

# MÉTODOS DE CUSTEIO: UM ESTUDO DA DISPONIBILIDADE DE INFORMAÇÕES NO MUNICÍPIO DE CARMO DA CACHOEIRA

Tânia Cristina Prata<sup>1</sup>  
Regina Lopes de Assis<sup>2</sup>

## RESUMO

O Presente artigo analisa a disponibilidade de dados e informações no Município de Carmo da Cachoeira para aplicação dos métodos de custeio: o custeio direto, custeio por absorção e o custeio por atividades também conhecido por ABC (*Activity Based Costing*). Especificamente foi analisado o custo de uma consulta médica e de uma consulta odontológica oferecidos no Programa Saúde Família (PSF). Para o levantamento de dados pelo método de custeio direto e por absorção, foram elaborados quadros seguindo os conceitos expostos neste artigo. Para construção dos quadros do método de custeio ABC, foram seguidos os exemplos práticos dos autores Cruz; Platt Neto (2008, p. 127 a 132)<sup>3</sup>. Apesar da granularidade exigida por um sistema de custos, conclui-se que a Administração do Município de Carmo da Cachoeira dispõe de dados para a implementação de um dos três métodos. Mesmo que o sistema informatizado não ofereça recursos para registros dos dados, as informações podem ser obtidas através de relatórios do setor de contabilidade, setor de pessoal, setor de almoxarifado e índices das secretarias.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Contabilidade de Custos. Métodos de custeio.

## METHODS OF COST: A STUDY OF AVAILABILITY OF INFORMATION IN THE MUNICIPALITY OF CARMO DA CACHOEIRA

### ABSTRACT

It was analyzed in this work availability of data and information's from Carmo da Cachoeira municipality applied to costing methods: direct costing, absorption costing and funding for activities also known as ABC (Activity Based Costing). It analyzed the cost of a medical consultation and a dental appointment offered for Family Health Program (PSF). For data collection by the direct costing method and absorption, tables were drawn up following the concepts reported in this work. Although the granularity required for system costs, it is concluded that the Carmo da Cachoeira municipality has data to implement one of three methods. Even if the computer system does not provide resources for data records, information can be obtained from accounting industry reports, personal department, and warehouse and existing indexes in the Departments databases.

**Keywords:** Cost Accounting. Costing method . Direct cost . Absorption costing . Cost per activity (ABC).

---

<sup>1</sup> Pós-graduanda do curso de especialização em Gestão Pública com foco em resultados pela Escola de Contas e Capacitação Professor Pedro Aleixo.

Email: taniaprata@yahoo.com.br

<sup>2</sup> Orientadora do curso de especialização em Gestão Pública com foco em resultados pela Escola de Contas e Capacitação Professor Pedro Aleixo.

Email: rassis@tce.mg.gov.br

<sup>3</sup> CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 127 a 132.

## INTRODUÇÃO

Muito se tem escrito sobre o tema as novas normas de contabilidade como instrumento de gestão, controle e *accountability* nos dias atuais.

Dentre os autores que se debruçaram sobre o assunto devemos citar Silva (2013, p. 6)<sup>4</sup>, que assim definiu o impacto das novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, respondendo a seguinte pergunta de sua própria autoria:

Quais serão os impactos na sociedade com o novo modelo de contabilidade? Geração de Informações de qualidade, tempestivas e úteis para a tomada de decisão, controle de gastos, otimização da arrecadação e instrumentalização do controle social. (SILVA, 2013, p. 6).

Este tema é de grande importância, pois leva a contabilidade pública a aprimorar a função dos registros e relatórios contábeis. O levantamento do resultado econômico da entidade, aplicado através das normas e os conceitos da metodologia de custos são extremamente úteis para a tomada de decisão, para o controle e para a *accountability*.

Também são elucidativas as lições de Andrade (2013, p. 5)<sup>5</sup>, ao esclarecer sobre o conceito de contabilidade pública:

A contabilidade pública registra, permite o controle e análise dos atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. (ANDRADE, 2013 p. 5).

Como evidenciado pelos autores, a contabilidade não só permite, como tem o dever de gerar informações econômicas para a entidade, que hoje estão em fase de estudos e evolução. Para isto, a aplicação da contabilidade de custos no setor público, vem suprir esta necessidade e este dever.

Ainda, deve ser lembrada a doutrina de Sarkis (2013, p. 251-252)<sup>6</sup> sobre o tema, *in litteris*:

A Contabilidade de Custos é uma especialidade das Ciências Contábeis que tangencia a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira. Na literatura técnico-científica, a Contabilidade de Custos faz parte da

---

<sup>4</sup> SILVA, Valmir Leôncio. Implementação das NBCT 9 e 10: reconhecimento dos bens públicos e o processo de depreciação. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2013, São Paulo, p. 7. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/eventos/pdf/capacitacao\\_palestra\\_bens-publicos.pdf](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/eventos/pdf/capacitacao_palestra_bens-publicos.pdf)> Acesso em: 08 abr. 2016.

<sup>5</sup> ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 5.

<sup>6</sup> SARKIS, Claudio Duarte. *Contabilidade de custos: aspectos básicos*. (S.I.): Sinescontabil, 2013, p. 251-252.

Contabilidade Gerencial. A Contabilidade de Custos surgiu na época da Revolução Industrial, visando em especial à apuração dos custos de produção, do Custo dos Produtos Vendidos (CPV) e do Lucro Líquido das entidades industriais. Hoje, ela é estratégica a qualquer tipo de entidade, com ou sem fins lucrativos, pública ou privada: ela é fundamental à gestão estratégica de custos e preços de produtos, ao planejamento e controle gerencial e à avaliação de desempenho de pessoas. (SARKIS, 2013, p. 251-252)

A legislação pátria também esteve atenta às discussões mais atuais sobre o assunto, ao disciplinar, por meio da Lei Complementar n. 101/2000<sup>7</sup>, em seu art. 50, a seguinte tratativa do tema: “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

É importante ressaltar que a Constituição Federal de 1988<sup>8</sup>, em seu art. 70, assinala:

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 2015).

Com tal dispositivo, o legislador pretendeu que o gestor público mantenha atenção à gestão contábil. No entanto, acreditamos que, para atingir a vontade do legislador, falta à Administração do Município, a adequação de um sistema de custos para fazer jus à instrumentalização da gestão, do controle e da *accountability* e conseqüentemente adotar uma metodologia de custos que se enquadre com a estrutura organizacional do Município.

O sistema de controle da atividade administrativa também tem mostrado sua atenção aos desafios impostos pelo tema, a exemplo da decisão do Portal dos Tribunais de Contas do Brasil (2013)<sup>9</sup>, que chama a atenção para a seguinte falha:

Os Tribunais de Contas brasileiros vão elaborar projeto para a implantação de um sistema de custos que melhore a contabilidade governamental. O objetivo é ampliar a eficiência da aplicação dos recursos públicos, fortalecer os processos de transparência das informações para a sociedade e cumprir a legislação em vigor, especialmente a lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de

---

<sup>7</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Brasil Acesso em: 11 dez. 2015.

<sup>8</sup> \_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 01 dez. 2015.

<sup>9</sup> BRASIL. Portal dos Tribunais de Contas do Brasil. *TCES do sul elaboram, em Curitiba, projeto para melhorar contabilidade de custos no setor público*. Publicado em 20 de maio de 2013. Disponível em: <<http://www.controlepublico.org.br/institucional/noticias/26-noticias/3112-tces-do-sul-elaboram-em-curitiba-projeto-para-melhorar-contabilidade-de-custos-no-setor-publico>>. Acesso em: 14 dez. 2015.

A própria Revista Científica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais mostra a relevância do assunto para o sistema de controle, ao publicar o artigo de Borges (2014)<sup>10</sup> que aponta:

No Brasil, ainda que tardiamente em relação aos países desenvolvidos, o movimento de reformas gerenciais alcançou os governos. Nesse ambiente – no qual as medidas de desempenho e o controle dos gastos públicos são questões recorrentes na agenda de debates do setor público, ampliando a importância do acompanhamento de indicadores para uma execução eficiente e transparente dos recursos públicos – pouco se tem discutido sobre a capacidade de a contabilidade pública auxiliar na produção de informações eficazes para a tomada de decisão dos líderes de governo. (BORGES, 2014, p. 12).

No Município de Carmo da Cachoeira, localizado na região sul do Estado de Minas Gerais, a situação chama a atenção e desperta a necessidade de uma pesquisa aprimorada, pois o que se percebe é ainda um despreparo nos registros e envio das informações contábeis para a formação de um sistema de custos. O desafio é escolher o método de custeio que deve estar apoiado na disponibilidade de informações para obtenção dos dados em consonância com a resolução CFC N.º 1.366/11 que aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)<sup>11</sup> que trata da “conceituação, do objeto, dos objetivos e regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público”.

A doutrina até então produzida sobre a matéria já conseguiu, como vimos, elucidar muitos pontos críticos sobre o tema. No entanto, no dia a dia de nossas cidades, a exemplo do que acontece no Município Carmo da Cachoeira, ainda faltam muitas questões a serem mais bem estudadas. Uma dessas questões é o objeto da pesquisa que se propõe, ao tentar responder à pergunta: qual a disponibilidade de informações para atender ao método de custeio direto, custeio por absorção ou custeio por atividades (ABC) na Prefeitura Municipal de Carmo da Cachoeira? Assim, entendemos que o Projeto de Pesquisa que ora se apresenta ao Programa de Pesquisa e Pós-Graduação da Escola de Contas e Capacitação Professor Pedro Aleixo

---

<sup>10</sup> BORGES, Thiago Bernardo. A nova contabilidade pública: contexto e desafios. *Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais*, Belo Horizonte: p. 11-15. Jul./ago./set. 2014.

<sup>11</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução n. 1366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001366](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001366)>. Acesso em 15 jan. 2016.

contribuirá para os estudos do tema ao analisar os conceitos e sua aplicabilidade com o objetivo de verificar as disponibilidades de dados para atender aos presentes métodos.

Para respondermos à questão levantada, a futura pesquisa terá como metodologia a seguinte classificação: quanto ao objetivo seguirá a pesquisa descritiva porque segundo Gil (2002, p.42)<sup>12</sup> “um de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados tais como questionário e observação padronizada de dados”; caracteriza-se como pesquisa bibliográfica porque serão pesquisadas leis, resoluções, normas, livros, artigos científicos, apostilas, manuais, monografias, artigos de revistas e pesquisas na Internet para as abordagens do referencial teórico. No entanto será realizada uma pesquisa no banco de dados da Prefeitura Municipal de Carmo da Cachoeira, onde serão simulados casos, apresentados em quadros, do custo de uma consulta medica e uma consulta odontológica oferecidos pelo município no Programa Saúde em Casa (PSF). Eis, em linhas gerais, o estado da arte, objetivo e método do Projeto que se pretende realizar.

O referencial teórico apresenta em cada seção uma revisão dos conceitos em relação aos métodos de custeio segundo os estudiosos. Juntamente em cada seção, serão apresentados exemplos através de quadros com informações físico-monetárias dos objetos de custos escolhidos, aplicados aos métodos mais utilizados no setor público.

Para dar inicio ao desenvolvimento desta pesquisa, é oportuno dar significado a palavra “custear”, fundamentado por Leone (2000, p.185)<sup>13</sup>:

“Custear significa acumular os custos próprios de cada objeto, organizá-los e analisá-los, com a finalidade de compor informações diferentes para atender finalidades gerenciais diferentes”. Portanto, para acumular os custos é necessário um sistema de acumulação. Para identificar os custos próprios de cada objeto é necessário um método de custeio e, de acordo com a finalidade pretendida, deve-se optar pelo sistema de custeio histórico ou pré determinado.(LEONE, 2000 p. 185).

---

<sup>12</sup> GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 42.

<sup>13</sup> LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.185.

Para elucidar o termo “sistema” Leone; Leone (2012, p. 111.)<sup>14</sup> descreve que “um sistema é um conjunto de órgãos, meios, pessoas, fluxos, dados e operações que se articulam para promover o atingimento de um objetivo comum da melhor maneira e gastando o mínimo de recursos”.

E em relação ao tema abordado, faz-se necessário a conceituação de alguns termos para entendimento deste artigo, segundo a NBC T 16.11<sup>15</sup>:

- a) Perdas correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária;
- b) Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços;
- c) Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço;
- d) Custos reais são os custos históricos apurados *a posteriori* e que realmente foram incorridos;
- e) Custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo;
- f) Custo indireto é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos;
- g) Custo fixo é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade;
- h) Custo variável é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada. (BRASIL, 2011)

### *Método de custeio*

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que esta sendo custeado NBC T 16.11 (2011). Para Padoveze; Frezatti (2007; 2009 citado por SARKIS, 2013, p. 273)<sup>16</sup>:

---

<sup>14</sup> LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo Jose Guerra. *Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC, aplicação de métodos quantitativos*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 111.

<sup>15</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução n. 1366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001366](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001366)>. Acesso em 15 jan. 2016.

<sup>16</sup> SARKIS, Claudio Duarte. *Contabilidade de custos: aspectos básicos*. (S.I.):Sinescontabil, 2013, p. 273.

Método de Custeio: relativo a quais tipos de custos (fixos e/ou variáveis) serão considerados como custo dos produtos e quais serão entendidos como sendo administrativos, da planta como um todo, de capacidade ociosa ou do período: Custeio Variável; Custeio por Absorção; Custeio por Atividades. Ressalte-se que métodos de custeio diferentes apresentam diferentes resultados contábeis e organizacionais. (SARKIS, 2013, p. 273).

Martins (2003 p.142)<sup>17</sup> conceitua a palavra custeio: “significa a forma de apropriação de custos”. Mauss; Souza (2008)<sup>18</sup> complementam: fica simples o entendimento em relação ao método de custeio a ser utilizado pela entidade: se o objeto de custo considerará ou não os custos indiretos, porque, a princípio, os custos diretos são automaticamente vinculados ao objeto de custo.

Os métodos de custeio é a metodologia que irá apurar o resultado econômico da entidade. Os mais usuais no setor público são: custeio direto, custeio por absorção e custeio por atividades, mais conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*). Para exemplificar os métodos de custeio, foram pesquisados os serviços ofertados na área da saúde do município: consulta médica e consulta odontológica.

#### *Método de custeio direto*

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação NBC T 16.11 (2011). De acordo com Padoveze (2010, p. 121)<sup>19</sup>:

No método de custeio direto são considerados para fazer o custo unitário dos produtos e serviços os elementos de custo diretos e variáveis, ou seja, aqueles que tem possibilidade de clara identificação com cada unidade produto ou serviço produzido. (PADOVEZE, 2010, p. 121).

Segundo Mauss; Souza (2008, p. 48)<sup>20</sup>:

O custeio direto é aquele que dá ênfase a contribuição que cada produto oferece para a cobertura dos custos indiretos corporativos (predominantemente fixo) e para a geração do lucro das empresas. Por isso, aloca aos produtos e serviços os

---

<sup>17</sup> MARTINS, Eliseu. *O Uso da Contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle: sua utilização para fins fiscais e societários as diferenças entre os métodos de custeio: custeio por absorção, custeio variável, RKW, ABC (Custeio Baseado em Atividades)*. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.142.

<sup>18</sup> MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 45.

<sup>19</sup> PADOVEZE, Clóvis Luis. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 121.

<sup>20</sup> MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 48.

custos e despesas que podem ser diretamente relacionados a eles, como matéria prima, embalagens, depreciação direta etc. (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 48)

O custeio direto tem facilidades no levantamento, porém deve-se considerar que o objetivo da apuração do custo direto está vinculado ao cálculo da margem de contribuição de cada produto ou serviço, assim esta margem deve cobrir os custos indiretos, as despesas financeiras e as despesas administrativas da entidade.

Para ilustrar o método de custeio direto, o Quadro 6 exibe o levantamento dos custos de uma consulta odontológica e uma consulta médica, ofertadas pelo Programa Saúde Família - PSF:

Quadro 1 – Custeio direto das principais atividades dos postos de saúde do município 1º quadrimestre 2015

Custos	Consulta médica	Consulta odontológica	Total
Pessoal direto	231.516,07	78.205,31	309.721,38
Obrigações patronais	51.339,27	17.193,79	68.533,06
Materiais	10.742,31	8.360,31	19.102,62
Diárias	370,00	595,00	965,00
<b>Total</b>	<b>293.967,65</b>	<b>104.354,41</b>	<b>398.322,06</b>
Nº de atendimentos	11092	5482	16574
Custo unitário	26,50	19,04	

Fonte: elaboração própria da autora e dados do município

O Quadro 1 demonstra os custos diretos envolvidos com as consultas dos postos de saúde. Os custos indiretos, como a mão de obra indireta, despesas indiretas, depreciações, despesas administrativas e financeiras são levadas diretamente para o demonstrativo do resultado econômico. Portanto não existe rateio neste método.

### Método de custeio variável

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período NBC T 16.11 (2011). Para Iudícibus (2013, citado por MOTA, 2015 p. 115)<sup>21</sup>:

O custeio variável se destina a proporcionar a administração maior informação sobre custos, volume e resultados, atribuindo aos estoques produzidos ou construídos os custos variáveis de material direto e mão de obra direta, tratando os custos fixos diretamente como despesas do período. Dessa forma, o custeio

<sup>21</sup> MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada ao setor público - aspectos patrimoniais: identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação*. Brasília: CtP. 2015, p.115.



variável deve ser utilizado apenas em relatórios internos de informações gerenciais. (MOTA, 2015 p. 115).

Para diferenciar o método de custeio direto do método de custeio variável, Mauss; Souza (2008, p. 49)<sup>22</sup> citam que:

No custeio variável, também existe a abordagem da contribuição. A diferença é que são alocados aos produtos apenas os custos e despesas variáveis, ficando o total dos custos e despesas fixos separados, considerados como despesas do período e levados de forma integral a apuração do resultado do período. (MAUSS;SOUZA, 2008, p. 49).

#### *Método de custeio por absorção*

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção, aos produtos e serviços NBC T 16.11 (2011). Segundo Padoveze (2010, p. 121)<sup>23</sup> “no custeio por absorção, os custos indiretos são atribuídos aos produtos e serviços por critérios de absorção ou rateio”. E para Mauss; Souza (2008, p. 45)<sup>24</sup> “a utilização deste método provoca a necessidade de se realizar rateio dos custos indiretos aos produtos ou serviços custeados, o que gera certa subjetividade e arbitrariedade ao valor do custo final obtido”.

Para Santos (2005 citado por Mauss; Souza, 2008, p. 45)<sup>25</sup>:

Isto demonstra que o custeio por absorção como instrumento gerencial de tomada de decisões pode ser falho em muitas circunstâncias, por ter como premissa básica os rateios, que, apesar de se apresentarem lógicos, podem levar a alocações enganosas. (MAUSS;SOUZA, 2008, p. 45).

O método de custeio por absorção é o método que aplica integralmente os Princípios de Contabilidade quando este método aloca os custos diretos e indiretos à produção.

Seguindo o modelo do Quadro 1, é demonstrado no Quadro 2, os mesmos objetos de custos, porém levantados como o método de custeio por absorção:

Quadro 2 – Custeio por absorção das principais atividades dos postos de saúde do município

1º quadrimestre 2015

Custos	Consulta médica	Consulta odontológica	Total
Pessoal direto	231.516,07	78.205,31	309.721,38

<sup>22</sup> MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 49.

<sup>23</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 121.

<sup>24</sup> MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008 p. 45.

<sup>25</sup> MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008 p. 45.

Obrigações patronais	51.339,27	17.193,79	68.533,06
Materiais	10.742,31	8.360,31	19.102,62
Diárias	370,00	595,00	965,00
<b>Total dos custos diretos</b>	<b>293.967,65</b>	<b>104.354,41</b>	<b>398.322,06</b>

Custos	Consulta médica	Consulta odontológica	Total
Custos indiretos	22.166,41	6.499,89	28.666,30
Depreciação dos veículos	1.148,66	336,82	1.485,48
<b>Total dos custos indiretos</b>	<b>23.315,06</b>	<b>6.836,71</b>	<b>30.151,78</b>
<u>Total dos custos</u>	<u>317.282,71</u>	<u>111.191,12</u>	<u>428.473,84</u>
Nº de Atendimentos	11092	5482	
Custo unitário do atendimento	28,60	20,28	

Fonte: elaboração própria da autora e com dados do município

Nota-se, segundo o Quadro 2, que houve um aumento do custo do atendimento com a alocação dos custos indiretos. A base de absorção foi a proporcionalidade da mão de obra direta.

#### *Método de custeio pleno*

O custeio pleno é o que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços NBC T 16.11 (2011). Para melhor entendimento, Vartanian; Nascimento (2015)<sup>26</sup> conceituam o método de custeio pleno:

O método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio; portanto, não deve ser confundido com o método de custeio por absorção, que leva aos objetos de custeio apenas os custos; O método de custeio pleno é muito conhecido no Brasil pela sigla RKW; normalmente, o método de custeio pleno contém uma noção de custo de oportunidade, representado pela figura da remuneração do capital próprio.(VARTANIAN, NASCIMENTO, 2015).

Como é um método incluído pela Resolução CFC n.º 1.437/13<sup>27</sup>, hoje ele é ainda pouco citado e explorado pelos estudiosos.

#### *Método de custeio por atividade (ABC)*

Custeio por atividade é o que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre

<sup>26</sup> VARTANIAN, Grigor Haig; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. O Método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, VI, 2015, Foz do Iguaçu. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3170/3170>>. Acesso em: 24 mar. 2016.

<sup>27</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução n. 1.473, de 22 de março de 2013. Altera, inclui e exclui das NBCs 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16+10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1437.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1437.doc)>. Acesso em 11 abr. 2016.

atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles NBC T 16.11 (2011). Segundo a ESAF (2013)<sup>28</sup> “é um método que procura diminuir as distorções causadas pelos rateios dos custos indiretos”; Mauss; Souza (2008, p. 56)<sup>29</sup> conceituam da seguinte forma:

O ABC é um método de custeio que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma organização industrial, de serviços ou comercial, utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços do que aquela realizada por meio de rateios. O ABC fornece uma informação mais acurada e precisa sobre o custo global de um serviço ou produto atendendo a uma necessidade informacional condizente às peculiaridades das organizações com altos índices de custos indiretos e variados mix de produtos e serviços. (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 56).

Para fazer jus a terminologia de custos no setor público, Cruz; Platt Neto (2007, p.89)<sup>30</sup>, afirmam que:

Pela nova abordagem gerencial do ABC (Custeio Baseado em Atividades), toda a despesa orçamentária, seja ela para cobrir as despesas com pessoal e encargos, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras ou amortização da dívida, é considerada custo, e será atribuída às atividades atendidas pela instituição. (CRUZ, PLATT NETTO 2007, p. 89).

E para Nakagawa (1994, p. 40)<sup>31</sup> um dos primeiros estudiosos do ABC, “o ABC é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Como evidenciado pelos autores, o método de custeio por atividades é um método que procura direcionar com eficácia os custos e as despesas indiretas de uma organização, seja pública ou privada.

E para exemplificar, tomando como base os casos simulados de Cruz; Platt Neto (2007, p. 127 a 132)<sup>32</sup> e utilizando o banco de dados da Prefeitura Municipal de Carmo da Cachoeira,

---

<sup>28</sup> ESAF, Noções de Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público. In: SEMANA DE ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTARIA, FINANCEIRA E DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS, 10ª, 2013, Brasília. Disponível em <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/courseventos/orcamentaria/arquivo-2015/etapa-salvador-1/arquivo.2013-06-27.8904688194>> Acesso em: 05 Out. 2015.

<sup>29</sup> MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 56.

<sup>30</sup> CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 89.

<sup>31</sup> NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio baseado em atividades*. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1994.p. 40.

<sup>32</sup> CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 127 a 132.

será feita a apuração dos custos de uma consulta odontológica e de uma consulta médica, segundo custeio baseado em atividades, do 1º quadrimestre 2015, apresentados nos quadros a seguir:

Quadro 3 - Descrição das tarefas

Tarefas componentes da atividade	
Pré consulta	Aplicar testes de pressão, peso e fazer entrevista sobre a saúde do paciente
Consulta medica	Consultar paciente
Consulta odontológica	Consultar e atender paciente
Apoio Administrativo	Recepcionar, cadastrar, encaminhar pacientes e tarefas rotineiras administrativas
Apoio Operacional – agentes	Fazer visitas domiciliares para o acompanhamento da saúde das famílias, cadastrar
Gerenciamento e controle	Supervisionar, orientar e comandar as atividades dos postos de saúde

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O Quadro 3 demonstra as características de cada tarefa.

Quadro 4 - Direcionadores da folha de pagamento

Direcionadores dos custos de folha as tarefas em % 1º Quadrimestre/2015							
Grupo de servidores	Pré consulta	Consulta Médica	Consulta odontológica	Apoio administrativo	Apoio Operacional	Apoio Coordenação	Total
Médicos		100					100
Enfermeiros	80			20			100
Técnicos enfermagem	60			40			100
Dentista			90			10	100
Auxiliar de dentista			40	60			100
Coordenadores				60	10	30	100
Fisioterapeuta		100					100
Pessoal apoio/recepção	10			90			100
Agentes de saúde					100		100

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O Quadro 4 apresenta em porcentagem o quanto cada servidor se dedica às tarefas, totalizando 100% do seu tempo aplicado.

Quadro 5 - Atribuição dos custos de folha de pagamento às tarefas

Atribuição dos custos de folha às tarefas 1º Quadrimestre/2015							
Grupo de Funcionários	Pré Consulta	Consulta Médica	Consulta odontol.	Apoio Adm.	Apoio operacional.	Manut. e limpeza	Total
Médicos		137.428,94					137.428,94
Enfermeiros	44.989,87			11.247,47			56.237,34

Técnicos enfermagem	19.058,38		12.705,58				31.763,96
Dentista			49.786,61			5.531,85	55.318,45
Auxiliar de dentista			10.991,38	16.487,07			27.478,45
Coordenadores				15.434,11	2.572,35	7.717,05	25.723,51
Fisioterapeuta		11.850,81					11.850,81

**Atribuição dos custos de folha às tarefas 1º Quadrimestre/2015**

Grupo de Funcionários	Pré	Consulta	Consulta	Apoio	Apoio	Manut.		Total
	Consulta	Médica	odontol.	Adm.	operacional.	Coorden.	e limpeza	
Pessoal apoio/recepção	1.348,92			12.140,24				13.489,16
Agentes de saúde					166.809,17			166.809,17
	65.397,16	149.279,75	60.777,99	68.014,47	169.381,52	13.248,90	25.184,53	551.284,32

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O Quadro 5 distribui a totalização da folha de pagamento às porcentagens do Quadro 4

**Quadro 6 - Direcionadores das despesas extra folha de pagamento**

Outras Despesas	Direcionamento dos custos extrafolha as tarefas em %						1º Quadrimestre/2015	
	Pré Consulta	Consulta medica	Consulta odontológica	Apoio administrativo	Apoio operacional	Coordenação	Total	
Depreciação dos veículos		70		30			100	
Manutenção dos veículos		70		30			100	
Diárias de viagem		30	45	15		10	100	
Material de expediente	10	5		80	5		100	
Manutenção geral	10	60	20	5	5		100	
Material de consumo	6	8	10	6	70		100	
Material médico-hospitalar		100					100	
Material odontológico			100				100	

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O Quadro 6 direciona, o quanto em porcentagem, cada custo extra folha consome nas tarefas.

**Quadro 7 - Atribuição dos custos extrafolha de pagamento às tarefas**

Outras Despesas	Direcionamento dos custos extrafolha as tarefas em R\$						1º Quadrimestre/2015	
	Pré consulta	Consulta medica	Consulta odontológica	Apoio administrativo	Apoio operacional	Coordenação	Total	
Depreciação dos veículos		1.533,00		657,00			2.190,00	
Manutenção dos veículos		22.561,27		9.669,12			32.230,39	

Diárias de viagem		411,00	616,50	205,50		137,00	1.370,00
Material de expediente	40,94	20,47		327,52	20,47		409,40
Manutenção geral	833,59	5.001,55	1.667,18	416,80	416,80		8.335,92
Material de consumo	315,58	420,77	525,96	315,58	3.681,73		5.259,61
Material medico		10.334,81					10.334,81
Material odontológico			8.215,07				8.215,07
<b>Direcionamento dos custos extrafolha as tarefas em R\$ 1º Quadrimestre/2015</b>							
			Consulta odontológica	Apoio administrativo	Apoio operacional	Coordenação	Total
Outras Despesas	Pré consulta	Consulta medica					
<b>Totais das tarefas</b>	<b>1.190,11</b>	<b>40.282,87</b>	<b>11.024,72</b>	<b>11.591,51</b>	<b>4.118,99</b>	<b>137,00</b>	<b>68.345,20</b>

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O quadro 7 distribui o valor das despesas extrafolha às tarefas

#### Quadro 8 - Totalização dos custos

<b>Totalização dos custos de folha e extrafolha das tarefas em R\$ 1º Quadrimestre/2015</b>			
Tarefas	Custos de folha	Custos extrafolha	Custos totais
Pré consulta	65.397,16	1.190,11	66.587,27
Consulta medica	149.279,75	40.282,87	189.562,62
Consulta odontológica	60.777,99	11.024,72	71.802,70
Apoio Administrativo	68.014,47	11.591,51	79.605,98
Apoio operacional	169.381,52	4.118,99	173.500,51
Gerenciamento e controle	13.248,90	137,00	13.385,90
<b>Totais</b>	<b>526.099,79</b>	<b>68.345,20</b>	<b>594.444,99</b>

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O Quadro 8 totaliza os custos com folha de pagamento com os custos extrafolha às tarefas.

#### Quadro 9 - Custo unitário das tarefas

<b>Calculo dos custos unitários das tarefas dos postos de saúde 1º Quadrimestre/2015</b>					
Tarefas	Custos totais das tarefas		Volumes realizados	Custo unitário	
Pré consulta	R\$	66.587,27	8303	R\$	<b>8,02</b>
Consulta medica	R\$	189.562,62	2789	R\$	<b>67,97</b>
Consulta odontológica	R\$	71.802,70	5482	R\$	<b>13,10</b>
Apoio administrativo	R\$	79.605,98	16574	R\$	<b>4,80</b>
Apoio operacional – agentes	R\$	173.500,51	8500	R\$	<b>20,41</b>
Gerenciamento e controle	R\$	13.385,90	25074	R\$	<b>0,53</b>

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O quadro 9 apresenta os custos totais de cada tarefa divididos pelos volumes realizados<sup>33</sup> e a obtenção do custo unitário das tarefas.

Quadro 10 - Caracterização dos servidores

Caracterização dos servidores dos postos de saúde	
Médico	4
Dentista	4
Fisioterapeuta	1
Enfermeiro	4
Auxiliar de enfermagem	4
Técnico em enfermagem	1
Auxiliar de dentista	4
Auxiliar administrativo	2
Agentes	25
Coordenadores	2
<b>Total de servidores dos postos de saúde</b>	<b>51</b>

Fonte: adaptada de Cruz; Platt Neto (2007).

O Quadro 10 apresenta o numero e cargos dos servidos lotados no Programa Saúde Família (PSF).

A intenção dos autores é de dar praticidade e simplicidade à aplicação do método baseado em atividades em virtude de que os pequenos municípios carecem de visão técnica e metodológica para efetivar os resultados da entidade e dar cumprimento à gestão, Cruz; Platt Neto (2007 p. 19)<sup>34</sup>.

E para complementar, Cruz; Platt Neto (2007 p. 173)<sup>35</sup> citam os autores em relação a aplicabilidade do método de custeio por atividades:

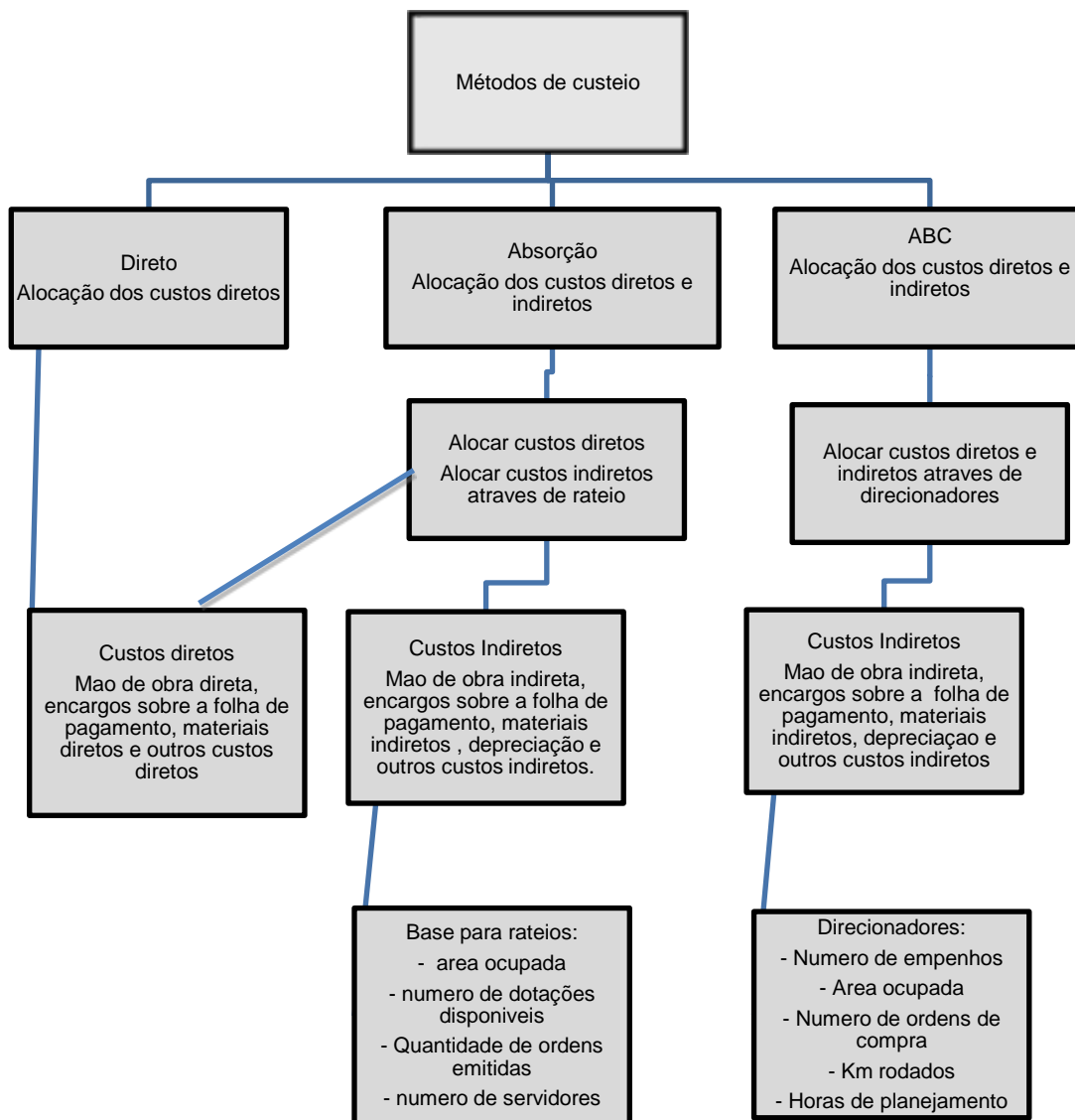
Há ainda outras possibilidades de análise, como buscar a melhoria nos processos, instituir padrões de custos e metas de resultados, medir a qualidade dos serviços e comparar com os custos, além do planejamento orçamentário dos recursos vistas à expansão dos recursos e outras potencialidades. (CRUZ, PLATT NETTO 2007, p. 173).

<sup>33</sup> Volumes realizados obtidos do quadro de número de atendimento médico e enfermagem e atendimento odontológico PSF Janeiro – Abril/ 2015 apresentados na audiência pública em 29 mai. 2015

<sup>34</sup> CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.19.

<sup>35</sup> CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.173.

## Fluxograma dos Métodos



Fonte: elaboração própria da autora

O fluxograma mostra o roteiro para a busca das informações para atender aos métodos de custeio. O setor público tem a prerrogativa de escolher dentre um de cada método ou pode utilizar mais de um método, desde que respeite as características e os atributos da informação de custos tendo como relevantes o atributo da utilidade, do valor social e da fidedignidade.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para dar praticidade às teorias dos métodos de custeio, conhecidos e praticados na atualidade pelo setor público, este estudo buscou analisar e testar a disponibilidade de informações e os dados físicos e monetários no Município de Carmo da Cachoeira, por meio de uma apresentação descritiva e conceitual dos métodos de custeio: direto, por absorção e ABC, no intuito de atender as leis e as normas vigentes e a necessidade de dar eficiência, eficácia e efetividade aos gastos públicos através da implementação de um sistema de custos.

Independentemente da ausência de um sistema informatizado para registro e consolidação das informações de custos, considerando a necessidade de melhoria e otimização das praticas administrativas, a conclusão a que se chega é que a Prefeitura de Carmo da Cachoeira dispõe de dados e informações para o levantamento dos custos através do método de custeio direto ou por absorção ou por atividades dos objetos de custos, sejam eles, os produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade.

Foi possível fazer o levantamento dos métodos de custeio por meio da análise de balancetes da realização das despesas liquidadas, relatórios de baixas do almoxarifado, do cálculo de depreciação por meio do método linear e o calculo do rateio dos custos tendo como premissa básica a representatividade dos salários dos servidores do objeto de custos estudado em relação ao total da folha de pagamento da Secretaria Municipal de Saúde.

Existem questões que demandam atenção e devem ser superadas nas tarefas e procedimentos diários e mensais dos departamentos, como a aplicação integral do regime de competência, o aperfeiçoamento do sistema de entradas e saídas dos produtos no almoxarifado, a implantação do cálculo das provisões de férias e 13º salário na folha de pagamento e a depreciação dos bens moveis e imóveis.

Com estas ações o município estará capacitado a apurar com precisão os custos dos produtos e serviços para evidenciar a fidedignidade que o sistema de custos exige.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 432 p.

BORGES, Thiago Bernardo. A nova contabilidade pública: contexto e desafios. *Revista TCEMG*, Belo Horizonte: p. 11-15. jul./ago./set. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. 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: 11 dez. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 01 dez. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Portal dos Tribunais de Contas do Brasil. *TCES do sul elaboram, em Curitiba, projeto para melhorar contabilidade de custos no setor público*. Publicado em 20 de maio de 2013. Disponível em: <http://www.controlepublico.org.br/institucional/noticias/26-noticias/3112-tces-do-sul-elaboram-em-curitiba-projeto-para-melhorar-contabilidade-de-custos-no-setor-publico>. Acesso em 14 dez. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução n. 1366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001366](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001366)>. Acesso em 15 jan. 2016.

CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. 179 p.

ESAF, Noções de Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público. In: 10ª Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas, 2013, Brasília. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/courseventos/orcamentaria/arquivo-2015/etapa-salvador-1/arquivo.2013-06-27.8904688194>> Acesso em: 05 Out. 2015.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 224 p.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo Jose Guerra. *Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC, aplicação de métodos quantitativos*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2012. 206.p.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44 (4): 791-820, jul/ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>> acesso em 16 fev 2015.

MARTINS, Eliseu. *O Uso da Contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle: sua utilização para fins fiscais e societários as diferenças entre os métodos de custeio: custeio por absorção, custeio variável, RKW, ABC (Custeio Baseado em Atividades)*. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003. 262 p.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008. 210 p.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada ao setor público - aspectos patrimoniais: identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação*. Brasília: CtP. 2015. 396 p.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio baseado em atividades*. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1994. 95 p.

PADOVEZE, Clóvis Luis. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 223 p.

SARKIS, Claudio Duarte. *Contabilidade de custos: aspectos básicos*. (S.I.): Sinescontabil, 2013. 69 p.

SILVA, Valmir Leôncio. Implementação das NBCT 9 e 10: reconhecimento dos bens públicos e o processo de depreciação. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2013, São Paulo, p. 7. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/eventos/pdf/capacitacao\\_palestra\\_bens-publicos.pdf](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/eventos/pdf/capacitacao_palestra_bens-publicos.pdf) > Acesso em: 08 abr. 2016.

VARTANIAN, Grigor Haig; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. O Método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, VI, 2015, Foz do Iguaçu. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3170/3170>>. Acesso em: 24 mar. 2016.

Recebido em 10 de outubro de 2016.

Aprovado em 22 de novembro de 2016.