



**A contabilidade de custos no setor público:
a realidade das prefeituras da região central do RS**

Eliandra Parcianelo
Centro Universitário Franciscano
Eli_parci@hotmail.com

Hugo de Souza Gonçalves
Centro Universitário Franciscano
Hugo_sg1@hotmail.com

Cristiano Sausen Soares
Centro Universitário Franciscano
cristianocontador@hotmail.com

Resumo

Com objetivo de identificar iniciativas para implementação da contabilidade de custos nas prefeituras da região central do estado do RS, este estudo foi desenvolvido a partir da pesquisa descritiva e exploratória, classificada como qualitativa. A coleta de dados se deu mediante aplicação de um questionário enviado às prefeituras da região avaliada. As 26 questões foram organizadas para identificar o perfil dos respondentes, suas atualizações em relação à legislação e ao tema, bem como a análise dos processos relacionados à implantação do sistema de custos nos municípios. Das 34 cidades que compõem a região central do RS, obteve-se retorno de 13 respondentes, representando 38,24%. Os resultados demonstram que poucas ações estão sendo desenvolvidas e ainda são poucas as prefeituras que desenvolveram algum processo visando à apuração dos custos, também se constatou dois aspectos importantes sobre o tema: a falta de sistemas de informação de custos que possam dar suporte para sua implementação e despreparo de alguns servidores públicos, demonstrando pouco conhecimento para atender esta obrigatoriedade.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Órgãos Públicos. Sistemas de Custos.

Introdução

Em meio a diversos escândalos de corrupção, a sociedade vem exigindo maior transparência nos gastos públicos. Neste sentido, a Lei Complementar 131/2009 estabeleceu o portal de transparência, onde entes Federais, Estaduais e Municipais, através de seus portais eletrônicos, devem demonstrar à população os gastos de dado período. Tal exigência serve para ajudar os administradores públicos em suas tomadas de decisões e demonstrar a população onde estão sendo aplicados os recursos públicos.

Dentre outras normas, determinou-se a obrigatoriedade da Contabilidade de Custos para o setor com a adoção da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1366/2011, que incluiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBCT 16.11. O governo federal foi o



primeiro ente público a desenvolver um sistema de custos e iniciar sua implantação gradual em diversos órgãos. Esse sistema de custos, chamado SIC (Sistema de Informação de Custos), toma por base a NBCT 16.11, definindo que os sistemas devem conter informações que registrem, processem e evidenciem os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade.

Alguns Estados já iniciaram a implantação dos sistemas de custos. Dentre eles, o Rio Grande do Sul, através do Decreto nº 40.766 de 30 de outubro de 2012, instituiu o Sistema de informações de custos do Rio Grande do Sul denominado CUSTOS/RS, cuja implantação está ocorrendo gradualmente e separadamente em cada órgão do estado. Entretanto, percebe-se poucas ações para implementação da contabilidade de custos nos municípios do estado.

Assim, em se tratando da Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público, a presente pesquisa teve como problemática: Como as prefeituras da região central do Estado do Rio Grande do Sul estão se preparando para a adoção da Contabilidade de Custos? Visando responder a problemática levantada, a presente pesquisa contou com o objetivo geral de identificar iniciativas para implementação da contabilidade de custos nos municípios da região central do estado do RS.

Apesar da contabilidade de custos aplicada às entidades públicas ter sido evidenciada na Lei 4320/64 e reafirmada com a Lei Complementar 101/2000 (LRF), os órgãos públicos não tinham ideia de como implantá-la, mesmo com a publicação de normas e portarias instituídas sobre a adoção de sistemas de custos. Com o propósito de acompanhar e demonstrar os novos processos e a complexidade da implantação da contabilidade de custos pelos órgãos públicos, sendo uma área em expansão para pesquisa, muitos trabalhos tem surgido com a finalidade de informar e auxiliar os contadores públicos e usuários da contabilidade pública.

O artigo “Sistema de Custos no Serviço Público: Importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI/RS” (TRES; SILVEIRA, 2012), analisa a percepção dos profissionais de contabilidade dos municípios pertencentes à Associação dos Municípios do Alto da Serra do Botucaraí/RS, sobre importâncias e dificuldades na implantação do sistema de custos, identificando que 27,27% daqueles municípios adotam algum método de custeio e nenhum deles possui sistema de custos implantado. Outro trabalho denominado “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” (SÖTHE, et al 2010), cujo objetivo foi avaliar os custos por meio da aplicação de um sistema de gestão de custos através do custeio por absorção.

As informações geradas na contabilidade de custos visam auxiliar gestores em suas decisões e ao setor, além de demonstrar a eficiência do gasto público, sendo um tema em ascensão no Brasil. De acordo com a relevância do assunto e as importantes mudanças que estão ocorrendo no contexto atual da contabilidade brasileira, este estudo justifica-se por apresentar a situação das prefeituras da região central do RS no tocante ao tema. Assim, o presente estudo está estruturado em quatro capítulos além desta introdução. No segundo capítulo é apresentado o Referencial Teórico. No terceiro, é apresentada a metodologia aplicada à pesquisa. No quarto, são apresentados os resultados e discussões, seguidos da conclusão obtida a partir desses resultados.

2 O setor público

O setor público, dentre seus objetivos, necessita demonstrar a alocação dos recursos públicos no desenvolvimento de suas atividades. A partir da Teoria Tradicional do bem estar



social surgiu a Teoria de Finanças Públicas que, de acordo com Giambiagi e Alem (2011), tem a preocupação de ratear os custos da produção dos bens públicos entre a população, identificando os gastos do Estado destinados a determinados serviços ou produtos ofertados à população.

A Lei 4.320/64 obriga a adoção da contabilidade de custos nos órgãos públicos. O art 99 determina que serviços públicos industriais devam manter uma contabilidade especial capaz de determinar os custos, ingressos e resultados sem afetar a escrituração patrimonial e financeira (BRASIL, 1964). Já a CF/1988, art 74, inciso II, determina que os órgãos da administração pública devam manter um sistema de controle interno capaz de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Para demonstrar a eficiência e eficácia do gasto público, se faz necessário que a administração pública mantenha controles através de um sistema de custos. A LC 101/2000, em seu art 50, tornou obrigatório o sistema de custos, sendo instituída a contabilidade de custos aplicada ao setor público (BRASIL, 2000). Contudo, poucos entes públicos adotaram sistemas de controle de custos tendo em vista suas dificuldades. Isto pode ser observado a partir das Instruções Normativas emitidas pela STN prorrogando o início da vigência das novas normas.

Conforme o Tribunal de Contas de Mato Grosso (2011, p.14) “as mudanças são significativas e demandam uma reaprendizagem e mudança de cultura, com consequente incorporação de novas técnicas e procedimentos, impactando não só aos profissionais da área contábil, mas também nos diversos setores e agentes públicos”. Por isso, em 19 de novembro de 2013 a STN divulgou a Portaria nº 634 que revogou todas as portarias anteriores, visando demonstrar em um único documento a regularização da contabilidade aplicada ao setor público. Nessa portaria, manteve-se alguns prazos estabelecidos, porém quanto à implementação dos sistemas de custos, os prazos não foram definidos, tendo em vista as exigências legais anteriores.

2.1 Contabilidade de custos

O objeto da contabilidade de custos é a organização como um todo, pois atua sobre os produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional (MARTINS, 2008). Para obter as informações necessárias à estruturação da contabilidade de custos, se faz necessário um sistema de custos. Porém, para implantá-lo, é preciso decidir qual método de custeio será seguido, pois interfere diretamente na decisão. De acordo com Mauss e Souza (2008), a escolha do método não altera a natureza da informação.

Antes da definição do método de custeio, devem-se ter bem definidos os principais conceitos na área, pois tais termos influenciam diretamente na apuração e alocação dos gastos (DIAS; PADOVEZE, 2007). Conforme Martins (2008, p.24), além dos termos “gastos, custos, perdas, investimento e despesa”, é necessário ainda classificar os custos de acordo com a identificação com a produção entre Custos Diretos (que podem ser diretamente apropriados aos produtos ou serviços) ou Indiretos (que precisam ser alocados de maneira estimada e muitas vezes arbitrária aos produtos ou serviços). Outra classificação pode ser atribuída a partir do volume da produção entre Custos Fixos (independentemente do volume de produção) ou Custos Variáveis (Dependem da quantidade de bens fabricados).

Para Martins (2008, p.37), “Custeio significa Apropriação de Custos”, ou seja, conforme o método de custeio selecionado é que os custos serão alocados. Dentre os métodos de custeio cita-se o Absorção, Direto e Variável, ABC ou por atividade, Padrão e o RKW ou Custeio Pleno.



O método de custeio por Absorção, conforme Mauss e Souza (2008), “é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços produzidos em determinado período”. Para Martins (2008, p.37) “É o método derivado da aplicação dos Princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica”, complementa o autor que este método de custeio é o que o fisco exige das empresas da iniciativa privada, pois incorpora ao produto todos os custos diretos e indiretos. Já o método de Custeio Direto e Variável é aquele em que as despesas e os custos são classificados como fixos ou variáveis, alocando aos produtos e serviços apenas os gastos variáveis, enquanto os gastos fixos são separados e considerados como despesas do período (MARTINS, 2008).

O método de custeio ABC, para Dias e Padoveze (2007), apropria todos os custos e despesas ao produto, mediante análise dos processos e atividades, utilizando-se direcionadores de custos em dois estágios, onde o produto consome atividades e as atividades consomem recursos. Nesse método podem-se alocar todos os custos diretos e indiretos. O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos (MARTINS, 2008 p.103), também complementa o autor a necessidade de definir os direcionadores de custos.

O método RKW, conforme Martins (2008) surgiu de técnica disseminada na Alemanha, com o fundamento de usar os custos para fixar preços. Consiste no rateio dos custos de produção e todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos. Utilizando este método, chega-se aos custos de “produzir e vender”, onde bastaria acrescentar o lucro desejado para obter o preço de final de venda. O método de Custeio Padrão conforme Mauss e Souza (2008 *Apud* HANSEN e MOWEN, 2001) é determinado a partir de cálculos efetuados antes dos produtos serem produzidos, ou seja, é uma presunção dos cálculos da fase de produção.

2.2 Contabilidade pública

De acordo com a NBCT 16.1 a Contabilidade Pública “é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CRC/RS, 2014, p.13). As informações geradas pela contabilidade pública, de acordo com Andrade (2012, p.5), “proporcionam o acompanhamento permanente da situação da entidade”.

De acordo com Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), a LRF estabeleceu os princípios fundamentais à contabilidade pública em quatro eixos: Planejamento, Transparência, Controle e Responsabilidade. Para os autores, o planejamento diz respeito aos atos de elaboração de três instrumentos básicos: Plano Plurianual (PPA); Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Quanto à transparência, refere-se à ampla divulgação dos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, identificando receitas e despesas. Sobre o controle, os autores afirmam que se deu maior ação fiscalizadora aos tribunais de contas quanto aos gastos e limites fixados pela LRF. Por fim, há responsabilização dos agentes públicos sempre que houver descumprimento das normas, desde ao cancelamento de repasses para o Ente até as sanções introduzidas pelo código penal (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

Conforme o NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público), o MCASP é composto por cinco partes que descrevem as rotinas e padronizam procedimentos. A



partir das definições nas NBCASP e os procedimentos padronizados no manual, associando-os aos conceitos de contabilidade de custos, cabe verificar tais conceitos aplicados ao setor público.

2.3 Custos no setor público

Uma das funções da adoção de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade (RAMOS, 2013). Com a convergência às Normas Internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu normas para a padronização da contabilidade pública.

A NBCT 16.2 define que a Contabilidade Aplicada ao setor público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergindo para o produto final. Dentre estes subsistemas está o Sistema de Custos que tem por função registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Por sistema de custos entende-se o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos (DIAS; PADOVEZE, 2007 apud POMPERMAYER, 1999).

A implantação de um sistema de custos nos órgãos públicos terá por objetivos, conforme Söthe *et al* (2010 Apud CARVALHO; COSTA e MACEDO, 2007): a) justificar os preços cobrados pelo órgão público; b) mensurar a eficiência e economia nas atividades; c) apoiar as decisões em manter as atividade ou terceirizar; d) fornecer informações para financiadores; e) comparação de custos entre entidades diferentes; f) comparação de custos entre diferentes exercícios; g) comparar custos previstos e custos realizados.

Esses objetivos servem como base para a criação dos sistemas de custos, para assim atender a finalidade de produzir informações gerenciais úteis. No Brasil são poucos os sistemas de custos implantados no setor público. O mais conhecido é o SIC (Sistema Informações de Custos) do Governo Federal que foi instituído pela Portaria da STN nº 157 de 9 de março de 2011. O objetivo do SIC é proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar condições para melhoria do gasto público, além de evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública.

3 Metodologia

O trabalho, quanto ao problema, caracteriza-se como qualitativo. Segundo Gil (1999), a abordagem qualitativa não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas, pois o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é chave para sua realização. Quanto aos objetivos, apresenta caráter exploratório e descritivo. Segundo Raupp e Beuren (2008), a pesquisa exploratória ocorre quando busca-se conhecer com maior profundidade um assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa foi dividida em duas partes: Bibliográfica e Levantamento do tipo *Survey*. Para identificar os métodos de custeio aplicados ao setor público, a pesquisa bibliográfica foi elaborada a partir de materiais já publicados em livros e periódicos. Quanto ao levantamento, Gil (1999) salienta que se faz necessária à adoção de procedimentos que envolvam a interrogação direta, procedendo-se a solicitação de informações a um grupo de pessoas acerca do problema para obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.



A população estudada é composta pelos municípios da região central do RS que, conforme o site Sistemas de Informações Territoriais do governo federal abrange uma área de 32.457Km², formado por 34 municípios (Agudo, Cacequi, Cachoeira do Sul, Capão do Cipó, Dilermando de Aguiar, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro, Jari, Mata, Nova Esperança do Sul, Nova Palma, Quevedos, Santiago, São João do Polêsine, São Martinho da Serra, Silveira Martins, Tupanciretã, Unistalda, Vila Nova do Sul, Itaara, Ivorá, Jaguari, Júlio de Castilhos, Novo Cabrais, Paraíso do Sul, Pinhal Grande, Restinga Seca, Santa Maria, São Francisco de Assis, São Pedro do Sul, São Sepé, São Vicente do Sul e Toropi),.

Para coleta de dados foi utilizado o questionário, que de acordo com Gil (1999, p.128), pode ser definido “como a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc”. O questionário foi composto de questões fechadas, em escala *Likert*, e questões abertas para os respondentes manifestarem sua visão do tema. Antes de sua aplicação, o instrumento foi testado e validado com professores do curso de ciências contábeis do Centro Universitário Franciscano e outros 5 (cinco) Contadores Públicos. Após sua validação o questionário foi enviado aos municípios da região central do Rio Grande do Sul, através do programa Google Drive®.

O questionário foi elaborado com perguntas que visam identificar o perfil dos respondentes, suas atualizações, bem como aos processos relacionados à implantação do sistema de custos nos municípios. Por fim, a análise dos dados foi realizada a partir da leitura exaustiva das respostas, buscando tendências e procedimentos comuns entre os pesquisados, realizando uma análise qualitativa. Na pesquisa qualitativa, o que serve de informação é a frequência com que surgem certas características do conteúdo (SILVA et al. ,2005).

4 Resultados e discussões

Uma das grandes discussões que envolvem a obrigatoriedade da contabilidade de Custos no setor público refere-se ao método com que os custos serão apurados, identificou-se os principais métodos de custeio aplicáveis ao setor público.

Quadro 1: Métodos de custeio aplicados à gestão pública

Método de Custeio	Aplicação
Custeio por absorção	Secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de São João do Oeste – SC (SÖTHE, <i>et al</i> 2010)
	Secretária Municipal de Educação do Rio de Janeiro (Mauss e Souza, 2008).
Custeio Direto ou Variável	SIC Brasil (Machado e Holanda; 2010).
Custeio Padrão	Instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte (Ramos, 2013).
Custeio ABC	Banco Central do Brasil (Mauss e Souza, 2008).
Custeio RKW ou Pleno	Não encontrada publicação sobre aplicação deste método de custeio no setor público.

Fonte: Dados da pesquisa

Qualquer um dos métodos citados pode ser aplicado aos órgãos públicos, porém a discussão dos autores está relacionada em analisar qual o método é indicado de acordo com a sua utilidade. Com isso, demonstram-se as principais vantagens e desvantagens apontadas na bibliografia consultada sobre cada método de custeio aplicável ao setor público.

O Custeio por Absorção tem como principal vantagem, segundo Mauss e Souza (2008), a facilidade na implantação, pois tem estrutura e métodos mais simples na alocação dos custos. Já para Söthe, *et al* (2010), a principal vantagem do método é a viabilidade por sua similaridade com o Orçamento. Quanto as desvantagens, para Söthe, *et al* (2010), refere-se à definição dos critérios de rateio na alocação dos custos indiretos.

Em relação ao método de Custeio Direto, para Machado e Holanda (2010) e Mauss e Souza (2008), a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois englobam-se as despesas operacionais na apuração dos custos. Como principais desvantagens, Mauss e Souza (2008) citam a classificação dos gastos em fixos e variáveis, além da limitação na análise da margem de contribuição e o planejamento de longo prazo. Para Machado e Holanda (2010), este método não incorpora avanços à gestão por atividades.

O Custeio Padrão, em muitos casos, é associado ao acompanhamento da elaboração e execução orçamentária. Para Mauss e Souza (2008), o valor calculado neste método pode ser utilizado para comparar os resultados obtidos na aplicação de outros métodos. Quanto ao método de Custeio Pleno, ou RKW, não foram identificadas aplicações no setor público. Já o Custeio baseado por atividade, conhecido como Custeio ABC, tem como principal vantagem a implantação às ações governamentais, pois estas são separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Para complementar, Mauss e Souza (2008) destacam que o método ABC fornece informações de custos capazes de analisar cada atividade relevante. Porém, como desvantagens, cita-se a dificuldade de implantação de sistemas integrados, gastos elevados na implantação, altos níveis de controles internos, reorganização e comprometimento da equipe.





Figura 1: Ajustes da despesa orçamentária para chegar aos custos

Fonte: Adaptado de Machado, Nelson, Diretrizes e Modelo Conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal do Brasil, RAP, 2010.

No MCASP, publicado pela STN (BRASIL, 2014), o método de custeio indicado ao setor público, implantado no governo federal, é o custeio direto, partindo das despesas orçamentárias liquidadas e alguns ajustes até chegar aos custo ideal. Mesmo definida a estrutura, até o momento não existem indicadores de que os órgãos de controle externo estejam incentivando ou orientando a adoção de sistemas de custos, o que acarreta certa negligência por parte dos gestores públicos sobre o tema. Contudo, admite-se que os municípios de pequeno e médio porte podem enfrentar maiores dificuldades no atendimento às normas, se comparados aos de maior porte.

Com isto, considerando a não implementação das normas de contabilidade nos municípios, buscou-se identificar suas dificuldades, a partir do questionário aplicado aos municípios da região central do RS (AMCENTRO/RS), abordando questões sobre o perfil dos respondentes, atualização profissional, conhecimentos e atividades desenvolvidas. Dos 34 municípios, obteve-se retorno de 13, representando uma amostra de 38,24% da população.

4.1 Perfil dos respondentes

Os respondentes inicialmente identificaram sua ocupação no município, constatando-se que 15,38% são técnicos em contabilidade (2) e 84,62% são contadores (11). Quanto ao regime de trabalho, 7,69% (1) é contratado em cargo de confiança e 92,31% (12) são concursados.

Sobre o grau de escolaridade, os respondentes apresentam como formação a Graduação em Contabilidade (53,85%) como a maior representatividade, seguido da Pós Graduação em nível de especialização (30,77%). A formação Técnica em Contabilidade (7,69%) e a Pós Graduação em nível de mestrado (7,69%), foi apontada por apenas 1 respondente, cada. Não foram identificados respondentes com formação de doutorado. Estes dados corroboram com os resultados levantados pela pesquisa do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2013) intitulada “Perfil dos Profissionais de Contabilidade 2012/13”, onde demonstra-se que dentre os contadores, 45,7% têm titulação máxima de Graduação e 47,1% com titulação de Pós Graduação, 6,3% tem Mestrado em qualquer área e apenas 0,8% dos respondentes é Doutor (em qualquer área).

Ao confrontar os resultados obtidos nas questões relativas ao perfil dos respondentes verifica-se que um, apesar de estar atuando como Técnico em Contabilidade já possui a Graduação em Contabilidade. Neste sentido vale ressaltar que é grande o percentual de respondentes (41,67%) graduados que buscaram ou estão buscando qualificação profissional, através de uma formação continuada, aspecto também é mencionado na pesquisa do CRC.

Por fim, para identificar o perfil dos respondentes verificou-se o tempo de atuação destes profissionais. A Figura 2 demonstra que 23,08% atuam a menos de 5 anos (4), 30,77% atuam de 5 a 10 anos , 7,69% atuam de 10 a 20 anos e 38,46% atuam a mais de 20 anos.

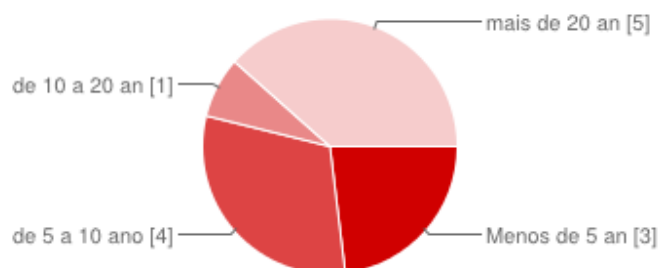


Figura 2: Tempo de Atuação dos Respondentes

Estes dados demonstram que grande parte dos respondentes atua a mais de 20 anos na contabilidade pública. Este pode ser um aspecto relevante para explicar as dificuldades no processo de implementação da contabilidade de custos nos municípios, pois existe resistência a mudanças. Porém, também é grande o número de respondentes que atua a menos de 10 anos, o que demonstra a renovação dos profissionais de contabilidade no setor público.

4.2 Atualização dos respondentes

Mesmo os 13 respondentes (100%) afirmarem conhecer a NBC T 16.11, apenas 9 (69,23%) realizou algum curso sobre essas normas, enquanto os outros 4 (30,77%) afirmam que ainda não realizou nenhum. Mesmo com a totalidade dos respondentes afirmando conhecer as novas normas e estarem cientes da sua obrigatoriedade, a representatividade de respondentes que afirma ainda não ter buscado orientação sobre o assunto é considerada alta.

Para identificar a percepção dos respondentes sobre as normas de contabilidade aplicada ao setor público, em especial aquelas relacionadas à apuração dos custos, foram questionados os aspectos teóricos de Contabilidade de Custos e sua aplicabilidade no setor público. Quando ao grau de conhecimento que o respondente considera ter sobre a teoria da contabilidade de custos, 38,46% (5) afirma conhecer bem e outros 38,46% (5) considera que conhecem razoavelmente bem. Contudo, 23,08% (3) considera que conhecem pouco.

No entendimento dos participantes da pesquisa, as informações de custos no setor público são importantes para 61,54% dos respondentes (8) e muito relevantes para 30,77% (4), enquanto apenas 7,69%, 1 respondente, entende como informações consideráveis. Nesta questão, chama-se atenção para o fato de que nenhum dos respondentes considerar a informação de custos pouco importante ou irrelevante, fator que demonstra a necessidade de seu uso e importância de demonstrar à sociedade os gastos públicos.

Com esse entendimento, foi questionado qual seria a opinião dos respondentes sobre a obrigatoriedade da implantação dos custos no setor público. Para, 69,23% a implantação das informações de custos se faz necessário (9), enquanto 30,77% (4) consideram-na muito necessária. Para os profissionais de contabilidade atuantes no serviço público a informação de custos se faz necessária para se exercer a transparência nos gastos públicos.

Para mensurar o entendimento dos respondentes sobre os custos no setor público, questões abertas, buscando as opiniões dos respondentes sobre como serão utilizadas as informações geradas pelo Sistema de Custos, assim que implantado. De maneira geral, os respondentes acreditam que os dados gerados pelos sistemas darão suporte à tomada de decisões e servirão de auxílio ao planejamento e controle orçamentário. Também acreditam que servirá de



instrumento para avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos, auxiliando na qualidade do gasto. Outro aspecto apontado pelos respondentes foi o apoio às atividades financeiras como compras, vendas, investimentos, dentre outras.

Para complementar, foi solicitado qual método de Custeio seria indicado ao setor público, onde se apresentam opiniões distintas, não havendo consenso entre os participantes da pesquisa. Contudo, o que chama atenção é que alguns demonstram não ter conhecimento sobre o tema. Dentre aqueles que opinaram sobre o método, destaca-se o custeio por Absorção, Direto, Pleno e ABC. Apesar de mencionar o método, alguns respondentes destacaram as dificuldades na definição do método devido a complexidade de identificação e alocação dos custos, além da falta de envolvimento das pessoas, sistema e cultura no setor.

Assim, para identificar o envolvimento dos respondentes no processo de adoção da Contabilidade de Custos foi identificado que a maioria não está diretamente envolvida no projeto, pois ainda não houve qualquer procedimento específico para sua adoção. Entretanto, destaca-se um respondente que informou estar elaborando o projeto em seu município, cuja implementação está ocorrendo gradualmente e com a participação de todos os envolvidos. Complementando, apesar de poucas iniciativas para o atendimento da NBCT 16.11, a maioria dos respondentes acrescentou que envolver-se-ão assim que for iniciada sua implantação.

Por conseguinte, questionou-se quem seria o responsável por esse processo de implementação do Sistema de Custos no município, onde, unanimemente, os respondentes afirmam que esta atribuição recai sobre o contador ou setor de contabilidade.

4.3 Ações voltadas à apuração de custos nos municípios

Considerando a legislação vigente a cerca do tema, nesta etapa da pesquisa foram apuradas as ações direcionadas à apuração de custos nos municípios da região central do RS. Para verificar o que os entes públicos estão desenvolvendo para atender as normas de contabilidade aplicadas ao setor público, foram elaboradas questões abertas e fechadas.

Sendo assim, de uma forma abrangente, foi questionado se o município já implantou as NBCASPs, identificando que somente 7,69% dos respondentes (1) implantou integralmente; 46,15% (6) implantou grande parte; 38,46% (5) implantou parcialmente e 7,69% (1) implantou algumas normas. O respondente que afirma ter implantado integralmente as normas no município também afirma que não realizou ações voltadas a NBCT 16.11, o que invalida a integridade do atendimento às normas. Por outro lado, percebe-se que todos os respondentes estão desenvolvendo ações para o atendimento às normas.

Quando questionado se a prefeitura já implantou o novo plano de contas, o PCASP, 92,31% (12) respondeu que sim e apenas 7,69% (1) afirma que ainda não implantou, conforme visualizado na Figura 3.

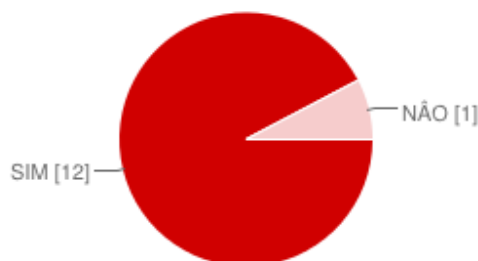


Figura 1: Implantação do PCASP

A depreciação é um dos elementos abrangidos pelas normas aplicadas ao setor público, especificamente a NBCT 16.9. Considerando o controle patrimonial, a depreciação é um dos elementos que deve ser utilizado na alocação dos itens patrimoniais, afetando os custos dos serviços públicos. Neste sentido, foi questionado aos respondentes se este registro está sendo realizado. A maioria dos respondentes, ou seja, 61,54% (8) ainda não estão realizando o registro da depreciação, enquanto 38,46% (5), já realiza-o. Destaca-se neste quesito o percentual elevado de municípios que não registra a depreciação.

Para identificar os procedimentos adotados sobre a apuração de custos nos municípios, foi indagado se o município implementou sistemas de custos, onde ressalta-se o percentual elevado de municípios (12) que não o iniciaram (92,31%). O resultado é coerente com as respostas apontadas anteriormente, demonstrando que os municípios, além de pouca mão de obra e ineficiência tecnológica para criação de sistemas, dependem de sistemas terceirizados para atendimento à NBCT 16.11. Neste sentido, os municípios estão aguardando as fornecedoras de softwares contábeis disponibilizarem tais sistemas para sua adoção.

Quando questionados se os municípios possuem sistema de informações para auxiliar na apuração dos custos, corroborando com as informações anteriores, 92,31% (12) responderam que não possuem sistemas de informações auxiliares de custos e somente 7,69% (1) respondeu possui. O que chama atenção é que um respondente afirma possuir sistema de custos, entretanto esta resposta não condiz com a realidade vivenciada pelo ente. Ao responder a questão sobre os procedimentos realizados para a implantação dos sistemas de custos, este mesmo respondente informou que os cálculos de custos apenas estão sendo realizados através de planilhas, referentes aos gastos com transporte escolar.

Com o intuito de verificar como são desenvolvidos os programas de contabilidade utilizados pelos respondentes, foi questionado se o sistema foi desenvolvido pelo próprio município ou não, 100% deles utilizam sistemas terceirizados. Nestes termos, demonstra-se a total dependência dos municípios neste quesito, além da falta de empresas para elaboração de sistemas de custos aos seus clientes órgãos públicos.

Em síntese, a maioria dos respondentes destacou que não está realizando nenhum procedimento. Entretanto, cabe destacar os passos citados por um dos respondentes sobre os procedimentos que estão sendo desenvolvidos, conforme segue:

- Reconhecimento da Secretaria de Finanças do município da necessidade de Criação do Setor de Custos na Contabilidade;
- Designação de um contador para elaborar o projeto e coordenar sua implantação;

- Participação em cursos sobre o tema;
- Integração em comissões internas, junto às demais secretarias, para colaboração com a organização de pontos estratégicos;
- Reuniões entre o contador de custos e os secretários e seus gerentes setoriais para definir os Centros de Custos

Neste sentido, outro respondente destacou, de forma geral, que estão seguindo os passos estabelecidos pela NBCT 16.11 e outro que estão sendo elaborados planejamentos através de definições de ações na LDO e LOA. Também cabe ressaltar que um dos municípios atualmente está utilizando planilhas de custos para apuração dos gastos com transporte escolar. Após, perguntou-se as principais dificuldades para implementação do Sistema de Custos, sendo mencionadas as seguintes:

- Pessoas – Foi relatada a falta de pessoas e sua falta de comprometimento e conhecimento. Neste sentido, é de grande importância para que qualquer projeto, processo, controle, etc., possa ser implantado com sucesso, que haja quebra de paradigmas e que as pessoas envolvidas não sejam resistentes às mudanças.
- Sistema – Foi citada a falta de sistema informatizado para a apuração dos custos. Perante o exposto, foi destacada a dificuldade de encontrar fornecedores de sistemas de custos, bem como a falta de envolvimento dos setores de tecnologia da informação das prefeituras.

Diante dos aspectos mencionados, é verificada a necessidade de fazer com que as informações geradas sejam confiáveis. Para isso, as pessoas envolvidas precisam entender as informações que serão utilizadas. Outro requisito importante para a apuração dos custos é a determinação do método de custeio a implantar. Diante disso, foi questionado o método de custeio a ser utilizado, as respostas estão apresentadas na Figura 3.

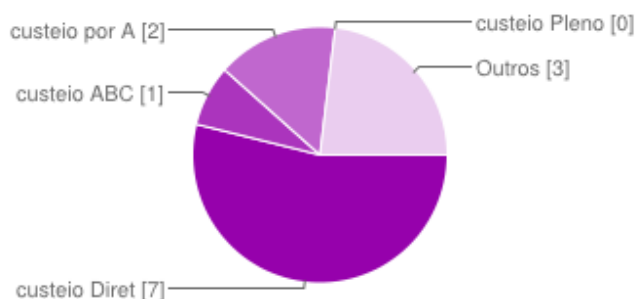


Figura 3: Método de custeio que o município está utilizando ou irá implantar

Neste sentido, verifica-se que 7 respondentes (53,85%) citam o método de custeio Direto, 2 (15,38%) citam o método de custeio por Absorção, 1 (7,69%) cita o método de custeio ABC e 3 (23,08%) referem-se a outros método de custeio a ser adotado. Dentre aos outros métodos, resalta-se que um dos respondentes destacou que esta esperando a definição do método pelo Tribunal de Contas, outro não citou nenhum método e outro destacou o orçamento, entendendo ser o método de custeio Padrão. Ao confrontar esses resultados com os resultados obtidos na pergunta sobre o método indicado para o setor público, constata-se a indefinição e até imprecisão sobre qual método deve ser utilizado.



Muitas das ações em prol da implementação e desenvolvimento da apuração dos custos, depende do conhecimento dos envolvidos, tanto sobre custos quanto sobre sistemas. Nesse intuito, foram solicitados aos respondentes quais gastos devem ser considerados para a apuração dos custos. Nesta pergunta novamente verifica-se a indecisão dos respondentes. Também nota-se a dificuldade de classificar como custo os gastos públicos.

Portanto, destacaram-se os seguintes gastos citados pelos respondentes: todas as despesas públicas; todos os gastos patrimoniais; todos os gastos públicos que tiverem valores relevantes e todos os gastos de prestação de serviço. Merece destaque alguns relatos que complementam as opiniões anteriores. Em relação às despesas foi evidenciado que deve ser analisada a espécie, para posteriormente classificação como custo direto ou indireto. Com relação aos gastos patrimoniais estão incluídos os custos de depreciação e manutenção. Os gastos de prestação de serviço são derivados de serviços que geram taxas de contra prestação.

Cabe destacar uma das respostas pelo seu nível de detalhamento, nela consta que serão considerados para apurar os custos: Gastos com mão de obra direta, através da folha de pagamento; Gastos com materiais, emitidos pelo Setor de Almoxarifado; Depreciação de bens móveis e imóveis, apurados pelo Setor de Patrimônio; Demais Gastos, registrados contabilmente, como: Água, luz, telefone, seguros, alugueis, combustíveis e demais despesas diretas liquidadas, todos apurados por centro de custos.

Corroborando com esses resultados, identifica-se a imprecisão e até mesmo o conhecimento restrito de alguns respondentes sobre o tema. Dois respondentes não se manifestaram nesta questão, um destacou que não possui nenhuma análise sobre quais os gastos devem ser considerados para a apuração dos custos e outro não se atentou a pergunta. Estes respondentes totalizam um percentual de 30,77% dos participantes da pesquisa.

Outro aspecto destacado é que as respostas não apresentam semelhança, demonstrando que os respondentes pensam de maneira diferente sobre a apuração dos custos. No entanto, cabe ressaltar que a convergência às normas internacionais de contabilidade também atentam para o princípio da comparabilidade e, se cada ente público adotar um projeto diferente para apuração de custos, não será possível comparar seus resultados.

Por fim, solicitou-se aos respondentes que deixassem algum comentário sobre o sistema de informação utilizado para registros e lançamentos contábeis, orçamentários e de custos. Aqui, não foi possível obter muitas informações, pois alguns limitaram suas respostas a dizer que não há sistema de custos no município. De maneira geral, os sistemas atuais utilizados pelas prefeituras da região central do RS atendem aos registros contábeis e orçamentários. Também foi mencionado que os sistemas não contemplam integralmente as alterações estabelecidas pelas NBCASP.

5 Conclusão

Diante da obrigatoriedade da contabilidade de custos aos entes públicos, reafirmada pela NBCT 16.11, este estudo teve por objetivo identificar iniciativas para implementação da contabilidade de custos nas prefeituras da região central do estado do RS. No que tange a identificação dos modelos de mensuração de custos, a pesquisa com enfoque bibliográfico demonstra as vantagens e desvantagens dos métodos de custeio já implantado na união e no estado. No tocante as ações desenvolvidas pelas prefeituras da região para adoção da



contabilidade de custos, as respostas obtidas apontam que pouco se tem feito para atender essa obrigatoriedade. Neste contexto, dois aspectos são ressaltados: a falta de sistemas de informação de custos que possam dar suporte para sua implementação e a falta de informação de alguns servidores públicos, demonstrando seu despreparo para cumprimento desta norma.

A pesquisa buscou elencar ações que estão sendo desenvolvidas pelos municípios visando à informação de custos, resultando que são poucas as prefeituras que já desenvolveram algum processo visando estas informações. Aqui a dificuldade está em definir qual o método de custeio é adequado para posteriormente segregar os custos por programa, projeto, atividade e setor.

A falta de informações por parte dos órgãos competentes e até mesmo um modelo a ser seguido, dificulta sua implementação. Observa-se que os responsáveis pela adoção não possuem clareza sobre quais dados e a forma que de apresentação, porém todos admitem que os resultados gerados serão de grande importância no auxílio à tomada de decisão e definição orçamentária.

Neste contexto, salientam-se as dificuldades encontradas para a realização da presente pesquisa. Conforme verificado somente 13 dos 34 municípios retornaram os questionários enviados. Tal número, no entanto, foi alcançado após muita insistência, pois foram muitos os contatos. Porém, ao solicitar a participação verificou-se que o baixo retorno ocorreu devido à preocupação dos contadores dos municípios que não desenvolveram ações para apuração dos custos com possíveis sanções dos órgãos de controle interno ou penalidades por tais situações.

Assim é de grande importância que os órgãos competentes determinem o método de custeio a ser utilizado e a forma de análise dessas informações, para que os entes públicos possam se adaptar e manter a uniformidade nas informações prestadas. Desta forma, será possível realizar a comparabilidade das informações geradas pelos entes públicos, assim tornando esta análise o mais fidedigna possível.

Este trabalho não teve o objetivo de esgotar o tema e tão pouco oferecer um roteiro de atividades para implantação de sistemas de custos. Contudo, as informações aqui levantadas podem auxiliar os gestores públicos, profissionais da área contábil e demais envolvidos no processo na busca de soluções para uma realidade, a partir das tendências aqui apontadas.

Por fim, é reafirmada a relevância deste estudo e demonstrada sua importância para que sejam realizadas novas pesquisas, auxiliando os gestores públicos nesta jornada. Assim destaca-se como sugestões para futuras pesquisas a proposta de um modelo de gestão de custos aplicáveis aos municípios permitindo a comparabilidade dos resultados gerados. Outro ponto sugerido refere-se aos sistemas de informação de custos, cabendo investigar e comparar os sistemas de custos existentes no mercado, aplicáveis aos órgãos públicos.

Enfim, são infinitas as possibilidades de estudos nessa área e são extremamente necessários para consolidação da teoria e aplicabilidade, evoluindo e auxiliando os entes públicos na gestão efetiva de seus recursos financeiros bem empregados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. Brasília: Editora Gestão Pública, 2008.



ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**: Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões de Contabilidade Internacional. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disp em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 16 Abr 2015.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 1** de 10 de dezembro de 2014. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Brasília, 2014. Disp em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/mcasp>> Acesso em 04 Mai 2015.

_____, **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Disp em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso 03 Mai 2015.

_____, **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disp em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 03 de Mai 2015.

_____, **Lei Complementar nº 131**, de 27 de maio de 2009 (Lei de Transparência). Acrescenta dispositivos a LC 101/2000 e estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e da outras providências. Disp em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm> Acesso em 05 Mai 2015

_____, **Portaria STN 157**, 09 de Março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disp em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf> Acesso em 16 Mar 2015.

_____, **Portaria STN 634**, de 19 de novembro de 2013. Dispõe regras gerais acerca das diretrizes e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Disp em <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf> Acesso em 03 Mai 2015.

_____, **Resolução CFC 1366/2011**. Aprova a NBC T 16.11 referente sistema de informação de custo do Setor Público. 2011. Conselho Federal de Contabilidade. Disp <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em 06 Abr 2015.

CRC/RS. **NBCASP, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS**: um estudo comparativo. 2ª ed. Porto Alegre. 2014, CRC/RS.



CFC. **Pesquisa perfil do profissional da contabilidade 2012/13** / Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2013. Disp em http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/livro_perfil_2013_web2.pdf. Acesso em 05 Mai 2015

DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de Custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos Industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade Edição 2 de 2007-01-12**. Disp em: <<http://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/564>>. Acesso em 20 Abr 2015.

GIAMBIAGI, F.; ALEM, C. **Finanças Públicas: Teoria e prática no Brasil**. 4 ed. Rio de Janeiro, RJ. Elsevier, 2011.

GIL, **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999.????

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e Modelo Conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal do Brasil. **RAP**, Rio de Janeiro, 44: 791-820, jul/ago. 2010. Disp em <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf> Acesso em 05 Mai 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. SP: Atlas, 2008.

MATO GROSSO, Tribunal de Contas. **A Nova Contabilidade Publica: Importância, Mudanças e responsabilidade**. Disp em: <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00023287/TCE-MT%20_%20Nova%20Contabilidade%20P%C3%BAblica%20-%20web.pdf>. Acesso em 21 Abr 2015.

MAUSS, C. V.; SOUZA, A. de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

RAMOS, A. M. Gestão de custos aplicada ao setor público: estudo de caso no Instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte. **Dissertação de Mestrado** apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração na área de concentração Gestão Estratégica de Negócios (UFRN). Natal/RN, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa, **Decreto nº 49.766**, de 30 de outubro de 2012. Institui o Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS. Disp em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2049.766.pdf>>. Acesso em 06 Abr 2015.



SILVA, C.R.; GOBBI, B. C.; SIMÃO, A. O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a Pesquisa qualitativa: descrição e aplicação do método. **Revista Organizações Rurais & Agroindustriais**. Lavras, v. 7, n. 1, p. 70-81, 2005. Disp em: <<http://revista.dae.ufla.br/index.php/ora/article/view/210>>. Acesso em 23 Mai 2015.

SÖTHE, A.; SILVA, M.; REICHERT, S. H.; SCARPIN, J. **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. In: ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. V nº 2 - mai/ago 2010. Disp em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/197.pdf>. Acesso em 23 Mar 2015.

TRES, T. G. F.; SILVEIRA, R. M. E. **Sistema de Custos no Serviço Público: Importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI/RS**. In: XIV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL Bento Gonçalves - 22 a 24 de maio de 2013. Disp em: <http://www.ccontabeis.com.br/XIV_conv/TC22.pdf>. Acesso em 23 Mar 2015.