


# ADVERSIDADES ENCONTRADAS NAS PREFEITURAS CATARINENSES EM RELAÇÃO A IMPLANTAÇÃO/UTILIZAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS

**Rafael Castilho**

Especialização em Contabilidade Aplicada ao Setor Público – UNOCHAPECO

Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação   
rafaelcc@unochapeco.edu.br

**Denise Isabel Rizzi**

Doutoranda em Ciências Contábeis – UFSC  
deniserizzi@unochapeco.edu.br

## Resumo

A pesquisa tem como objetivo identificar as adversidades encontradas nas prefeituras integrantes de duas associações de municípios catarinenses em relação a implementação ou utilização de um sistema de custos. Trata-se de uma pesquisa de natureza exploratória, classificada como estudo de caso. A coleta dos dados ocorreu por meio da aplicação de um questionário. A população pesquisada delimitou-se a 36 municípios, pertencentes a AMOSC – Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina e a AMAUC - Associação dos Municípios do Alto Uruguai Catarinense, dos quais 21 responderam. Através desta pesquisa foi possível observar que a implantação ou uso do sistema de custos ainda não é uma realidade nos respondentes, apesar de ser apontado como uma importante ferramenta de gestão, e onde há algum controle destas informações, estas são utilizadas como meio de controlar e gerir os recursos públicos.

**Palavras-chave:** Sistema de Custos, Municípios, Controle e Gestão.

## Abstract

The research aims to identify the adversities found in municipalities belonging to two associations of municipalities in Santa Catarina in relation to the implementation or use of a cost system. This is an exploratory research, classified as a case study. Data were collected through the application of a questionnaire. The population surveyed was delimited in 36 municipalities belonging to AMOSC - Association of Municipalities of the West of Santa Catarina and AMAUC - Association of Municipalities of Alto Uruguai Catarinense, of which 21 responded. Through this research it was possible to observe that the implementation or use of the cost system is not yet a reality in the respondents, despite being pointed out as an important management tool, and where there is some control of this information, these are used as a means to control and manage public resources.

**Keywords:** System of Costs, Municipalities, Control and Management.

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Nos últimos anos a contabilidade do setor público no Brasil está em processo de convergência com as normas internacionais de contabilidade, passando por grandes transformações, como a mudança do foco orçamentário para o patrimonial, com vistas a

atender aos princípios de contabilidade e a promover a melhoria da informação contábil (AMARAL et al., 2014).

Juntamente com o foco no patrimônio do ente público, as novas normas contábeis também tratam sobre o sistema de informação de custos do setor público, com objetivo de colaborar em uma melhor gestão e saúde financeira das entidades.

Apesar de ser conceituado nas novas normas, o sistema de custos já é citado nas legislações ligadas a administração pública, como determina o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu Art. 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

A Lei 4.320/64, a qual é considerada como a base para a administração financeira pública, em seu Art. 85 estatui que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Segundo Alves e Francez (2005), no tocante aos custos de bens e serviços na área pública, a Lei 4.320/94 dispõe sobre o dever de sua apuração a fim de uma prestação econômica de serviços.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) busca o equilíbrio entre as receitas e despesas, bem como o controle da qualidade da gestão pública em benefício ao patrimônio do governo. A LRF em seu Art. 50 § 3º expressa: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

As informações sobre custos dentro das organizações colaboram para melhorar a gestão e possibilita uma perspectiva econômica mais elaborada. Com o aprimoramento das informações torna-se possível um maior controle do dinheiro disponível. De acordo com Ching, Silveira e Freire (2011), ao se ter informações sobre custos, os debates sociais e políticos, os entes públicos ganham uma perspectiva econômica mais elaborada. Com a qual se beneficiam os bons gestores e a população, com transparência e responsabilidade.

Para a apuração dos custos no oferecimento de bens e serviços para a população depende de sistemas de informação que alimentem os dados necessários para sua correta apuração. A informatização aliada a um bom treinamento de pessoal, em busca da eficiência no serviço público evita o “retrabalho”. De forma integrada todos os setores realizam seus procedimentos baseados em processo, os erros e ineficiências ficariam desnudados (ALVES; FRANCEZ, 2005).

A melhoria substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação aos seus processos decisórios. Devendo assim tais sistemas contemplar medidas de resultados e o custo para obtê-los (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Com a instalação do sistema de custos, a administração pública consegue alcançar uma maior eficiência em sua gestão financeira e orçamentária, disponibilizando ao gestor maior possibilidade no uso do patrimônio público. Ao contrário do setor privado, no meio público não se busca uma maior rentabilidade, mas o aumento da eficiência com os recursos disponíveis.

Em linha com o que foi mencionado, com o uso adequado do sistema, se tem a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise, podendo os resultados orientar a administração pública sobre a necessidade de ações de melhoria de processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização, adoção de contratos de gestão, entre outros, atribuindo assim, mais eficiência a gestão pública (PIGATTO et al, 2010).

Este artigo tem como objetivo identificar as adversidades encontradas nas prefeituras integrantes de duas associações de municípios catarinenses em relação a implementação ou utilização de um sistema de custos. Desta forma tem-se como questionamento: Quais as adversidades encontradas nas prefeituras integrantes de duas associações de municípios catarinenses em relação a implementação ou utilização de um sistema de custo?

Em face dos desafios encarados na instalação do Sistema de Custos no Setor Público, bem como as complexidades técnicas envolvidas no tema, este trabalho se justifica por identificar quais pontos dificultam ou impeçam a implantação do sistema, levando em consideração os municípios catarinenses.

A importância das informações sobre os custos governamentais não se resume à contribuição que elas podem dar para a eficiência e a eficácia do gasto público, mas também pelo que representam à luz da necessidade de ser promovida uma profunda reforma da gestão pública no país (REZENDE; CUNHA; CARDOSO, 2010).

O estudo encontra-se estruturado em mais quatro seções, além da introdução. A segunda seção contempla a revisão da literatura, abordando-se a contextualização e importância do estudo sobre custos e sobre a utilização de sistema de custos no setor público. Na terceira seção abordam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa, na quarta seção apresentam-se os resultados da pesquisa, e por fim na quinta seção contemplam-se as considerações finais da pesquisa realizada.

## **2 REVISAO DA LITERATURA**

A revisão da literatura apresenta os conceitos que fundamentam o assunto pesquisado e servem de base para análise dos dados coletados.

### **2.1 Custos no setor público**

Os custos, segundo a noção econômica, estão ligados ao esforço financeiro necessário para a geração de produtos e disponibilidade de serviços no mercado. Conforme Luque et al. (2008), os custos resultam da utilização de serviços de fatores de produção e do consumo de recursos materiais (bens e serviços intermediários e matérias-primas) nas atividades direta e indiretamente envolvidas com a colocação de determinado produto ou serviço no mercado.

Quando um gestor possui informações úteis referentes aos custos inseridos em sua área de atuação, lhe é possível um maior planejamento e otimização das atividades operacionais. Os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Assim, os sistemas de custos desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional (ALONSO, 1999).

Os custos referem-se a gastos efetuados e que são formadores dos produtos ou serviços prestados pela Administração à sociedade, através de programas e ações públicas. Sendo assim, o custo sempre estará ligado ao produto, direta ou indiretamente (ALVES; FRANCEZ, 2005).

Na ótica contábil ao desdobrar os gastos da Administração deve-se observar o desdobramento dos dispêndios, podendo ser classificado em despesa ou custo. Alonso (1999) descreve que enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço, sendo considerado como custo do produto.

Dentre as atividades exercidas e disponibilizadas pela Administração, vários dos gastos incorridos se transformam em custos, sendo necessário estabelecer parâmetros para cálculo e avaliação destes. De acordo com Alves e Francez (2005) a ordem de alocação dos custos, sempre que possível, deve ser a alocação direta, não havendo esta

possibilidade se deve buscar o rastreamento através do direcionador de custos, segundo critérios definidos pela Administração.

Ao determinar as formas de avaliação dos custos alguns preceitos básicos devem ser observados. Ao observar a capacidade produtiva de determinada organização os custos podem ser separados em fixos e variáveis. Desta forma, os custos fixos se mantêm inalterados independentemente da variação unitária das quantidades em relação a determinado produto, sendo que independente do volume produzido determinados custos se manterão estáveis, como o aluguel de um Posto de Saúde, porque não varia conforme o número de pacientes atendidos, ou seja, são encontrados diretamente aos objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação (FERNANDES; BEZERRA FILHO, 2016).

Abrangendo outras atividades do processo de produção ou serviço, onde os dispêndios se alteram conforme a quantidade produzida estão os custos variáveis, que se modificam em razão do volume de produtos. Como pode ocorrer na utilização de materiais médicos, que aumentam os seus consumos em razão do número de pacientes atendidos (ALVES; FRANCEZ, 2005).

Quando da apropriação e identificação dos custos nas atividades exercidas tem-se que os custos diretos podem ser apropriáveis diretamente ao produto, os quais são de fácil identificação, como os vencimentos e encargos do médico em efetivo exercício. Em contrapartida existem os custos indiretos, aqueles que não conduzem de maneira clara e objetiva à apropriação ao produto ou serviço, sendo sua identificação mais difícil, como por exemplo a identificação do consumo de energia para cada atividade realizada (MACHADO, 2002).

Desta forma, quando se trata do setor público, onde o objetivo principal não é a geração de resultado, mas sim o bom desempenho e gerenciamento dos recursos públicos visando prestação de serviços ao cidadão, a aplicação de um sistema de custos tem a finalidade principal de aferição de eficiência e instrumento de gestão dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

Conforme Silva, Davis e Viveiros (2008) explicitam, o principal produto da contabilidade de custos é a informação de custos, que pode ser gerada por meio de dados financeiros e não-financeiros, necessitando de meios para sua mensuração.

Salienta-se que apesar de a legislação no setor público já estabelecer a obrigatoriedade de adoção do sistema de custos pelas entidades públicas desde 1964, com o advento da edição da Lei 4.320, conforme tratado Machado e Holanda (2010), a falta de cumprimento às determinações legais pelas entidades no setor público, no que tange à adoção de um Sistema de Custos, estava relacionada à ausência de sistema e metodologia adequada para utilização por todo o governo federal.

## **2.2 Utilização de sistema de custos no setor público**

As alterações ocorridas nos últimos anos na contabilidade pública voltadas para o resultado, demonstram a necessidade de institucionalização de uma atividade de planejamento e controle fundamental para a avaliação dos gestores públicos, tendo o controle gerencial ênfase na análise dos custos das organizações públicas. (SILVA, DAVIS; VIVEIROS, 2008)

Diferentemente do que ocorre na área privada, ao se trabalhar os custos inseridos nas atividades executadas no setor público buscasse uma maior eficiência nos trabalhos. De acordo com Alonso (1999), no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos.

Para que se alcance uma boa gestão dos recursos públicos, é necessário que se tenha conhecimento e base para mensuração de custos. Como descrevem Borges, Mario e Carneiro (2013), o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

O conhecimento dos custos bem como seu controle são fundamentais em qualquer processo de gestão, seja ela na área privada ou pública, para a maximização dos resultados de cada organização. Quanto ao setor público tem-se que a gestão dos custos é essencial, onde problemas de falta de recursos são acentuados diante das demandas da sociedade (SILVA; DAVIS; VIVEIROS, 2008).

Tratando ainda sobre a necessidade e importância do conhecimento dos custos no setor público, Silva, Davis e Viveiros (2008) comentam que nesse contexto, entra em cena a questão da qualidade do gasto público, em que a eficiência da administração pública se torna essencial, dada a necessidade de redução de custos e aumento da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos.

Quando da instalação do sistema de custos para o melhor conhecimento e controle dos gastos públicos, é preciso fazer com que o mesmo consiga auxiliar no gerenciamento das atividades do ente. Segundo Machado e Holanda (2010), o sistema de informação de custos deve ser capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

Com ênfase no aproveitamento das informações de custos, Machado e Holanda (2010) destacam ainda que outras finalidades podem ainda ser destacadas, tais como subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas.

Utilizando-se de informações gerenciais extraídas do sistema de custos, o administrador tem a possibilidade de fazer um planejamento mais eficiente em relação aos recursos que tem disponíveis. De acordo com Alonso (1999, p. 7):

Os indicadores de custos também são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. O sucesso de parcerias da administração pública com instituições comunitárias, privadas ou com outras esferas de governo depende, e muito, de medidas de desempenho. Não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior que o custo praticado pela administração pública ou por instituições não-governamentais, até porque as parcerias quase sempre utilizam recursos públicos, e estes estão sujeitos ao (novo) princípio (constitucional) da eficiência.

Mas mesmo que ocorra a instalação de um sistema de custos no setor público, ele se tornará desnecessário e ineficiente se não conseguir alcançar resultados que auxiliem na gestão e economicidade. Machado e Holanda (2010), comentam que a par de todas as possibilidades, o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade da qual ele faz parte.

No planejamento e desenvolvimento do sistema de custos deve ser observado que o sistema de informações consiga ser capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado (ALVES; FRANCEZ, 2005).

Dentre os benefícios que podem ser alcançados, não estão somente informações de cunho gerencial para o administrador público, o sistema de custos tem que demonstrar sua eficácia e resultados aos usuários externos, já que os serviços públicos são costumeiramente alvo de críticas quanto ao custo/benefício.

Além do controle exercido pela sociedade, uma correta disponibilização de informações sobre os custos incorridos nas atividades e programas evita a chance de erros na interpretação dos resultados. Como Amaral et al. (2014) cita, a mídia, por exemplo, utiliza as cifras envolvidas em determinado programa governamental para dar ênfase, positiva ou negativa, às suas reportagens, caracterizando-as como custo daquele programa.

Para alcançar resultados mais eficientes o sistema de custos baseado em atividades se adequa ao serviço público. Ao adequar o sistema aos objetivos pretendidos, tem-se que através da classificação funcional programática é possível estabelecer direcionadores de custos para cada programa ou subprograma, estabelecendo bases de comparação com orçamento e com outros entes públicos (ALVES; FRANCEZ, 2005).

Demonstrando os resultados da instalação do sistema de custos, Machado e Holanda (2010) enfatizam que o sistema deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Desde a elaboração, execução e manutenção do sistema de custos no setor público, vários são os agentes que participam deste processo, contribuindo com suas habilidades técnicas ou utilizando seus resultados. Segundo Amaral et al. (2014), diversos são os atores envolvidos nesse processo, como gestores, contadores, membros das comissões de licitação, responsáveis por gerenciar contratos etc., e cada um terá uma parcela de responsabilidade.

A partir do momento em que houver resultados e maior eficiência dos recursos públicos, a visão da sociedade poderá ser ampliada quanto aos gastos incorridos e os gestores podem ser melhor assessorados, porém a maioria dos administradores públicos carece de uma visão clara dos benefícios que um sistema de custos no setor público pode trazer (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013)

### **3 METODOLOGIA**

Referente a metodologia Raupp e Beuren (2012) destacam que no rol dos procedimentos metodológicos estão os delineamentos, que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo.

Para alcançar o objetivo deste estudo pretende-se realizar uma pesquisa exploratória, a fim de esclarecer as questões abordadas. Segundo Raupp e Beuren (2012, p. 80), por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torna-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Está pesquisa se classifica como estudo de caso, buscando explicar quais as variáveis afetam o objeto do estudo. De acordo com Gil (2002, p. 58), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

O ambiente em que ocorre o presente estudo se delimita em duas associações de municípios de Santa Catarina.

A AMOSC – Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina, fundada em 11 de fevereiro de 1968, tem como propósito defender os interesses institucionais dos municípios. A associação atua como um órgão prestador de serviços em projetos, consultoria e assessoramento técnico municipal e atualmente conta com 21 municípios integrantes.

A AMAUC - Associação dos Municípios do Alto Uruguai Catarinense teve sua fundação realizada em 07 de maio de 1976, e atualmente é formada por 15 municípios. Tem como missão, prestar serviços de qualidade aos municípios associados, visando à excelência administrativa, o desenvolvimento regional integrado e sustentável, proporcionando melhor qualidade de vida à população.

A coleta de dados aconteceu através da aplicação de questionário, durante os meses de setembro à novembro de 2017. A população da pesquisa envolveu 36 prefeituras vinculadas a associações em estudo, obtendo um retorno de 21 prefeitura que compuseram, assim, a amostra do estudo.

O questionário foi composto por 21 perguntas tendo o formato de questões abertas, fechadas e de múltipla escolha. O mesmo foi elaborado pelos pesquisadores com base em referencial teórico, confrontado com levantamentos preliminares junto a alguns funcionários públicos para a definição de alguns parâmetros relativos às prefeituras em estudo.

Os temas levantados por meio do questionário para as prefeituras foram referentes ao tempo de atuação, cargo, escolaridade e principalmente, focado a esclarecer quais dos entes públicos já possuem sistemas de custos e quais as adversidades encontradas, senão, o porquê de não terem feito a implantação ainda.

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Para alcançar os objetivos desta pesquisa, foi aplicado um questionário junto aos municípios integrantes de duas associações de municípios de Santa Catarina, sendo estas a AMAUC e a AMOSC, formadas por um total de 36 integrantes, dos quais obteve-se uma taxa de resposta de 58%.

Como ponto inicial buscou-se identificar o perfil das pessoas responsáveis pelas respostas, conhecendo qual seu cargo, a quanto tempo atua na função e qual seu nível de instrução, podendo desta forma dar fidedignidade aos resultados.

Quanto a função exercida nos municípios, 67% dos respondentes são contadores, 24% são controladores internos e 9% exercem outro tipo de função não especificada. Referente ao tempo de atuação junto ao ente público, 14% estão exercendo o cargo a menos um ano, 5% de 3 a 5 anos e 81% já estão na atividade a mais de 5 anos.

O grau de instrução dos servidores em questão foi formado por 5% com escolaridade em nível técnico, 19% com graduação e 76% possuem formação em pós-graduação.

A identificação do perfil profissional e de conhecimento das pessoas que responderam ao questionário demonstra que em sua maioria atuam diretamente na área ligada ao assunto em análise, exercendo a função já a vários anos e possuem um grau de instrução que lhes capacita a preencher as repostas pretendidas.

Após esse primeiro processo foi perguntado se os respondentes consideravam a implantação dos sistemas de custos importante para a entidade, e qual o motivo. Todas as respostas foram positivas quanto ao assunto, tendo como principais justificativas a melhora na gestão e controle dos gastos públicos, contribuir com o planejamento e tomadas de decisões, além de aumentar a transparência do uso dos recursos públicos.

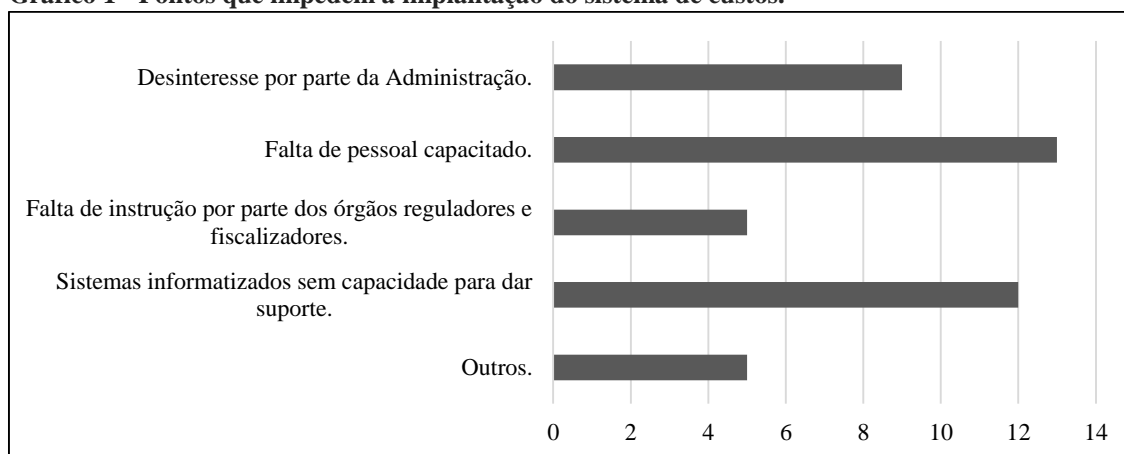
Com o intuito de conhecer a realidade quanto ao controle e gestão de custos nas prefeituras pesquisadas, primeiramente foi questionado se a prefeitura possui um sistema de custo. Dentre as 26 respostas obtidas, apenas uma das entidades afirmou possuir o sistema, sendo que o ente em questão, complementarmente justificou que esse controle ocorre por meio de planilhas de Excel ou outro modo não especificado.

As respostas quanto a esta pergunta demonstram uma realidade de que em nenhum dos municípios pesquisados há o sistema de custos implantado, apesar da evidente necessidade deste dentro do ente público.

De acordo com o cenário apresentado pelos municípios das duas associações pesquisadas, buscou-se entender quais os aspectos que impedem ou de alguma forma não permitem que ocorra a implantação do sistema de custos nas entidades. As opções de escolha postas à disposição levaram em consideração os principais pontos que serviriam como base para que um sistema de custos possa ser implantado e operacionalizado, sendo que vários fatores e processos são necessários para que se alcance a eficácia pretendida, tanto externos quanto internos.

Dentre as principais situações levantadas que podem interferir na implantação do sistema levou-se em consideração: o desinteresse por parte da administração em aderir a este processo; falta de pessoas capacitadas e instruídas que possam operacionalizar e manter uma correta introdução de informações; falta de suporte ou instrução por parte dos órgãos reguladores e fiscalizadores, visto que como usuário externo destas informações deveriam disponibilizar melhores detalhamentos deste processo; e os sistemas de informática sem capacidade ou que ainda não estão preparados para oferecer programas com qualidade para tal fim. Como pode ser analisado no Gráfico 1.

**Gráfico 1 - Pontos que impedem a implantação do sistema de custos.**



Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados obtidos apresentados no Gráfico 1, visto que no momento de responder podia ser selecionada mais que uma opção, a maioria dos motivos por não haver um sistema de custos implantado justificasse, segundo 13 entes, por falta de pessoal capacitado para a operacionalização do mesmo, e por 12 vezes, pelos sistemas informatizados que não possuem capacidade para dar suporte para este processo de mudança, especialmente por não terem programas preparados para tal fim.

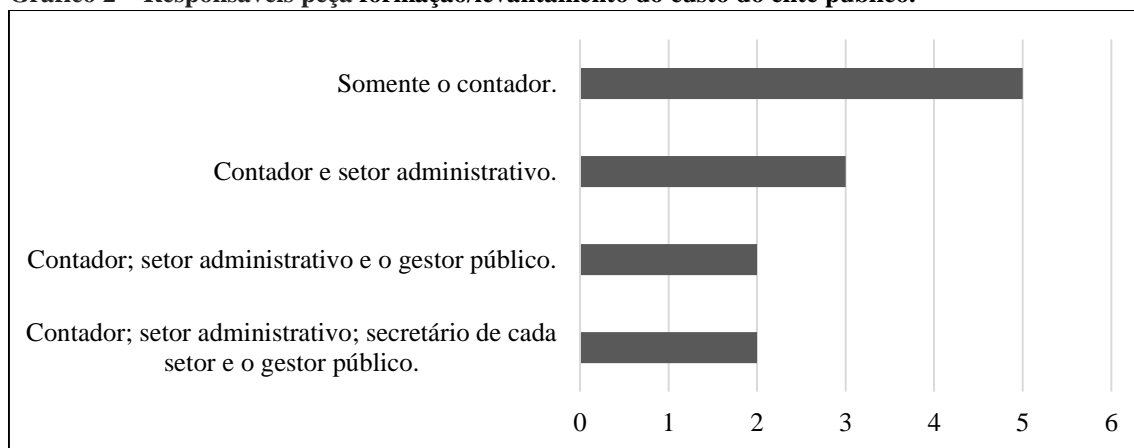
Dentre as outras causas apresentadas, em 9 entidades, o desinteresse por parte da administração foi o motivo por não implantar o sistema. Decisão que pode ser motivada por o gestor municipal não ter conhecimento do tema ou não observa os benefícios que poderia obter ao controlar os custos que incidem sobre todos os processos que ocorrem no município.

Por fim, a falta de instrução por parte dos órgãos reguladores ou fiscalizadores, foi selecionada por 5 vezes, demonstrando que mesmo com a busca por parte destes em que os entes públicos diminuam seus gastos, ou melhore seu controle, ainda alguns pontos são necessários de melhor explicações e orientação. Além das opções disponibilizadas, 5 entes selecionaram que ainda há outros fatores que impedem a implantação do sistema de custos.

Dados estes são semelhante aos achados da pesquisa de Moraes, et al (2016), onde realizaram uma pesquisa qualitativa no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, identificando que os empecilhos à plena utilização e operação do SCPM (Sistema de Custos Público Municipal) são a ausência de preparação para a utilização de tecnologia da informação e a não disponibilização de treinamento adequado. Até o fim da elaboração do estudo, não foi constatado que nenhum município em Rondônia tenha implementado efetivamente um sistema de custos. O estudo foi de interesse dos gestores e contadores públicos, servidores dos Tribunais de Contas, bem como aos cidadãos empenhados na instrumentalização do controle social das contas públicas.

Para entender quais os servidores ligados a gestão dos custos incorridos dentro das entidades pesquisadas, foi questionado então, quem está envolvido na formação/levantamento do custo no ente público. Conforme o Gráfico 2.

**Gráfico 2 – Responsáveis pela formação/levantamento do custo do ente público.**



Fonte: Dados da pesquisa

Levando em consideração que em nenhum dos municípios há um efetivo sistema de custos implantado, conforme destacado no Gráfico 2, em 41% dos casos somente o contador é quem tem estas informações, em 25% dos entes quem detêm este conhecimento é o contador e o setor administrativo, em 17% das respostas os envolvidos são o contador, setor administrativo e o gestor público, e também em 17% dos entes quem participa do levantamento dos custos são o contador, setor administrativo, secretário de cada setor e o gestor público.

Percebe-se que na maioria dos casos poucas pessoas tem o conhecimento dos custos incorridos nas atividades do município, o que prejudica o objetivo principal de conseguir gerir estes desembolsos.

Conforme mencionado na literatura deste artigo, segundo Alonso (1999) custo em uma entidade pública demonstra como o governo financia seus resultados — custo de uma aula, de uma consulta médica, de um serviço administrativo, custo de uma operação de fiscalização etc. Foi questionado aos pesquisadores se na prefeitura havia um controle efetivo dos custos operacionais. Do total de respostas obtidas, apenas 10% foram positivas, e em 90% dos casos isso não ocorre. Sendo que mesmo onde há algum controle dos custos, isso ocorre de forma isolada, e por controles manuais.

Como forma de demonstrar a utilização das informações obtidas ao se ter conhecimento sobre os custos incorridos nas atividades, foi perguntado se está sendo considerado os indicadores de custo no planejamento estratégico realizado nas prefeituras. De acordo com as respostas obtidas, 24% dos entrevistados responderam positivamente, e 76% dos municípios não utilizam estes indicadores.

Esse resultado demonstra que apesar de haver poucas informações sobre custos, o que é possível de ser medido é utilizado para o planejamento das ações pretendidas. Visto que com um conhecimento mais amplo destas informações adotando o sistema de custos, os entes públicos poderiam gerir seus recursos e planejar seu orçamento de forma mais eficaz.

Para compreender a utilização das informações sobre custos nos municípios onde há algum controle, foi questionado se os dados encontrados são cruzados com as demais informações, como por exemplo a ligação destes resultados para a realização de investimentos ou como base para a alocação dos gastos nos setores públicos. Considerando que apenas 12 municípios responderam esta pergunta, destes em apenas 25% há o cruzamento de dados para utilizar como ferramenta de gestão.

Por fim, buscou-se compreender como é informado para a sociedade sobre os custos ligados ao ente público. Dentre as respostas obtidas, as principais foram de que as informações são passadas por meio de audiências públicas e através de Portal da Transparência, que cada município possui para informar os principais gastos que efetuou, sendo que em ambos os casos o detalhamento dos custos incorridos é bastante limitado, ou conforme alguns municípios, este repasse de informações nem ocorre.

Conforme as respostas obtidas, as associações pesquisadas demonstram um cenário em que vários fatores impedem a implantação do sistema de custos em seus municípios, por mais que ao mesmo tempo em que detalham os problemas quanto a este tema, também demonstrem a importância que a adoção deste sistema representaria.

Ao analisar separadamente as associações foco deste estudo, pode-se notar que há similaridade no tratamento dos custos em suas entidades, sendo que alguns casos pontuais possuem diferenças.

Observando as respostas obtidas dos municípios pertencentes a AMOSC, em todos os casos quem respondeu o questionário eram contadores, sendo que a maioria já está no cargo a mais de 5 anos e pós-graduados. Todos consideram a implantação do sistema de custos importante para a entidade, devido aos benefícios quanto ao controle dos gastos, tomada de decisões e melhora na gestão. Porém nenhum destes adotou esse sistema. Os principais pontos que impedem a implantação do sistema são a falta de pessoal capacitado e os sistemas informatizados sem capacidade para dar suporte. Quem está envolvido no levantamento dos custos do ente são, principalmente o contador, ou contador junto com o setor administrativo e o gestor. E o principal modo de transmitir em as informações que possuem sobre os custos é pelo Portal da Transparência.

Segundo as respostas vindas dos municípios integrantes da AMAUC, praticamente 90% de quem respondeu o questionário são contadores ou controladores internos, e a maior parte está a mais de 5 anos na função e já possui pós-graduação. Todos consideram a implantação do sistema de custos importante como ferramenta de gestão, controle e planejamento. Apenas uma prefeitura declarou possuir controle dos custos, sendo feito por meio de planilhas de Excel, ou outra forma.

Nos municípios da AMAUC, as principais causas que impedem a adoção do sistema são a falta de pessoal capacitado, os sistemas informatizados sem capacidade para dar suporte e o desinteresse por parte da administração. Quem está envolvido no levantamento dos custos é o contador, ou o contador e o setor administrativo. Em 12,5% dos respondentes há um controle dos custos, e em aproximadamente 30 % destes leva-se em consideração os custos para o planejamento e o cruzamento das informações que são obtidas melhorar a gestão. E a principal fonte de informações sobre os custos ocorre pelo Portal da Transparência.

Por fim, observa-se que à sim um relevante interesse por parte dos gestores dos entes públicos em inserir junto ao seu governo um sistema de custos. Porém ficou

evidente que o processo para a implantação é longo, possui diversas barreiras as quais dificulta a instalação e utilização de um sistema de custo integrado. Apesar de já estarmos no século XXI, onde a tecnologia é bastante presente, constatamos através desta pesquisa, que as prefeituras catarinenses ainda possuem um caminho longo ainda para a total introdução de novos controles vinculado a sua gestão.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES DO ESTUDO**

Está pesquisa teve como objetivo identificar as adversidades encontradas nas prefeituras integrantes de duas associações de municípios catarinenses em relação a implementação ou utilização de um sistema de custos. Sendo que, conforme as respostas obtidas podem-se conhecer a atual situação dos municípios pesquisados quando a este tema.

As respostas recebidas foram dadas em 90% dos casos por servidores ligados à área de conhecimento sobre custos, 81% trabalham a mais de 5 anos na função, e 76% são pós-graduados. Desta forma, há uma maior confiabilidade nos resultados obtidos.

De acordo com os municípios que responderam, em nenhum destes há um sistema de custos implantado, e onde há certo controle, este é feito manualmente por algum setor específico. Indo de encontro ao fato de que todos também responderam considerar importante a adoção do sistema, visto que assim haveria uma melhora na gestão e controle dos gastos públicos, no planejamento e tomada de decisões, e aumentaria a transparência sobre o uso de recursos públicos.

Dentre os motivos listados que justifiquem a não implantação do sistema de custos nos municípios, as principais razões foram a falta de pessoal capacitado e sistemas informatizados sem capacidade para dar suporte nessa área. Outro ponto recorrente é o desinteresse por parte da administração. Por fim, aparecem como justificativa a falta de instrução por parte dos órgãos reguladores e fiscalizadores, e outras razões não especificadas.

Em 66% dos municípios quem possui acesso a alguma informação sobre os custos são apenas o contador, ou o contador e o setor administrativo, sendo que é necessário o envolvimento de todos neste processo. Algo que contribui para justificar o fato de que em 90% dos municípios respondentes não existe controle dos custos operacionais.

Quanto a utilização das informações dos custos, em apenas 25% dos municípios participantes os dados obtidos são usados para o planejamento de ações ou o cruzamento de informações como ferramenta de gestão.

Nos entes onde existe algum controle dos custos, as informações são disponibilizadas para a população por meio de audiências públicas ou pelo Portal da Transparência de cada município.

Ao observar de uma maneira geral, o fato de nenhum do município pesquisado possuir um sistema de custos se dá por fatores internos e externos, mas ao mesmo tempo é definido como algo de suma importância para o ente público, devido aos benefícios e melhorias para a gestão dos recursos.

Como sugestão de pesquisa futura, indica-se investigar em outras associações de município do estado ou de outros estados, qual a situação dos entes públicos quanto ao mesmo tema, e se possível apontar as medidas tomadas para conseguir adotar o sistema de custo no município.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custo no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n.1, p, 37-63, jan./mar., 1999.

ALVES, A.; FRANCEZ, Z. R. Sistema de custos para a administração pública municipal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v.4, n.11. p.65-72, abr./jul. 2005.

AMARAL, N. A. de L.; BOLFE, C.; BORGERT, A.; VICENTE, E. F. R. O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 19, n.2, p. 24 - p. 39, mai/ago., 2014.

AMAUC - Associação dos Municípios do Alto Uruguai Catarinense. Disponível em: <<http://www.amauc.org.br/>>. Acesso em: 29 jan. 2018.

AMOSOC - Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.amosc.org.br/>>. Acesso em: 29 jan. 2018.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORGES, T. B.; MARIO, P. do C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

CHING, H. Y.; SILVEIRA, H. F. R.; FREIRE, F. S. Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. **Revista de Economia e Administração**, v. 10, n. 2, p. 262-284, 2011.

FERNANDES, E. S.; BEZERRA FILHO, J. E. Subsistema de Informação de Custos no Setor Público: Proposta de um Modelo de Mensuração e Acumulação com Base no Regime de Competência. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 9, n. 2, p. 204-223, 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. Sistema de informação de custos na administração pública federal. Rio de Janeiro: FGV, 2010. 160p.

LUQUE, C. A.; Cruz, H. N.; Amaral, C. M.; Bender, S.; Santos, P. M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 59, n. 3, p. 309-331, jul./set., 2008.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. 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, jul./ago., 2010.

MORAES, J. J. A.; CARNEIRO, A. F.; SILVA NETO, J. M.; SOUZA, J. A. Sistema de custos público municipal: análise da percepção dos auditores de controle externo no tribunal de contas do estado de Rondônia. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 17, n. 2, p. 56-71, 2016.

REIS; L. G. de; RIBEIRO, P. A.; SLOMSKI, V. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 11, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2005.

PIGATTO, J. A. M; HOLANDA, V. B.; MOREIRA, C. R; CARVALHO, F. A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul./ago. 2010.

SILVA, A. S. da; DAVIS, M. D.; VIVEIROS, A. R. Contabilidade de custos na administração pública: o estabelecimento dos gastos de posse estratégica na marinha do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 59, n. 4, p. 421-440, out./dez., 2008.