

GESTÃO DE CUSTOS NA AUTARQUIA PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA COORDENADORIA REGIONAL DE BAMBUÍ DO INSTITUTO MINEIRO DE AGROPECUÁRIA

COST MANAGEMENT IN THE PUBLIC AUTARCHY: A CASE STUDY IN BAMBUÍ'S REGIONAL COORDINATION OF THE MINEIRO INSTITUTE OF AGRICULTURE

UELLINGTON CORRÊA

Mestre em Administração pela Universidade Federal de Lavras (UFLA). E-mail: uellington.correa@gmail.com

ÉRIK CAMPOS DOMINIK

Mestre em Economia Doméstica pela Universidade Federal de Viçosa (UFV). Doutorando em Economia Doméstica pela Universidade Federal de Viçosa (UFV). Professor do Instituto Federal de Minas Gerais – Campus Bambuí. E-mail: erik.dominik@ifmg.edu.br

RICARDO PEREIRA REIS

Mestre em Economia Rural pela Universidade de Illinois. Doutor em Economia Rural pela Universidade Federal de Viçosa (UFV). Professor Titular da Universidade Federal de Lavras (UFLA). E-mail: ricpreis@dae.ufla.br

BRUNA PONTARA VILAS BOAS RIBEIRO

Mestranda em Zootecnia pela Universidade Federal de Lavras (UFLA). E-mail: brunapontara07@gmail.com

Endereço: Rua Sebastião de Oliveira, 187, Sagrado Coração de Jesus, Bambuí – MG – CEP: 38.900-000.

Recebido em: 21.10.2013. Revisado por pares em: 08.02.2015. Aceito em: 10.03.2015. Publicado em: 30.04.2015. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: Como no setor público não existe tradição em se mensurar os custos e o desconhecimento dos custos é um indicador de ineficiência dos serviços públicos, este estudo tem por objetivo aplicar as técnicas de gestão de custos para realizar a análise econômica e obter um diagnóstico dos custos de cada um dos serviços prestados pela Regional de Bambuí do Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA), além de aferir se os preços de venda estão condizentes com tais custos. Para tanto, foi apurada a análise econômica pelo método de custeio por absorção e custeio variável ou direto, identificaram-se os pontos de equilíbrio contábil por quantidade e por faturamento dos serviços prestados e foram estimados os preços ideais de tais serviços por meio do método de formação de preços com base nos custos plenos. Este estudo possui abordagem metodológica quantitativa, com análise descritiva e explicativa a partir de uma pesquisa documental e de estudo de caso. Os resultados apontam que a Instituição obteve retorno econômico em apenas dois dos oito serviços prestados, os quais cobriram os déficits dos demais serviços e propiciaram superávit para a Autarquia. Portanto, este estudo contribuiu para gerar informações de natureza gerencial a Coordenadoria Regional de Bambuí e demonstrar que as técnicas de gestão de custos são perfeitamente empregáveis as entidades do setor público. Cabe aos gestores da instituição utilizar de forma eficiente e eficaz as informações de custos geradas, de maneira que não afete a operacionalidade da Coordenadoria e que procure cumprir as diretrizes estaduais.

Palavras-chave: Gestão de custos. Métodos de custeio. Instituto Mineiro de Agropecuária.

Abstract: *As in the public sector there is no tradition to measure the costs and the lack of cost is a public service inefficiency indicator, this study aims to implement cost management techniques to perform economic analysis and get a diagnosis of cost each of the services provided by Bambuí's Regional of the Mineiro Institute of Agriculture (IMA), and assess whether the sales prices are consistent with such costs. Therefore, the economic analysis of absorption costing and variable or direct costing method was found, the points of accounting balance were identified by number and billing of services and ideals were estimated prices of such services by the method of pricing based on full costs. This study has quantitative approach, with descriptive and explanatory analysis from desk research and case study. The results show that the Institute obtained economic return in only*

two of the eight services, which covered the deficits of other services and have provided surplus to the Autarchy. Therefore, this study helped to generate information of managerial nature Bambuí's Regional Coordination and demonstrate that the cost management techniques are perfectly employable public sector entities. It is up to the institution managers use efficiently and effectively the generated cost information, so that does not affect the operation of the Coordination and seek to meet state guidelines.

Keywords: *Cost management. Costing methods. Mineiro Institute of Agriculture.*

1 INTRODUÇÃO

A administração pública, por causa das restrições orçamentárias, procura executar suas atividades adequando as ações planejadas aos recursos orçamentários disponíveis para a produção de bens ou serviços ofertados a sociedade. Nesse sentido, Machado e Holanda (2010, p. 793) afirmam que “[...] as informações de custos associadas aos benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária”.

O Governo oferece serviços gratuitos à sociedade com o objetivo de suprir as reais necessidades da população, procurando atingir o bem-estar social. No entanto, muitos dos serviços que são oferecidos não propiciam retorno financeiro ao estado, mas apenas retorno de cunho social.

O retorno social que as instituições públicas obtêm não é de fácil mensuração em termos de resultados quantitativos, pois estas entidades possuem múltiplos objetivos sociais. Ribeiro Filho (1997) afirma que a inexistência de uma medida satisfatória e simples, comparável à medida do lucro é um sério problema no controle gerencial das organizações sem fins lucrativos.

Em organizações com fins lucrativos é possível mensurar a sua eficiência e eficácia com base no lucro auferido, ao passo que, em organizações do setor público, a prática de apurar o resultado econômico como índice de desempenho é menos difundida. As ferramentas de gestão de custos amplamente difundidas em organizações privadas podem ser perfeitamente empregadas na gestão pública como forma de mensurar o desempenho dos serviços prestados à sociedade.

Entretanto, Alonso (1999) afirma que no serviço público não existe tradição em se mensurar os custos e que o desconhecimento dos custos é um indicador de ineficiência dos serviços públicos. Curi *et al.* (2012) destacam que a prática de gestão de custos deve ser incorporada ao serviço público, pois a execução eficiente e eficaz do programa de trabalho proposto pelo governo depende de informações relacionadas ao quanto custa o serviço prestado à sociedade e como se faz a gestão de custos.

O processo de tomada de decisão bem direcionado, voltado à eficiência e eficácia na produtividade, é, sem dúvida, fator preponderante para o sucesso das organizações do setor público e os métodos de custeio contribuem fortemente para isto. Este estudo apresenta a gestão tipicamente utilizada no setor privado, adaptada para o âmbito governamental, já que é um instrumento essencial ao gestor público para a condução dos interesses da sociedade e para o controle e análise dos recursos financeiros utilizados na execução das atividades do Estado, definidos por meio do orçamento público.

O Estado, no momento em que atravessa uma crise financeira, procura minimizar os seus gastos de forma geral. Para tanto, é necessária a implantação de um modelo eficiente de gestão de custos capaz de contribuir para a redução de seus gastos, que é uma das soluções para as dificuldades encontradas na administração dos recursos orçamentários. Assim, existe a necessidade de otimizar as receitas auferidas, adequando os recursos disponíveis às reais necessidades das instituições públicas.

Como não existe uma prática de se mensurar os custos dos serviços públicos, o presente estudo procura responder a seguinte questão: qual a viabilidade econômica dos serviços prestados pelo Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA) no âmbito da Regional de Bambuí?

Para tanto, tem se por objetivo aplicar as técnicas de gestão de custos para realizar a análise econômica e obter um diagnóstico dos custos de cada um dos serviços prestados pela Autarquia, além de aferir se os preços de venda estão condizentes com tais custos.

Nesse sentido, foram delineados três objetivos específicos: i) apurar a análise econômica pelo método de custeio por absorção e custeio variável ou direto; ii) identificar os pontos de equilíbrio contábil por quantidade e por faturamento; e iii) estimar os preços ideais dos serviços prestados por meio da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) invertida.

O presente artigo está estruturado, além desta introdução, da seguinte forma: inicialmente, é apresentada a revisão teórica seguida pelos procedimentos metodológicos, resultados e discussão, e na sequência encerra-se com as considerações finais.

2 REVISÃO TEÓRICA

A gestão de custos possui o objetivo de prover informações úteis aos seus usuários. De acordo com Horngren, Datar e Foster (2004), a contabilidade de custos fornece aos gestores as informações de que necessitam ao tomar decisões, seja de forma a escolher a melhor estratégia ou de implementá-la.

Segundo Lacerda (2009, p. 37), “[...] o sistema de custos faz parte do sistema de gestão organizacional e, a importância do sistema de custos, reside nas informações que são fornecidas e nas decisões que são tomadas tendo por base essas informações”. Esta técnica é um sistema de informação gerencial que assegura ao gestor público o auxílio no processo de administração de seus recursos orçamentários, de forma a atingir eficiência e eficácia na prestação de serviços, com menor custo operacional.

2.1 A IMPORTÂNCIA DA GESTÃO CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO

A administração pública enfrenta vários desafios, como a falta de recursos financeiros, que a leva a esforços contínuos na adaptação a novas formas organizacionais, com o objetivo de suprir as necessidades dos clientes-cidadãos (CATELLI; SANTOS, 2004).

Nos últimos anos, a abordagem a respeito da mensuração dos custos no setor público tem ganhado importância no gerenciamento dos recursos financeiros (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). A constante procura por serviços públicos sem o devido crescimento proporcional das receitas impõe ao estado medidas de contenção dos gastos sem comprometer as metas e os resultados de desempenho das atividades.

Para Slomski (2009) no Brasil a contabilidade de custos aplicada à administração pública encontra-se em fase embrionária. Acrescenta ainda que é necessário aos gestores do setor público conhecer os custos das atividades no intuito de tomar melhores decisões gerenciais, como em decidir produzir ou comprar. Catelan *et al.* (2013, p. 5), complementam afirmando que “apurar o custo do serviço público é necessário para se estimar a qualidade do mesmo, já que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los”.

Conforme Sothe *et al.* (2010, p. 2) “[...] a preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado os gestores públicos a buscar ferramentas para tentar mensurar os custos de maneira adequada”. Assim, no decorrer das últimas duas décadas, as instituições e órgãos públicos apropriaram ao seu sistema de gestão práticas contábeis adotadas pela iniciativa privada. A incorporação destas práticas originou-se a partir de pressões impostas pela sociedade por transparência na utilização dos recursos públicos e por uma demanda na qualidade dos serviços prestados. O setor público teria foco nos resultados gerados a partir dos recursos orçamentários arrecadados por meio de impostos. Desta forma, o gestor público poderia controlar os gastos a fim de obter resultados com os menores custos possíveis para os contribuintes, além de otimizar os recursos orçamentários disponíveis (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Silva, Souza e Araújo (2013), argumentam que a análise de eficiência da aplicação dos recursos públicos é fator determinante para a melhoria dos resultados, pois direcionam as ações de gerenciamento do gestor público. Nesse sentido, os sistemas de custeio são técnicas gerenciais à disposição do gestor público, que podem auxiliar a identificar desperdícios e permitir produzir com maior eficiência e eficácia os bens e serviços públicos. Raupp (2009, p. 2) acrescenta que “[...] a melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação ao seu processo decisório”.

2.2 GASTOS, CUSTOS E DESPESAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme Alonso (1999, p. 55), no setor público os gastos “[...] são o sacrifício financeiro que o governo faz com vistas ao financiamento de suas atividades ou de suas decisões”. Assim, todo o consumo de recursos é registrado como despesa corrente ou de capital.

As despesas correntes são todas aquelas que não contribuem para a produção ou aquisição de um bem de capital, como, os gastos relacionados a materiais de consumo e vencimentos. Já as despesas de capital estão diretamente ligadas a formação ou aquisição de um bem de capital, como, os gastos com obras e instalações e material permanente (SLOMSKI, 2009).

Na contabilidade pública as despesas são contabilizadas pelo regime de competência, ou seja, quando são geradas, e não pelo regime de caixa, onde são registradas no momento do efetivo desembolso. Entretanto, quando as entidades públicas procuram mensurar seus custos produtivos de bens ou serviço, em busca da melhor decisão em relação a produzir

ou comprar ou de terceirizar e/ou privatizar, necessitam reclassificar seus gastos em custos diretos e indiretos e certos gastos em despesas diretas e indiretas, com a finalidade de adotar métodos de custeio (SLOMSKI, 2009).

Padoveze (2013, p. 37) afirma que “[...] não se pode fazer uma gestão de custos tratando todos os gastos de uma única forma”, assim os gastos necessitam serem divididos em investimentos, custos e despesas de modo a facilitar sua administração.

Bruni e Famá (2004) também conceituam:

- Investimentos: são os gastos que uma entidade realiza com o objetivo de obter retorno financeiro ou de adquirir insumos para efetuar futuras atividades.
- Custos: são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços produzidos pela entidade.
- Despesas: possuem a característica de representar o sacrifício financeiro para obtenção de receitas. Estas não são atribuídas à produção de um bem ou serviço, estando relacionadas ao setor administrativo da entidade.

Os custos, por natureza, são transferidos de forma diferente aos produtos ou serviços, pois há a necessidade da classificação quanto à aplicabilidade em custos diretos e indiretos.

Os custos diretos são apropriados de forma objetiva aos produtos e/ou serviços, pois sempre existe uma maneira de mensurar claramente seu consumo durante a produção. Já os custos indiretos são os que necessitam de alguns cálculos para serem atribuídos aos diferentes produtos e/ou serviços (DUBOIS; KULPA; SOUSA, 2006).

Os comportamentos dos custos sugerem a classificação de seus elementos em relação às mudanças que podem ocorrer no volume de produção e/ou vendas em fixos e variáveis. Os custos fixos são aqueles custos cujos valores não se modificam independentemente do volume de produção, enquanto que, os custos variáveis, por sua vez, alteram-se proporcionalmente conforme o volume produzido (DUBOIS; KULPA; SOUSA, 2006).

Como mencionado anteriormente, as despesas são obtidas a partir do consumo de bens ou serviços para geração de receitas, e, da mesma forma que os custos são classificados em fixos e variáveis, as despesas também possuem essa característica. Porém, são classificadas conforme o volume de vendas da entidade no período (BRUNI; FAMÁ, 2004).

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Por meio da adoção de métodos de custeio é possível planejar e controlar os custos das atividades industrial, comercial e prestação de serviços das organizações, sejam do setor privado ou público. Conforme Tommasi (2000, p. 18), “[...] a apuração dos custos é resultante do relacionamento de informações de natureza monetária e informações físicas, exigindo para ambas um adequado processo de coleta, registro, processamento e compilação”.

Diferentes métodos de apropriação dos custos são referenciados pela literatura, dentre os quais estão o custeio por absorção e o direto ou variável. Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) afirmam que a adoção destes métodos possui diferentes finalidades, tais como: determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos; melhorar os processos; eliminar desperdícios; e decidir entre produzir ou terceirizar.

Os métodos de custeio por absorção e direto ou variável são considerados tradicionais, pois neles os produtos são geradores de custos, são adequados a ambientes em que os custos com materiais diretos e mão de obra direta são predominantes, além dos custos variarem de acordo com o volume de produção de bens ou serviços (MEGLIORINI, 2012; ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

No custeio por absorção (obrigatório e aceito pela legislação fiscal brasileira), todos os custos diretos e indiretos de fabricação são apropriados aos produtos e/ou serviços, independentemente de serem variáveis ou fixos. Os custos indiretos são apropriados à produção por meio de um critério de rateio melhor estimado, dependendo do tipo de organização ou do gasto indireto a ser rateado (PADOVEZE, 2013).

O método por absorção possui algumas vantagens, pois atende aos critérios legais e, ao mesmo tempo, atende aos princípios fundamentais da contabilidade, permitindo a apuração do custo total e o lucro de cada produto e/ou serviço. Com base no custo unitário, é possível calcular o preço de venda de cada produto ou serviço, atribuindo-lhe um lucro desejado. Entretanto, o método possui desvantagens que residem nos critérios de rateio que nem sempre são os apropriados, uma vez que são tomados subjetivamente e considerados arbitrários (PADOVEZE, 2013).

Quanto ao método de custeio variável ou direto, serão apropriados somente os gastos variáveis aos produtos e serviços (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). O custeio variável ou direto, para Dubois, Kulpa e Sousa (2006, p. 129), é “[...] aquele no qual os custos fixos são alocados no resultado como se fossem despesas, enquanto os custos e despesas variáveis são elementos fundamentais para a obtenção da Margem de Contribuição”.

O método de custeio variável ou direto possui uma grande vantagem em relação ao custeio por absorção, que é a margem de contribuição (NASCIMENTO; ALMEIDA, 2002). A margem de contribuição é obtida subtraindo-se do preço de venda os custos e as despesas variáveis. A partir da margem de contribuição, podem extrair-se informações que auxiliarão o gestor no processo de tomada de decisão como, por exemplo, saber quanto cada produto contribui para cobrir os gastos indiretos, calcular os pontos de equilíbrios etc.

As maiores desvantagens do custeio variável são a não aceitação do método para fins fiscais e a não mensuração das despesas e custos indiretos, o que impossibilita o cálculo do lucro por produto ou serviço.

2.4 PONTO DE EQUILÍBRIO E FORMAÇÃO DE PREÇOS

O ponto de equilíbrio auxilia o gestor a simular os efeitos das decisões a serem tomadas sobre a redução ou o aumento de custos, volume de atividades e preços (PADOVEZE, 2013). Para Tommasi (2000, p. 22), o ponto de equilíbrio “corresponde ao ponto em que a receita é suficiente para cobrir os custos variáveis e fixos e, consequentemente, o lucro operacional é nulo”.

Quando se deseja apurar o quanto deve ser produzido para cobrir os gastos variáveis e fixos, calcula-se o ponto de equilíbrio contábil (PEC), o qual representa o volume em quantidade e em faturamento de vendas suficientes para cobrir todos os custos, onde o lucro (superávit) é nulo ou praticamente nulo (MEGLIORINI, 2012).

O ponto de equilíbrio representa o nível de produção em que a receita é suficiente para arcar com os custos produtivos. No entanto, para que a produção de bens ou serviços proporcione rentabilidade, é necessário que seus preços estejam acima dos custos produtivos. Assim, é fundamental gerenciar os preços dos bens ou serviços para atingir resultado financeiro positivo.

A fixação de preços dos produtos ou serviços é um termo relevante em qualquer organização. O desempenho econômico da entidade está atrelado aos preços de vendas praticados, pois, caso seus preços estejam abaixo de seus custos produtivos, isto pode lhe acarretar insolvência, e no caso de instituição pública proporcionar déficits.

A técnica de formação de preços possui inúmeros objetivos para as organizações (BRUNI; FAMÁ, 2004), os quais adaptados para o setor público podem fornecer informações relacionadas ao quanto realmente deve ser cobrado por determinado serviço prestado, caso haja sua cobrança, para evitar cobranças abusivas, mas que sejam condizentes com seus custos.

Encontra-se na literatura alguns métodos de formação de preços, como, com base nos custos plenos, nos custos de transformação e na taxa de retorno exigida sobre o capital investido (PADOVEZE, 2013).

O presente estudo realiza a formação de preços com base nos custos plenos. Para Dominik (2011, p. 50) “[...] a formação de preços com base nos custos plenos ou integrais é uma DRE invertida feita pelo método de custeio por absorção. A partir dos custos e despesas oriundas da apuração de custos e o estabelecimento de um lucro desejado, forma-se o preço”.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A abordagem metodológica deste estudo é a pesquisa quantitativa. Os estudos quantitativos geralmente procuram seguir com rigor um plano previamente estabelecido, baseados em hipóteses claramente indicadas e variáveis numéricas que são objeto de definição operacional (BRYMAN, 2006; BRYMAN, 2007; CRESWELL, 2013).

Quanto aos objetivos a pesquisa é classificada como descritiva e explicativa, e em relação aos procedimentos é classificada como pesquisa documental e estudo de caso.

A pesquisa descritiva procura descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade e a explicativa procura identificar os fatores que contribuem para a ocorrência de um determinado fenômeno (GIL, 2007). Já a pesquisa documental utiliza fontes de dados diversificadas e dispersas sem tratamento analítico, enquanto que o estudo de caso envolve um único ou múltiplos casos, além de numerosos níveis de análise, podendo ter como unidade de análise uma instituição (EISENHARDT; GRAEBNER, 2007).

O objeto deste estudo são os custos dos serviços prestados pela Coordenadoria Regional de Bambuí do Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA), localizada no Parque de Exposições Alysson Paulinelli, em Bambuí-MG. O Município, por sua vez, está situado no Centro-Oeste de Minas Gerais, na Microrregião do Alto São Francisco, ficando a 270 quilômetros de Belo Horizonte, a capital do Estado, e seus limites são: Córrego Danta, Doresópolis, Iguatama, Luz, Medeiros, Pium-i, São Roque de Minas e Tapiraí.

A Coordenadoria é composta por 10 Escritórios Seccionais (ESECs), e de uma Barreira Sanitária. Os ESECs estão localizados nas cidades de Abaeté, Araújos, Bambuí, Bom Despacho, Dolores do Indaiá, Iguatama, Luz, Pará de Minas, Pitangui e Santo Antônio do Monte, que juntos abrangem uma região composta por 36 municípios de Minas Gerais. O ESEC de Luz é responsável pela Barreira Sanitária da Estalagem (Córrego Danta), localizada na BR 262, km 582.

Criado pela Lei nº 10.594, de 07 de Janeiro de 1992, o Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA), que é uma autarquia vinculada à Secretaria da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, tem a missão de exercer no Estado de Minas Gerais, a defesa sanitária animal e vegetal, assegurando a oferta de produtos de qualidade, contribuindo para a preservação da saúde pública e a conservação do meio ambiente (BRASIL, 1992; INSTITUTO MINEIRO DE AGROPECUÁRIA, 2013). A Autarquia tem sede e foro no município de Belo Horizonte.

A Instituição está presente em todo o estado de Minas Gerais. Possui 20 coordenadorias regionais, 199 escritórios seccionais e 20 barreiras de fiscalização, estas últimas localizadas estrategicamente em pontos de maior trânsito de animais e vegetais, visando a máxima fiscalização do que entra e do que sai no estado e do que circula dentro do estado, em termos de animais, vegetais e produtos de origem animal.

O estudo dos gastos (custos e despesas) foi realizado com base em dados coletados por meio da análise documental da própria Coordenadoria Regional do IMA, entre o período de janeiro a junho de 2007. Foram utilizados relatórios de avaliação de despesas, demonstrativos de recursos aplicados, relatórios de avaliação das metas do campo de operação, inventário anual por unidade administrativa e relatórios de autorização de serviço veicular.

Com base nos dados coletados, foi possível realizar: i) uma combinação dos métodos de custeio por absorção e variável, que teve como critério de rateio as diárias diretas e os combustíveis diretos; ii) o ponto de equilíbrio; iii) e a formação do preço ideal de cada serviço prestado.

O valor da depreciação do patrimônio do IMA foi calculado mensalmente e multiplicado pelo período de 6 (seis) meses, com base no valor de mercado atual dos bens. O cálculo foi feito levando em conta a vida útil do bem, que representa o tempo estimado que este seja utilizado efetivamente; o valor residual, que é o valor do bem quando este não for mais utilizado pela organização; e do valor depreciável, que é o valor que a organização terá que desembolsar para adquirir outro bem substituto.

Após estudar o ativo permanente, verificou-se quais eram os serviços prestados pela organização, bem como as suas quantidades realizadas, os recursos disponibilizados para cada serviço e os custos e despesas que cada serviço gerou no período analisado.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A Instituição, a fim de fornecer capacitação profissional aos seus servidores e orientar quanto à educação sanitária os seus funcionários e clientes, realiza cursos e reuniões. Além dos serviços mencionados, o IMA realiza outros, entre os quais estão o cadastramento de propriedades que são fiscalizadas pelo próprio órgão e a fiscalização rodoviária, que é realizada na Barreira Sanitária fixa localizada na BR 262, km 582, e em outros pontos móveis.

Na Tabela 1, são demonstrados todos os serviços e suas respectivas quantidades que foram realizados no primeiro semestre de 2007 pela Coordenadoria Regional de Bambuí do IMA, que coordena dez Escritórios Seccionais (ESECs). As quantidades representam os estabelecimentos que foram inspecionados, os cursos e as reuniões que foram realizadas e a quantidade de veículos que foram abordados nas fiscalizações rodoviárias.

Tabela 1 – Serviços

Serviço	Quantidade	Unidade
Programa de Revitalização do Rio São Francisco		
Controle do comércio e uso de agrotóxico	72	Visitas
Programa de Defesa Sanitária		
Vigilância sanitária vegetal	63	Visitas
Vigilância sanitária animal	4.490	Visitas
Programa de Segurança Alimentar		
Inspeção de produtos de origem animal	487	Visitas
Fiscalização de insumos agropecuários	821	Visitas
Educação Sanitária	70	Cursos e Reuniões
Outras Atividades		
Recadastramento de propriedades e estabelecimentos	92	Visitas
Fiscalização rodoviária	2.826	Veículos
Total de serviços prestados	8.921	

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: As visitas podem ter sido realizadas tanto em propriedades como em estabelecimentos.

A essência do órgão não é de arrecadação, mas de fiscalização. No entanto, a Instituição arrecada recursos financeiros por meio de guias de trânsito animal, permissão de trânsito vegetal, mapas de produção de estabelecimentos que comercializam produtos de origem animal, multas, entre outros.

Para cada programa, é disponibilizado pela Matriz à Coordenadoria Regional de Bambuí um recurso financeiro específico que, de acordo com o programa, pode ser recursos próprios, recursos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), recursos do Ministério do Meio Ambiente (MMA) ou recursos do Governo Estadual, conforme a Tabela 2, que demonstra os recursos obtidos no primeiro semestre de 2007 para a realização de todos os serviços.

O IMA procura realizar o maior número de serviços prestados com o menor montante de recursos financeiros, a fim de suprir as expectativas da sociedade. Assim, a aplicação dos recursos orçamentários da Instituição é orientada para atingir o maior nível de eficiência e eficácia com os recursos disponíveis, conforme recomendado por Catelli e Santos (2004).

Tabela 2 – Recursos financeiros

Fonte de Receitas	Valor em R\$	Percentual
Recursos Próprios (IMA)	418.932,22	85,33%
Guia de transporte animal	261.606,00	53,28%
Permissão de trânsito vegetal	2.954,00	0,60%
Taxa de produção	142.298,00	28,98%
Outros	12.074,22	2,46%
Recursos de Convênios	72.040,00	14,67%
Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento	51.052,76	10,40%
Ministério do Meio Ambiente	1.340,00	0,27%
Rio São Francisco (Governo Estadual)	19.647,24	4,00%
Receita Bruta Total	490.972,22	100,00%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Os custos diretos ou variáveis dos serviços prestados pela Instituição, apresentados na Tabela 3, são compostos pela mão de obra direta, encargos diretos, diárias de viagem e passagens diretas concedidas aos servidores e combustível direto que é disponibilizado para execução dos serviços, que por sua vez, exigem que os servidores se locomovam para realizar as fiscalizações.

Tabela 3 – Custos diretos

Descrição	Valor em R\$	Percentual	Percentual em relação ao gasto total	Percentual em relação a receita bruta
Mão de obra direta	247.622,00	77,91%	52,39%	50,43%
Encargos diretos	21.577,05	6,79%	4,57%	4,39%
Diárias de viagem e passagens	28.222,00	8,88%	5,96%	5,75%
Combustível para veículos	20.410,31	6,42%	4,32%	4,16%
Total	317.831,36	100,00%	67,24%	64,73%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Os custos indiretos (67,24%) possuem a maior representatividade em relação ao gasto total, sendo que a mão de obra direta (52,39%) foi o maior gasto do IMA. No estudo de Raupp (2009) sobre a gestão de custos no poder legislativo do município de Paulo Lopes, em Santa Catarina, a parcela de custos diretos representou 46,52% do gasto total da Instituição, sendo que a mão de obra (35,04%) foi responsável pelo maior custo com os serviços prestados, semelhante a esta pesquisa que obteve o maior gasto com mão de obra direta.

Os custos indiretos são representados pela mão de obra indireta, encargos indiretos, peças para veículos e reparos de veículos, já que os veículos são utilizados com grande frequência, e depreciação do ativo permanente de todos os ESECs e da Sede da Coordenadoria que é utilizado para a execução dos serviços (Tabela 4).

Tabela 4 – Custos indiretos

Custo indireto	Valor em R\$	Percentual	Percentual em relação ao gasto total	Percentual em relação a receita bruta
Mão de obra indireta	67.542,00	62,43%	14,29%	13,76%
Encargos indiretos	6.804,33	6,29%	1,44%	1,39%
Peças para veículos	2.493,00	2,30%	0,53%	0,51%
Reparos de veículos	1.340,00	1,24%	0,28%	0,27%
Depreciação	30.016,76	27,74%	6,35%	6,11%
Total	108.196,09	100,00%	22,89%	22,04%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Os custos indiretos representam 22,89% do gasto total, sendo a mão de obra indireta responsável por 14,29%. Raupp (2009) encontrou em seu estudo custos indiretos de 53,48% em relação ao gasto total, porém não houve despesas em seu estudo. Sothe *et al.* (2010), por sua vez, encontraram em estudo sobre a avaliação dos custos de uma entidade pública que presta serviços agropecuários e ambientais em Santa Catarina, custos indiretos de 5,85%, em relação ao gasto total da Instituição. Em relação ao estudo de Raupp (2009) os custos indiretos deste estudo foram menores, resguardadas as devidas proporções, pois os serviços prestados não foram semelhantes.

As despesas indiretas são as que não fazem parte diretamente da elaboração dos serviços e estão representadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Despesas indiretas

Item	Despesa indireta	Valor em R\$	Percentual	Percentual em relação ao gasto total	Percentual em relação a receita bruta
(1)	Combustível indireto	3.705,69	7,95%	0,78%	0,75%
(2)	Diárias indiretas	9.305,00	19,95%	1,97%	1,90%
(3)	Material para escritório	3.590,28	7,70%	0,76%	0,73%
(4)	Material para informática	704,87	1,51%	0,15%	0,14%
(5)	Produtos alimentícios	598,00	1,28%	0,13%	0,12%
(6)	Artigos para limpeza e higiene	2.275,00	4,88%	0,48%	0,46%
(7)	Impressão e encadernação	1.256,00	2,69%	0,27%	0,26%
(8)	Energia elétrica	89,00	0,19%	0,02%	0,02%
(9)	Água e esgoto	193,00	0,41%	0,04%	0,04%
(10)	Telefonia e Telex	9.324,00	19,99%	1,97%	1,90%
(11)	Serviço postal-telegráfico	7.485,00	16,05%	1,58%	1,52%
(12)	Reparos de equipamentos	118,00	0,25%	0,02%	0,02%
(13)	Serviços de informática	300,00	0,64%	0,06%	0,06%
(14)	Despesas miúdas	59,00	0,13%	0,01%	0,01%
(15)	Depreciação	7.631,80	16,37%	1,61%	1,55%
	Total	46.634,64	100,00%	9,87%	9,50%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A representatividade das despesas indiretas no gasto total foi de 9,87%, sendo as despesas com diárias indiretas (1,97%), telefonia e telex (1,97%), e depreciação (1,61%) as mais representativas. As despesas indiretas estão abaixo do valor encontrado por Sothe *et al.* (2010) que foi de 58,21%.

O item (1) representa o combustível utilizado em visitas dos servidores a outros ESECs. Além das visitas, o combustível foi gasto com serviços gerais no trajeto de abastecimento do carro até o escritório, no trajeto do escritório até a mecânica e vice-versa e no Programa de Gestão de Desenvolvimento Individual, que é um programa de avaliação dos servidores, que exige o deslocamento dos mesmos.

As diárias indiretas (2) foram disponibilizadas para a realização de visitas aos ESECs em serviços gerais e para a execução do Programa de Gestão de Desenvolvimento Individual.

O material para escritório (3), informática (4), produtos alimentícios (5), artigos para limpeza e higiene (6) e impressão e encadernação (7) apresentados na Tabela 5 foram consumidos pelos ESECs e pela Sede. Entretanto, nos artigos de limpeza e higiene, foi contabilizada a mão de obra de uma auxiliar de limpeza que é contratada por uma empresa terceirizada que presta serviços na Sede da Coordenadoria, não acarretando desta forma encargos empregatícios para a Autarquia. O IMA repassa o valor de R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais) à empresa terceirizada que cuida do repasse à funcionária, que trabalha 4 horas por dia.

Quanto à energia elétrica (8), e água e esgoto (9) são pagos somente do ESEC de Dores do Indaiá, enquanto que, nos demais ESECs, as prefeituras municipais, sindicatos rurais ou cooperativas pagam por estas faturas. Os gastos dos itens (10) a (14) são autoexplicativos. As despesas com depreciação (15) referem-se aos ativos permanentes de toda a Coordenadoria não utilizados diretamente na prestação dos serviços.

Após o levantamento dos gastos da Instituição para obter um diagnóstico dos custos dos serviços de fiscalização e orientar a tomada de decisão gerencial no sentido de otimizar os recursos orçamentários, conforme Slomski (2009) e Catelan *et al.* (2013), foi realizada a mensuração dos custos dos serviços pela Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) total (Tabela 6).

Na elaboração da DRE, foi utilizada uma combinação entre os métodos de custeio por absorção e custeio variável. Foi possível utilizar estes dois métodos em uma única DRE porque a Instituição não apresentou despesas diretas, facilitando, desta forma, a elaboração dos dois métodos em uma única DRE.

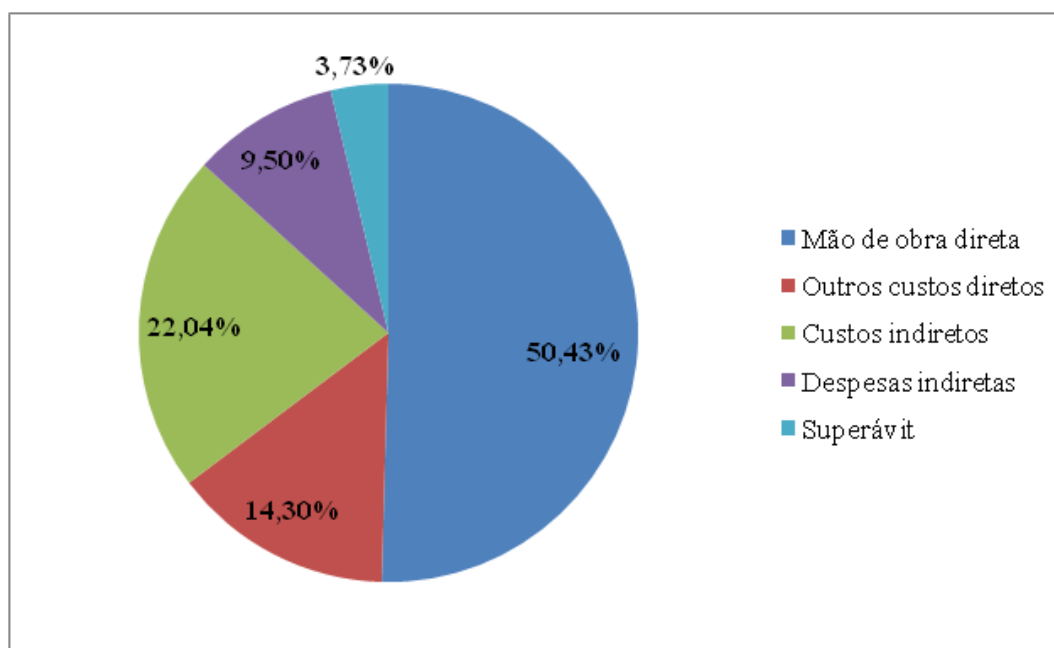
Tabela 6 – Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

Descrição	Controle do comércio e uso de agrotóxico	Vigilância sanitária vegetal	Vigilância sanitária animal	Inspeção de produtos de origem animal	Fiscalização de insumos agropecuários	Educação sanitária	Recadastramento de propriedades e estabelecimentos	Fiscalização rodoviária	Total
Receita Bruta	19.647,24	11.893,02	305.059,74	142.298,00	0,00	0,00	0,00	12.074,22	490.972,22
Impostos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Líquida	19.647,24	11.893,02	305.059,74	142.298,00	0,00	0,00	0,00	12.074,22	490.972,22
Custos Diretos	22.624,97	15.251,04	91.131,17	60.099,00	23.494,88	85.491,53	7.470,27	12.268,49	317.831,36
Margem de Contribuição	(2.977,73)	(3.358,02)	213.928,57	82.199,00	(23.494,88)	(85.491,53)	(7.470,27)	(194,27)	173.140,86
Custos Indiretos	8.423,43	5.599,72	32.021,10	21.127,83	8.767,18	24.779,47	3.250,27	4.227,10	108.196,09
Custo Total	31.048,40	20.850,76	123.152,27	81.226,83	32.262,06	110.270,99	10.720,54	16.495,59	426.027,45
Lucro Bruto (superávit / déficit)	(11.401,16)	(8.957,74)	181.907,47	61.071,17	(32.262,06)	(110.270,99)	(10.720,54)	(4.421,37)	64.944,77
Despesas Indiretas	3.630,66	2.413,59	13.801,72	9.106,51	9,00	10.680,44	1.400,93	1.821,96	46.634,64
Lucro Operacional (superávit / déficit)	(15.031,83)	(11.371,33)	168.105,75	51.964,66	(36.040,89)	(120.951,43)	(12.121,47)	(6.243,34)	18.310,13
Despesas não Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imposto de Renda	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro Líquido (superávit / déficit)	(15.031,83)	(11.371,33)	168.105,75	51.964,66	(36.040,89)	(120.951,43)	(12.121,47)	(6.243,34)	18.310,13

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Por meio dos resultados ficou demonstrado que a Coordenadoria operou com resultado positivo de R\$ 18.310,13 no período de análise, que correspondeu a 3,73% da receita bruta auferida (Figura 1).

Figura 1 – Gastos e superávit em percentuais



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na análise do superávit/déficit em relação à receita bruta de cada serviço prestado, verifica-se que o serviço de controle do comércio e uso de agrotóxico apresentou déficit de 3,06% em relação à receita bruta, enquanto que, no serviço de vigilância sanitária vegetal, o déficit foi da ordem de 2,32%.

Somente os serviços de vigilância sanitária animal e inspeção de produtos de origem animal propiciaram superávits de 34,24% e 10,58% em relação à receita bruta auferida, respectivamente. Estes dois serviços cobriram os déficits dos demais, garantindo superávit a Autarquia no período de análise.

Nos serviços de fiscalização de insumos agropecuários, educação sanitária, recadastramento de propriedades e estabelecimentos, não houve arrecadação de receitas. Porém, apresentaram gastos que ocasionam déficits nos serviços prestados. E o serviço de fiscalização rodoviária apresentou déficit de 1,27% em relação à receita bruta.

A análise de eficiência da aplicação de recursos públicos, obtida por meio da gestão de custos baseada nos métodos de custeamento por absorção e variável, direciona as ações dos gestores públicos no intuito de obter melhores resultados a partir do controle dos gastos dos serviços prestados, seguindo as orientações de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) e Silva, Souza e Araújo (2013).

4.1 PONTOS DE EQUILÍBRIO DOS SERVIÇOS

Na Tabela 7, são apresentados os pontos de equilíbrio contábeis por quantidade (PECQ) e por faturamento (PECF). No cálculo do PECQ, efetuou-se a divisão dos gastos indiretos (GI) totais de cada serviço pela sua respectiva margem de contribuição unitária. No cálculo do PECF, efetuou-se a divisão dos GI totais de cada serviço pela sua respectiva margem de contribuição em percentual.

Tabela 7 – Ponto de equilíbrio contábil (PEC)

Descrição	GI	MC _{unit}	PEC _Q	GI	MC _%	PEC _F
Controle do comércio e uso de agrotóxico	12.054,10	(41,36)	*	12.054,10	(15,16)%	*
Vigilância sanitária vegetal	8.013,31	(53,30)	*	8.013,31	(28,24)%	*
Vigilância sanitária animal	45.822,82	47,65	962	45.822,82	70,13%	65.330,51
Inspeção de produtos de origem animal	30.234,33	168,79	179	30.234,33	57,77%	52.335,69
Fiscalização de insumos Agropecuários	12.546,01	(28,62)	*	12.546,01	0,00%	0,00
Educação sanitária	35.459,90	(1.221,31)	*	35.459,90	0,00%	0,00
Recadastramento de propriedades e estabelecimentos	4.651,20	(81,20)	*	4.651,20	0,00%	0,00
Fiscalização rodoviária	6.049,06	(0,07)	*	6.049,06	(1,61)%	*

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Nota: GI representa os gastos fixos; MC_{unit} é a margem de contribuição unitária; PEC_Q é o ponto de equilíbrio contábil por quantidade; MC_% é a margem de contribuição em percentual; PEC_F corresponde ao ponto de equilíbrio contábil por faturamento; * Não foi possível calcular, pois a margem de contribuição foi negativa.

Devido às margens de contribuição dos serviços serem negativas, exceto as dos serviços de vigilância sanitária animal e inspeção de produtos de origem animal constata-se que, qualquer que seja a quantidade realizada de serviços de controle do comércio e uso de agrotóxico, vigilância sanitária vegetal, fiscalização de insumos agropecuários, educação sanitária, recadastramento de propriedades e estabelecimentos e fiscalização rodoviária pelo IMA, haverá PEC_Q e PEC_F negativos, ou seja, estes serviços não são viáveis sob a ótica econômica para a Instituição, embora o sejam socialmente.

A Instituição obteve retorno econômico somente nos serviços de vigilância sanitária animal e inspeção de produtos de origem animal, portanto, nestes serviços, o IMA conseguiu pagar todos os gastos de sua execução e ainda propiciou superávit para a Autarquia. Os serviços de fiscalização de insumos agropecuários, educação sanitária e recadastramento de propriedades e estabelecimentos não apresentaram PEC_F, porque não geraram receita.

4.2 FORMAÇÃO DE PREÇOS

A Tabela 8 apresenta a formação do preço ideal para cada serviço. O cálculo foi realizado com base nos custos plenos, onde é elaborada uma DRE unitária invertida pelo método de custeio por absorção.

Para obter o preço, aplica-se sobre o gasto total (somatório dos custos e despesas) o lucro (superávit) desejado, que no caso é nulo, devido à Autarquia não possuir fins lucrativos formalmente. Após o lucro (superávit) desejado, obtém-se o preço antes dos impostos e, sendo a Autarquia isenta de impostos, estes também são nulos, e encontra-se o preço final de cada serviço.

O preço final demonstrado é considerado o necessário para cobrir todos os gastos na execução dos serviços e obter superávit igual a zero. Por não obter superávit nos serviços e nem incidência de impostos, o preço final é igual ao gasto total. Ficou demonstrado por meio dos dados na Tabela 8 que, quanto maior é o número de serviços realizados, menor será o preço final de cada serviço, devido à diluição dos gastos indiretos nos serviços prestados.

Tabela 8 – Formação de preços

Descrição	Controle do comércio e uso de agrotóxico	Vigilância sanitária vegetal	Vigilância sanitária animal	Inspeção de produtos de origem animal	Fiscalização de insumos agropecuários	Educação sanitária	Recadastramento de propriedades e estabelecimentos	Fiscalização rodoviária
Custo direto	314,24	242,08	20,30	123,41	28,62	1.221,31	81,20	4,34
Custo indireto	116,99	88,88	7,13	43,38	10,68	353,99	35,33	1,50
Custo total	431,23	330,96	27,43	166,79	39,30	1.575,30	116,53	5,84
Despesa indireta	50,43	38,31	3,07	18,70	4,60	152,58	15,23	0,64
Custo integral	481,66	369,27	30,50	185,49	43,90	1.727,88	131,76	6,48
Lucro desejado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Preço antes dos impostos	481,66	369,27	30,50	185,49	43,90	1.727,88	131,76	6,48
Impostos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Preço final	481,66	369,27	30,50	185,49	43,90	1.727,88	131,76	6,48

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Quando se analisa a receita unitária auferida, que equivale ao preço praticado em cada serviço em relação à receita unitária ideal (preço ideal), verifica-se que o preço ideal do serviço de controle do comércio e uso de agrotóxico é de 76,51% a mais do que é praticado e a do serviço de vigilância sanitária vegetal é de 95,61%. Entretanto, nos serviços de vigilância sanitária animal e inspeção de produtos de origem animal, o percentual é negativo, de (55,11)% e (36,52)%, respectivamente, ou seja, o preço ideal seria menor que o praticado, ratificando que estes serviços propiciam superávit para a Autarquia (Tabela 9).

Tabela 9 – Comparação entre preço cobrado e preço ideal

Descrição	Quantidade de serviços	Preço praticado	Preço ideal	Diferença Percentual
Controle do comércio e uso de agrotóxico	72	272,88	481,66	76,51%
Vigilância sanitária vegetal	63	188,78	369,27	95,61%
Vigilância sanitária animal	4.490	67,64	30,50	(55,11)%
Inspeção de produtos de origem animal	487	292,19	185,49	(36,52)%
Fiscalização de insumos agropecuários	821	0,00	43,90	0,00%
Educação sanitária	70	0,00	1.727,88	0,00%
Recadastramento de propriedades e estabelecimentos	92	0,00	131,76	0,00%
Fiscalização rodoviária	2.826	4,27	6,48	51,76%

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Em relação aos serviços de fiscalização de insumos agropecuários, educação sanitária e recadastramento de propriedades e estabelecimentos, não foi possível calcular os percentuais, pois estes não auferiram receitas. No entanto, o serviço de fiscalização rodoviária apresentou preço ideal 51,76% a mais do que é praticado.

Como mencionado por Bruni e Famá (2004), a técnica de formação de preços subsidia a geração de informações contábeis, desta forma os valores apresentados na Tabela 9, são parâmetros para os gestores se orientarem em relação aos valores de cobrança dos serviços prestados pelo IMA, caso estes sejam cobrados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como o IMA é uma autarquia a serviço do Governo e os serviços que realiza têm por objetivo atingir o bem-estar social, seus preços ou não são cobrados ou são suficientes para cobrir os gastos primários. Por meio da DRE, observou-se que a maioria dos serviços que realiza não propiciou retorno econômico para o estado. O retorno é de cunho social, pois os serviços prestados pela Instituição procuraram prevenir e erradicar as sanidades dos vegetais e animais que podem pôr em risco a saúde e a vida da sociedade.

Os serviços prestados são essenciais ao Estado e à sociedade, uma vez que previne e combate a sanidade dos animais e vegetais. E, dentre os serviços, ficou demonstrado que o de vigilância sanitária animal e de inspeção de produtos de origem animal são os responsáveis por gerar os superávits que cobriram os déficits provocados pelos demais serviços. São as guias de transporte animal e as taxas de produção que geram superávit a Autarquia, arrecadadas por meio dos respectivos serviços.

Os gastos da Coordenadoria representaram 96,27% da receita bruta e a mão de obra direta foi responsável pela maior parcela dos gastos entre todos os itens, sendo de 50,43% da receita bruta auferida no período, ou seja, a folha de pagamento da Coordenadoria é responsável por metade da sua receita. A Instituição, por meio dos convênios, obteve recursos financeiros que permitiram a realização dos serviços antes da arrecadação de recursos próprios dentro do semestre. Porém, o superávit obtido de R\$ 18.310,13 (dezoito mil, trezentos e dez reais e treze centavos) não cobriu os recursos concedidos que foram de R\$ 72.040,00 (setenta e dois mil e quarenta reais), ou seja, se não houvesse a participação de outras entidades na prestação dos serviços por meio de recursos financeiros, a Coordenadoria estaria operando com déficit.

Se a Instituição praticar os preços ideais apurados neste estudo para os serviços que presta, estes seriam suficientes para arcar com seus gastos e, por conseguinte não contrair déficit em suas atividades, já que não possui fins lucrativos. O estado, diante das crises financeiras, procura minimizar os seus gastos de forma geral. Desta forma, a redução dos gastos da Coordenadoria é uma solução para os serviços que geram déficit. Existe a necessidade de otimizar o capital investido, adequando os recursos disponíveis às reais necessidades da Instituição.

Os pontos de equilíbrio propiciaram a quantidade mínima de serviços que devem ser ofertados à sociedade e o faturamento de cada serviço auferido pela Coordenadoria. Os pontos de equilíbrio contábeis por quantidade encontrados apresentaram-se negativos com exceção de dois e, por faturamento, três pontos foram negativos. Os pontos de equilíbrio negativos demonstram que, independente de quantos sejam prestados, serão sempre negativos, fato este que pode ser explicado pela necessidade do estado em atender a sociedade independentemente de gerar déficit, pois é papel do estado oferecer serviços gratuitos à sociedade.

Portanto, este estudo contribuiu para gerar informações de natureza gerencial a Coordenadoria Regional de Bambuí do IMA e demonstrar que as técnicas de gestão de custos são perfeitamente empregáveis as entidades do setor público. Cabe aos gestores da instituição utilizar de forma eficiente e eficaz as informações de custos geradas, de maneira que não afete a operacionalidade da Coordenadoria e que procure cumprir as diretrizes estaduais.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012.

ALONSO, M. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 50, n. 1, jan./mar. 1999.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de lucros no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 6-24, jul./set. 2011.

BRASIL. *Lei nº. 10.594, de 07 de janeiro de 1992.* Cria o Instituto Mineiro de Agropecuária. Disponível em: <<http://www.ima.mg.gov.br>>. Acesso em: 30 jul. 2013.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora hp 12c e excel.* 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRYMAN, A. Barriers to integrating quantitative and qualitative research. *Journal of Mixed Methods Research*, v. 1, n. 1, p. 8-22, Jan. 2007.

_____. Integrating quantitative and qualitative research: how is it done? *Qualitative Research*, v. 6, n. 1, p. 97-113, 2006.

CATELAN, D. W. *et al.* Custos, desempenho e estrutura educacional do ensino fundamental: uma análise no município de Rolândia/PR. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais... Uberlândia, 2013.

CATELLI, A.; SANTOS, E. S. Mensurando a criação de valor na gestão pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 38, n. 3, p. 423-448, maio/jun. 2004.

CRESWELL, J. W. Designing a qualitative study. In: CRESWELL, J. W. *Qualitative inquiry and research design.* London: Sage, 2013. p. 42-68.

CURI, M. A. *et al.* Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: caso de uma instituição federal de ensino superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. Anais... Bento Gonçalves: ABC, 2012.

DOMINIK, E. C. *Gestão de custos.* Bambuí: Instituto Federal Minas Gerais Campus Bambuí, 2011.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUSA, L. E. *Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos.* São Paulo: Atlas, 2006.

EISENHARDT, K. M.; GRAEBNER, M. E. Theory building from cases: opportunities and challenges. *Academy of Management Journal*, v. 50, n. 1, p. 25-32, 2007.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HORNGREN, C. T.; DATAR, G. F.; FOSTER, G. *Contabilidade de custos.* 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INSTITUTO MINEIRO DE AGROPECUÁRIA. *Missão.* Disponível em: <<http://www.ima.mg.gov.br>>. Acesso em: 30 jul. 2013.

LACERDA, D. P. Uma discussão sobre o mundo dos custos e o mundo dos ganhos sob o ponto de vista da teoria das restrições. *Revista Eletrônica Sistemas & Gestão*, Niterói, v. 4, n. 1, p. 36-54, abr. 2009.

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

MEGLIORINI, E. *Custos: análise e gestão.* 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NASCIMENTO, J. S.; ALMEIDA, N. O. C. Custos, precificação e estruturas de mercado. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 22., 2002, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ENEGEP, 2002.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informação (ERP)*. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

RAUPP, F. M. Gestão de custos no legislativo municipal por meio do custeio por absorção: um estudo de caso. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, p. 5-14, jan./mar. 2009.

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

RIBEIRO FILHO, J. F. *Controle gerencial para entidades da administração pública*. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária-ESAF, 1997.

SILVA, M. C.; SOUZA, F. J. V.; ARAÚJO, A. O. Análise da eficiência dos gastos públicos com educação nas capitais brasileiras. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 13, n. 24, p. 7-21, maio/ago. 2013.

SLOMSKI, V. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2009.

SOTHE, A. *et al.* Sistemas de custeio na administração pública municipal: uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, v. 5, n. 2, maio/ago. 2010.

TOMMASI, M. Custeio gerencial-conceituação, considerações e perspectivas. In: SILVA JÚNIOR, J. B. (Org.). *Custos: ferramenta de gestão*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 17-27.