidade dos serviços discutidos e votados no período.

Os serviços prestados por cada Poder Legislativo no período estudado foram: Projetos de Lei, Indicações e Requerimentos, correspondendo à 81% e 83% das demandas nas Câmara de Vereadores de Cerro Largo e Rolador, respectivamente.

Ao comparar os custos entre os dois municípios estudados, verificou-se que apesar de possuírem diferenças administrativas, prestam serviços com custos semelhantes, e a metodologia do custeio por absorção pode ser utilizada em ambos os casos, possibilitando aos gestores a realização do controle de custos, identificação de possíveis desperdícios, e aos cidadãos, maior clareza, organização e facilidade nas consultas e entendimentos.

Como limitações do estudo, evidenciou-se a forma de publicação e divulgação dos custos nos Portais da Transparência de cada local, nos dois Poderes Legislativos, assim como a imparcialidade e inconsistência dos mesmos, dificultando maior precisão no levantamento dos dados, como aqueles sem a depreciação dos bens permanentes, assim como, não foi possível considerar os valores aplicados em imobilizado pelo seu valor insignificante e de difícil separação.

Desse modo, sugere-se como estudos futuros, a realização de pesquisas direcionadas para a orientação e capacitação dos Poderes Legislativos quanto a forma de identificação, alocação e publicação dos custos gerados anualmente, viabilizando assim, o cumprimento do papel dos portais da transparência tanto com gestores quanto com cidadãos.

## REFERÊNCIAS

- AGUILÀ, Santiago. In search of financial sufficiency in the Spanish public university: from financing to the cost control and cost management. **Intangible Capital**, v. 12, n. 1, p. 17-50, 2016.
- ALMEIDA, Alex Santos; GONÇALVES, Cleaylton Ribeiro de Medeiros; SANTANA, Allisson de Jesus. O sistema de custos na administração pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões. **Revista Eletrônica da FANESE**, Sergipe, v. 3, n. 1, p. 1-21, set. 2014.
- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.
- BAUM 2005
- BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2013, v.3.
- BITTI, Eugenio José da Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, jul./set., 2011.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 06 jul. 2021.
- BRASIL. **Lei nº 101/2000**, de 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2000. 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: 06 jul. 2021.
- BRASIL. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado, 1964.
- CAMPELO, Graham Stephan Bentzen. Administração pública no Brasil: Ciclo entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. **Recife**, v. 34, n. 2, p. 297-324, 2010.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- CHING, Hong Yuh; SILVEIRA, Henrique Flavio Rodrigues da. FREIRE, Fátima de Souza. Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. **Revista de Economia e Administração**, v.10, n.2, 262-284p, abr./jun. 2011.
- CINNANTI, Jácomo Jacobson Cristina. **A (des) confiança do cidadão no poder legislativo e a qualidade da democracia no Brasil**. Brasília, 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

FEE. Fundação de Economia e Estatística. **COREDE Missões**. 2015-2017. Disponível em: <<https://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/coredes/detalhe/?corede=Miss%F5es>>. Acesso em: 13 agos. 2021.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GAVA, Alexandre Majola et al. Relação entre Estratégias de Preços e Custeio. **Revista de Ciências da Administração**, v. 15, n. 36, p. 229-244, ago. 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAPSLEY Irvini; WRIGHT, Elisa. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LEONE, George. S. G. **Custos: planejamento, implementação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, José Angelo; ANDRADE, Marta Leone Costa. Cooperação intergovernamental, consórcios públicos e sistemas de distribuição de custos e benefícios, **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, vol.48, no.3, p. 695-720, Mai/Jun 2014.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MARANHÃO, Mauriti; MACIEIRA, Maria Elisa Bastos. **O processo nosso de cada dia, modelagem de processos de trabalho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTIELLO, Kerla; SOUZA, José Luiz de; SANCHES, Simone Letícia Raimundini. Custos Públicos e Produtividade: O caso da câmara municipal de Cianorte. **Revista Unifamma**, Maringá, ago/dez 2017.

MÄTTÖ, Toni; SIPPOLA, Kari. Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision-making. **Financial Accountability & Management**, v. 32, n. 2, p. 179-201, 2016.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MIRANDA FILHO, Carlos Ramos de. **Sistema de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais a luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

MODELL, Sven. Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment. **Financial Accountability & Management**, v. 25, n. 3, p. 277-303, 2009.

NBC. **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

OLIVEIRA, Antônio. O sistema de custos e a contabilidade aplicada ao setor público. **XXIV Congresso Brasileiro de Custos** – Florianópolis, SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017

PADOVEZE, Clóvis Luís. O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável Versus Custeio por Absorção. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, v.12, p. 50, ano 4, 2000. 1997

PRATES, Jane Cruz. **O Ciclo de investigação e o processo de planejamento da pesquisa social**. Porto Alegre, RS: síntese der aula e RulingPoint, 2010.

PRADE, Adelir Júnior; FABRE, Valkyrie Vieira. Poder Legislativo Municipal: análise dos custos com pessoal nas capitais brasileiras. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 229, 2018.

PREFEITURA MUNICIPAL, Cerro Largo. **Site da Prefeitura Municipal de Cerro Largo**. 2017. Disponível em: <<https://www.cerrolargo.rs.gov.br/site/conteudos/2039-historia>>. Acesso em: 13 agos. 2021

\_\_\_\_\_. Rolador. Site da Prefeitura Municipal de Rolador. **Porque Rolador?**. 2017. Disponível em: <<https://www.rolador.rs.gov.br/site/conteudos/1035-historico-do-municipio>>. Acesso em: 13 agos. 2021.

RAUPP, Fabiano Maury; GAROZZI, Eduardo Beeck. Alinhamento entre custos, orçamento e planejamento estratégico no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 14, n. 1, p. 25-48, janeiro-abril 2021.

RAUPP, Fabiano Maury. Gestão de custos no legislativo municipal como instrumento de prestação de contas: Um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 16, n. 59, 2011.

\_\_\_\_\_. Gestão de Custos no Legislativo Municipal por meio do Custeio por Absorção: um Estudo de Caso. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, jan./mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Gestão de Custos no Legislativo Municipal por meio do Custeio por Absorção: um Estudo de Caso. **XV Congresso Brasileiro de Custos** – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008

RAUPP, Fabiano Maury; DE PINHO, José Antonio Gomes de. Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. **R. Adm.**, São Paulo, out./nov./dez. 2013.

REIS, Luciano Gomes dos, RIBEIRO, ANDREONI Priscila, SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemasde custeio**, 2005.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. **Custos no serviço público**: um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais. 2002. 167f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2002.

RIBEIRO, Guilherme Wagner. **Funcionamento do Legislativo Municipal**, 2012.

RODRIGUES, Jamil Reston, GONÇALVES, Marcos Flávio R.(Org.). **O vereador e a câmara municipal**. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

SANTOS 2000

- SILVA, Cláudio Cesar Eneas. Contabilidade de Custos na Administração Pública: Desafios. In **Anais... I Encontro de Administração Pública e Governança**. Rio de Janeiro, 2004
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SILVA, Anderson Soares; GRACILIANO, Erivelton Araujo. Contabilidade de custos na administração pública: o caso das organizações militares prestadoras de serviços. **XVII Congresso Brasileiro de Custos** – Belo Horizonte – MG, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2010.
- SILVA, Cristina de Jesus Martins da. Custos no Setor Público: Análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no **Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, 2011.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006
- SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SOUZA, Marcos Antônio. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- SÖTHER, Ari et al. sistemas de custeio no poder legislativo local: a aplicação da gestão de custos na câmara municipal de Iporã do Oeste-SC. **6º CONTECSI- International Conference on Information Systems and Technology Management**, 2009.
- TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.
- VERBEETEN, Frank. H. M. Public sector cost management practices in the Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.
- VERGARA, Sylvia Helena Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2016.
- ZAMBERLAN, Luciano et al. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. Ijuí: Ed. Unijuí, 2014.
- YIN, Robert. **Case Study Research: Design and Methods**. 2. Ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, 1994.