



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

**ISSN 2176-9036**

Artigo recebido em: 05.11.2012. Revisado por pares em: 18.12.2012. Reformulado em: 14.02.2013. Avaliado pelo sistema double blind review.

### **SISTEMA DE CUSTOS MUNICIPAL: DESAFIOS, OBSTÁCULOS E PERCEPÇÃO NO CASO DO MUNICÍPIO DE VILHENA, RONDÔNIA**

### **MUNICIPAL COSTS SYSTEM: CHALLENGES, OBSTACLES AND PERCEPTIONS IN THE CASE OF THE MUNICIPALITY OF VILHENA, STATE OF RONDONIA**

### **SISTEMA DE COSTOS MUNICIPAL: DESAFÍOS, OBSTÁCULOS Y PERCEPCIONES EN EL CASO DEL MUNICIPIO DE VILHENA, RONDÔNIA**

[Artigo apresentado no XIX Congresso Brasileiro de Custos em novembro de 2012]

#### **Autores**

##### **Alexandre de Freitas Carneiro**

Mestre em Administração. Área: Ciências Contábeis - Universidade Federal de Rondônia – UNIR - Campus de Vilhena - Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis.

Endereço: Avenida Rotary Clube, 14.551. CEP 76.980.000 - Vilhena – RO – Brasil.

Telefone: (69) 3322-7457 - Fax: (69) 3321-3987

E-mail: alexandrevha@hotmail.com

##### **Rosana Aparecida Almeida Correia Mittmann**

Graduação em Ciências Contábeis. Área: Ciências Contábeis - Universidade Federal de Rondônia - UNIR - Campus de Vilhena - Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis.

Endereço: Avenida Rotary Clube, 14.551. CEP 76.980-000 - Vilhena – RO – Brasil.

Telefone: (69) 8466-4723 - Fax: (69) 3321-3987

E-mail: rosanamittmann@hotmail.com

##### **José Arilson de Souza**

Mestre em Administração. Área: Ciências Contábeis - Universidade Federal de Rondônia - UNIR - Campus de Vilhena - Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis.

Endereço: Avenida Rotary Clube, 14.551. CEP 76.980-000 - Vilhena – RO – Brasil.

Telefone: (69) 3322-7214 - Fax: (69) 3321-3987

E-mail: professorarilson@hotmail.com

##### **Sidiney Rodrigues**

Mestre em Ciências Contábeis. Área: Ciências Contábeis - Universidade Federal de Rondônia - UNIR - Campus de Vilhena - Professor do Departamento Acadêmico de Ciências

Contábeis. Endereço: Avenida Rotary Clube, 14.551. CEP 76.980-000 - Vilhena – RO –

Brasil. Telefone: (69) 8102-4930 - Fax: (69) 3321-3987

E-mail: sidiney.professor@hotmail.com

## RESUMO

Dentre as muitas mudanças promovidas na contabilidade no setor público uma das principais é a implantação do sistema de custos, mas não havia prazo determinado para tal implantação. No entanto, haverá para 2014. Até o momento, o município de Vilhena, Estado de Rondônia, não possui um sistema de custos. Por esta razão, este estudo tem como objetivo principal responder à seguinte questão: quais os fatores que determinam as dificuldades para a implantação de um sistema de custos no município de Vilhena? Também, especificamente, procurou-se analisar a percepção dos gestores e servidores sobre o conhecimento de sistema de custos. O método foi um estudo de caso nesse município, pesquisa de campo, e utilizou-se o formulário, entrevistas e análise documental. Utilizou-se a tabulação de dados por comparações para analisar as respostas das 17 entrevistas. Analisaram-se os dados por comparação de respostas e, ainda, com estatística descritiva com frequência relativa. Concluiu-se que alguns fatores dificultam a implantação e desenvolvimento do sistema de custos como a falta de conhecimento do gestor, a falta de interesse desse tipo de controle, a falta de servidores especializados e capacitados (principalmente da área de tecnologia da informação), falta de estudos na área e de planejamento das atividades.

**Palavras-Chave:** Sistema de custos. Setor público. Município.

## ABSTRACT

Among the many changes promoted in the accountancy of the public sector, one of the major ones is the implantation of the cost system, but there was not time determined for such an implantation. However, there will be for 2014. Up to the moment, the municipality of Vilhena, State of Rondonia, has not had a cost system. For that reason, this study has as main object to answer the following question: which are the factors that determine the difficulties to the implantation of a cost system in the municipality of Vilhena? Also, specifically, it was sought to analyze the perception of administrators and officials on the knowledge of the cost system. The method was a case study in this municipality, field research, and the form, interviews and documental analysis were used. It was utilized data tabulation by comparisons to analyze the answers of the 17 interviews. The data were analyzed by comparison of answers and, also, with descriptive statistics with relative frequency. It was concluded that some factors make it difficult the implantation and development of the cost system, such as lack of knowledge of the administrator, lack of interest in this kind of control, lack of skilled and trained officials (mainly in the area of information technology), lack of studies on the area and of activities planning.

**Keywords:** Cost system. Public sector. Municipality.

## RESUMEN

Entre las muchas mudanzas promovidas em la contabilidad del sector público, una de las principales es la implementación del sistema de costos, pero no había plazo determinado para tal implementación. Sin embargo, habrá para 2014. Hasta el momento, el municipio de Vilhena, Estado de Rondônia, no tiene un sistema de costos. Por esta razón, este estudio tiene como objeto principal contestar la siguiente cuestión: ¿ qué factores determinan las

dificuldades para la implementación de un sistema de costos en el municipio de Vilhena? También se buscó analizar la percepción de los gestores y servidores sobre el conocimiento del sistema de costos. El método fue un estudio de caso en ese municipio, investigación campo, y se utilizaron el formulario, entrevistas y análisis documental. Se usó la tabulación de datos por comparaciones para analizar las respuestas de las 17 entrevistas. Se analizaron los datos por comparación de respuestas y, incluso, con estadística descriptiva con frecuencia relativa. Se concluyó que algunos factores dificultan la implementación y desarrollo del sistema de costos, como falta de conocimiento del gestor, falta de interés en este tipo de control, falta de servidores especializados y capacitados (principalmente en la área de tecnología de información), falta de estudios en la área y de planeamiento de las actividades.

**Palabras clave:** Sistema de costos. Sector público. Municipio.

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos estão sendo promovidas diversas mudanças na contabilidade do setor público. Cita-se a recente Portaria nº. 184, publicada pelo Ministério da Fazenda, e as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, divulgadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, a NBCT SP 16.2, com o intuito de promover a sintonia com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*).

Entre as mudanças feitas pelas normas, as principais são: previsão de depreciação; adoção do regime da competência para receitas e despesas; contabilização dos bens de uso comum; relatórios de fluxo de caixa e a criação do subsistema de custos.

O subsistema de custos tem como objetivo coletar, processar e apurar os custos da gestão de políticas públicas. A Lei Federal 4.320/64 determina, em seu artigo 99, a adoção de contabilidade específica para apurar os custos dos serviços industriais, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF em 2000, no artigo 50 § 3º, amplia, para toda a Administração Pública, a necessidade de implementação de sistema de custos, porém sem determinar prazos para implantação.

Para cumprimento das leis e normas, a administração pública precisa dispor de recursos financeiros, sistemas de informática (*softwares*), servidores capacitados e metodologia adequada para apuração de custos. É necessário também que o sistema contábil seja eficiente, já que o sistema de custos estará diretamente ligado a ele. No entanto, segundo informações obtidas junto ao Tribunal de Contas do Estado – Regional de Vilhena, nenhuma prefeitura do cone sul de Rondônia utiliza o sistema de custos, e algumas nem mesmo tem um sistema contábil adequado.

Diante desse cenário, torna-se oportuno conhecer as ações das prefeituras para poder cumprir com tais normas. Foi escolhido o município de Vilhena para a análise por motivo de acessibilidade. O município está localizado no cone sul de Rondônia e é o quinto maior do estado em população (IBGE CIDADES@, 2013).

O objetivo principal foi responder à seguinte questão: quais os fatores que determinam as dificuldades para a implantação de sistema de custos no município de Vilhena? Como objetivos específicos foram considerados os seguintes pontos: analisar o sistema contábil do município; identificar os pontos fortes e fracos do sistema contábil para implantação do sistema de custos; e analisar a percepção dos gestores e servidores da função administrativa sobre o conhecimento de sistema de custos.

A pesquisa justifica-se pela iminência de se implantar custos nos municípios, em obediência às atuais normas, que terão vigência obrigatória em 2014. E, também, pela

importância do assunto abordado, pois mesmo sendo aplicada nas empresas privadas, no setor público, a contabilidade de custos é pouco praticada e pouco discutida.

Além disso, a apuração de custos no setor público possibilitará que se tenha mais transparência dos recursos disponíveis, na prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade. Esta com maior interesse por ser financiadora do setor público. Como explica Alonso (1999, p. 45), “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados”.

Além da introdução, este trabalho está estruturado em outras quatro seções. Na seção 2, o referencial teórico contemporâneo sobre custos no setor público e nos municípios; na seção 3, os procedimentos metodológicos; na seção 4 os resultados e a discussão; e as considerações finais são apresentadas na seção 5.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS**

A contabilidade de custos surgiu da necessidade de apropriar valores aos bens produzidos em indústrias, e, durante algum tempo, foi usada apenas para mensurar estoques e resultados. Atualmente muitos empresários sabem da importância do controle e gestão de custos para o sucesso de sua empresa.

Segundo Martins (2003, p. 15) a Contabilidade de Custos exerce duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões, portanto é importante conhecer os custos e utilizar as informações obtidas.

Crepaldi (2004, p. 13) diz que a contabilidade de custos é uma técnica usada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços, e tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, auxiliando na tomada de decisões.

Ainda sobre o assunto, Velter e Missagia (2010) complementam o raciocínio, quando afirmam que Contabilidade de Custos tem como principal objetivo fornecer informações gerenciais, com as quais a entidade pode averiguar o desempenho, planejar, decidir e controlar suas operações e atividades.

Cruz e Platt Neto (2007, p. 41) definem como sistema de custos aquele que

Compreende o modelo e tipo de processo para organizar as informações de custos, oriundas das diversas áreas da entidade jurídica, recursos humanos, logística, econômica, financeira, contábil, operacional (produção, vendas, gerência) etc., apurando, assim, dados e informações para que a contabilidade de custos possa gerar relatórios e outras informações que sirvam para o processo decisório.

As informações produzidas por um sistema de custos serviriam também ao estabelecimento de prioridades e eliminação de atividades que não adicionam valor (ATKINSON *et al.*, 2008).

### **2.2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

O ordenamento sobre custos na gestão pública não é recente, pois na Lei nº. 4.320 de 1964, artigo 85, expressa entre outros itens, “a determinação dos custos dos serviços industriais”. Três anos depois o Decreto-lei nº. 200/67 ordenou sobre a apuração de custos, mas somente no âmbito da administração pública federal.

Com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nº. 101, em 2000, e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBCT – SP 16.2, que

determina o uso obrigatório do sistema de custos em todo o setor público, as entidades públicas deverão, assim como as empresas privadas, fazer uso dessa contabilidade como ferramenta de avaliação e controle de processo, produtos, programas, atividades e unidades organizacionais.

Machado (2002, p. 146) propõe um sistema de custos cujo objetivo “é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados”.

Porém implantar e desenvolver um sistema de custos pode não ser uma tarefa fácil, pois, segundo a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão para sistemas de informações de custos do Governo Federal – SOF/MP (BRASIL, 2008, p. 8), é necessário uma “grande mobilização de recursos, inclusive humanos, perseverança, liderança e tempo para aperfeiçoamento progressivo”.

Neste mesmo trabalho, a SOF/MP apresenta como dificuldades na implantação do sistema de custos a definição ‘do que fazer’ e ‘de quem vai fazer’ e, ainda, de ‘como fazer’. Esta última como obstáculo não só do setor público, mas também do setor privado.

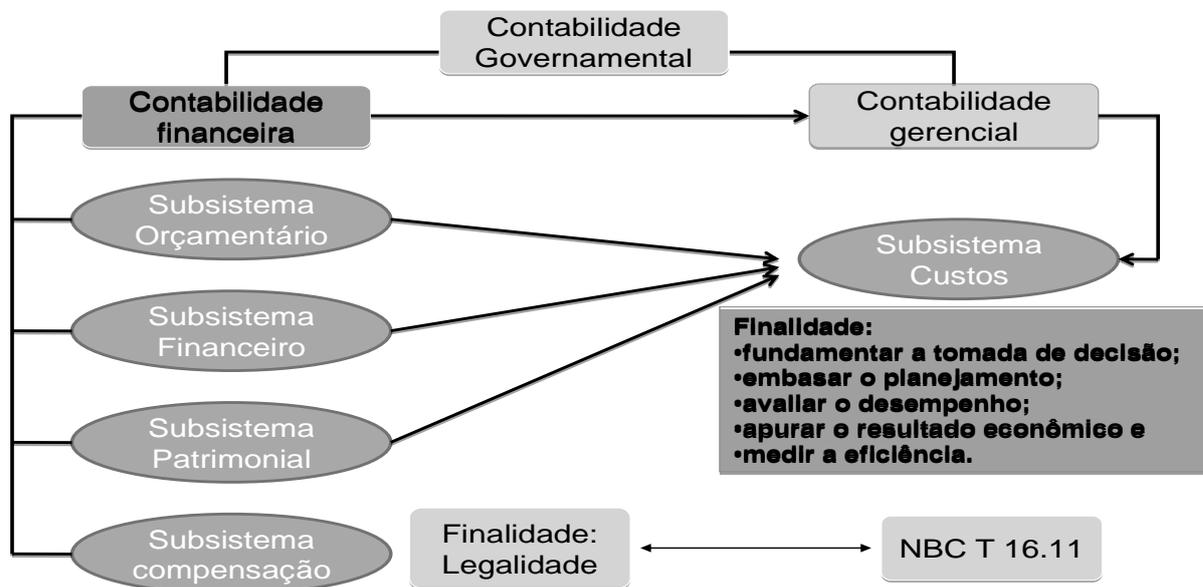
Em outro trabalho, publicado pela Revista de Administração Pública, Machado e Holanda (2010, p. 815) elencaram o que chamaram de ‘princípios’ que devem ser levados em conta na implantação de um sistema de informações de custos:

- a) os benefícios propiciados pelas informações devem superar os custos necessários para obtê-las;
- b) a informação gerada deve ser útil ao processo decisório, o que significa ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas;
- c) as informações devem ser oportunas e confiáveis, ou seja, representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável;
- d) as informações devem ser comparáveis no tempo ou entre organizações, serviços, objetos de custo comuns.

A Parte V do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, na sua 4ª edição (2011, p.44) ressalta que “a maioria dos gestores não sabe dizer se as ações oferecidas à sociedade são bem sucedidas ou não”, e, como exemplo cita a seguinte situação: no caso de quando há cortes no orçamento, “não sabem se estão cortando ‘supérfluos’ ou ‘essenciais’, devido à falta de informações objetivas quanto aos resultados alcançados”. O governo não tem conhecimento sobre desperdícios e onde há eficiência no uso dos recursos (LUQUE *et al.*, 2008, p. 317).

Sem um controle adequado por meio de um sistema de custos, a apuração de resultados, a produção de informações econômico-financeiras e relatórios de desempenho seriam ineficientes.

Na contabilidade pública, antes das publicações dos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional, os sistemas eram estaques, ou seja, contas contábeis movimentavam-se umas contra outras do mesmo sistema. Mauss e Souza (2008) demonstram os sistemas da contabilidade financeira e gerencial da seguinte forma:

**Figura 1 - Sistemas na contabilidade aplicada ao setor público.**

Fonte: Adaptado de Mauss e Souza (2008, p. 8).

É importante destacar que, até 31/12/2009, a contabilidade pública estava organizada em quatro sistemas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Compensação, como descrito acima. Porém com a aprovação da NBCT - SP 16.2, passou a ser estruturados na forma de subsistemas, classificados da seguinte maneira: Orçamentário, Patrimonial, Compensação e Custos. Observa-se que o sistema financeiro foi excluído, e criado o subsistema de custos, o qual passa ter finalidade legal com a NBC T 16.11. Ainda, segundo a norma, os fatos financeiros e não financeiros serão evidenciados no subsistema patrimonial.

A LRF ainda determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) disporá normas relativas ao controle de custos (artigo, inciso I, letra e).

### 2.3 CUSTOS NOS MUNICÍPIOS

Com a publicação da Portaria nº. 828, de 14 de dezembro de 2011, todos os Entes Federativos, inclusive os municípios, deverão adotar de forma gradual os Procedimentos Contábeis Patrimoniais a partir de 2012, e integralmente no final de 2014.

Martins (2011) comenta que o mais importante desta portaria é o prazo de transição estabelecido, tendo em vista que cada Ente da Federação terá 90, dias a partir do início de 2012, para publicar, em meio eletrônico e ao Tribunal de Contas, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos postos em prática e os que ainda serão realizados até 2014, por meio de um cronograma. Entre esses procedimentos está a implementação do sistema de custos.

Alguns estudos revelam que os municípios não têm condições de cumprir as exigências da Portaria 828/2011, dos quais destacamos: pesquisa apresentada por Diniz, Dieng e Moraes (2008), nos municípios do Estado da Paraíba, revela que é indispensável à implantação do sistema de custo para evidenciação da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade, e que, apesar de os gestores concordarem com os conceitos e a importância da contabilidade de custo, não significa que eles façam uso desses

conhecimentos, destacando que a atual estrutura administrativa municipal não está em condição de implantar um sistema de custos.

Em outro trabalho realizado por Souza et al (2006) foi identificado que a maioria dos estados brasileiros ainda não dispõe de informações de custos e de sistemas de custeio. Com relação aos municípios, destacou-se que o cenário poderá ser apresentado como pior que o dos estados, tendo em vista a pouca capacidade de financiamento desses entes federativos. Outra pesquisa realizada por Almeida et al (2009) em 20 secretarias municipais de saúde de Santa Catarina, revelou que, apesar de os gestores acreditarem que as informações sobre custos são importantes, o processo de implantação de custos na maioria dos municípios é lento e, ainda, as informações fornecidas pelos sistemas existentes são pouco utilizadas.

Cavalcante e Schmitz (2007, p. 50) destacaram a importância de um sistema de custos como ferramenta de apoio no processo de tomada de decisões para qualquer entidade.

No caso da área pública, este setor precisa ser, no mínimo, auto sustentável e, para isso, é necessário conhecimento e controle dos custos, Um sistema de medição de custos, que permita um melhor controle e oriente os gestores nas tomadas de decisões, é de fundamental importância.

Neste mesmo trabalho, salientam que o sistema de custos, além de auxiliar os administradores, demonstra aos cidadãos a correlação entre custos, volume de atividades e resultados, com o objetivo de que os custos apurados sejam distribuídos entre todos os consumidores de forma racional e justa.

A ENAP (Escola Nacional de Administração Pública) analisou casos em instituições públicas federais, com o objetivo de apurar custos de serviços e bens, para produzir aplicações pedagógicas. Na administração pública contemporânea, o sistema de custos pode ajudar o gestor público a perceber (ENAP, 2001 *apud* Campelo, 2012, p.235):

- a) em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos;
- b) quais atividades que agregam valor ao resultado final de suas ações;
- c) qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
- d) quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais;
- e) onde ocorrem desperdícios e onde há eficiência na aplicação de recursos.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 CARACTERIZAÇÃO METODOLÓGICA**

A abordagem da pesquisa apresentou-se como qualitativa, por se tratar de estudo dirigido a análise de atitudes, motivações, e opiniões, e estes aspectos não são passíveis de mensuração e controle, e conforme Michel (2005) na pesquisa qualitativa o pesquisador participa, compreende e interpreta. Como estratégia de pesquisa foi utilizado o estudo de caso, que, como afirma Yin (2005, p. 21), contribui com conhecimentos que já temos sobre os fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, e que permite um exame atencioso dos acontecimentos da vida real. Caracterizou-se, ainda, como pesquisa de campo, que segundo Silva (2010, p. 57) “consiste na coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos”. Neste caso, a pesquisa foi realizada no município de Vilhena, caracterizado como nível de análise. As unidades de análise foram a prefeitura municipal e as autarquias municipais Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) e Instituto de Previdência dos Servidores Municipais.

Para saber se a prefeitura e órgãos do município de Vilhena possuíam um sistema de informação de custos, foi realizada uma visita “*in loco*” e questionado aos profissionais da

contabilidade e controladoria sobre a existência do sistema. Só então foi indagado o porquê da prefeitura ainda não possuir um sistema de custos.

### 3.2 TÉCNICAS, COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para a coleta de informação foram usadas as seguintes técnicas: o formulário; a entrevista semi-estruturada, com quatro questões dicotômicas, outras quatro com a escala de Likert de cinco pontos e ainda outras sete questões abertas.

Outras técnicas utilizadas foram a análise documental, realizada em documentos como o PPA (Plano Plurianual), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a LOA (Lei Orçamentária Anual) e relatórios contábeis e gerenciais. Foram entrevistados servidores, com formação da área de Ciências Contábeis, da prefeitura e autarquias municipais, que auxiliam na gestão dos órgãos do município, durante o período de 23 de abril a 9 de maio de 2012.

Os dados foram apresentados por meio de tabelas, e analisados por meio de comparação de resposta e com a teoria e, também, estatística descritiva com frequência relativa simples com análise percentual. Para as questões abertas compararam-se as respostas, utilizando a análise documental.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Pela análise documental constatou-se não haver diretrizes para apuração e controle de custos quando se analisou o PPA, a LDO e a LOA e outros relatórios gerenciais. A LDO passou a ter essa função com o advento da LRF, conforme artigo 4, inciso I, letra e.

Na entrevista, dos 17 respondentes dois não sabiam informar; três responderam que seria por falta de interesse dos gestores, que não se dedicaram porque não é interessante esse tipo de controle ou porque não viram necessidade do sistema; três acreditam que falta pessoal especializado, suficiente e disponível para implantar e desenvolver o sistema; quatro explicaram que por falta de estudos na área, de uma metodologia, de alguma referência para seguir e também planejamento; e cinco responderam, que até então, não havia legislação que cobrasse dos municípios as informações de custos.

Com relação à legislação, o que não se tinha determinado, até então, seria o tempo estabelecido para implantação e desenvolvimento do sistema de custos, porém com a Portaria nº. 828/2011, publicada pela STN, todos os entes federativos devem adotar os Procedimentos Contábeis Patrimoniais gradualmente a partir de 2012, tendo como prazo final 2014.

Cada ente federativo deve divulgar um cronograma, informando as ações a serem adotadas até 2014, e, entre essas, está a implementação do sistema de custos, como comenta o professor Lino Martins (2011).

As questões 02, 03 e 04 são dicotômicas e são analisadas nas tabelas 1, 2 e 3. A sigla N.R. traduz-se como Número de Respondentes.

Questão 02 – O sistema contábil da prefeitura possibilita conhecer informações de custos?

**Tabela 1 – Análise do sistema contábil.**

<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>NÃO QUISERAM OU NÃO SOUBERAM RESPONDER</b>	<b>TOTAL RESPONDENTES</b>
5	9	3	17
<b>29,41%</b>	<b>52,94%</b>	<b>17,64%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Entre os 29,41% que responderam sim, apenas um comentou que o sistema é bom e está sempre se atualizando. No entanto, a maioria respondeu que o sistema ainda não possibilita ter as informações de custo, mesmo que hoje ele atenda às necessidades e tende a se adequar, se for necessário, tornando-se mais completo.

Para se implantar e desenvolver o sistema de custos é necessário ter um sistema contábil adequado e eficiente, pois um fará parte do outro, como explica Silva (2011) quando diz que os subsistemas contábeis devem estar integrados entre si para auxiliar a administração.

Vale frisar que o sistema contábil da prefeitura é fornecido por empresa terceirizada, que inclusive faz a manutenção do sistema.

Questão 03 – Você acha que a prefeitura possui pessoal necessário e capaz para implantação e desenvolvimento do sistema de custos do setor público?

**Tabela 2 – Análise quanto aos recursos humanos.**

<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>TOTAL RESPONDENTES</b>
10	7	17
<b>58,82%</b>	<b>41,18%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Apesar de a maioria acreditar que o pessoal é capaz e suficiente, afirmam que é necessário qualificá-lo para implantar e desenvolver o sistema. Estas respostas foram com relação ao pessoal com formação na área contábil, pois não há técnicos da área de tecnologia da informação na prefeitura.

Este é um dos principais pontos, já que Cruz e Platt Neto (2007) afirmam que, para organizar as informações de custos, é necessário também recursos humanos, e segundo a SOF/MP (2008) a mobilização de recursos humanos deve ser grande.

Questão 04 – Em sua opinião é necessário utilizar informações de custos no processo de planejamento e orçamento do setor público?

**Tabela 3 – Percepção quanto ao uso da informação no processo de planejamento e orçamento.**

<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>TOTAL RESPONDENTES</b>
17	0	17
<b>100%</b>	<b>0</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Luque et al (2008) diz que o sistema de custos deve possibilitar tanto a eficiência alocativa quanto a operacional no processo orçamentário. Observa-se que a percepção dos respondentes está de acordo com esta teoria, visto que 100% concordam que as informações de custos facilitam o planejamento e orçamento do setor público, pois acreditam que, assim, o orçamento ficaria mais coerente e de acordo com a realidade. Com esses dados, percebe-se o grau de importância do uso das informações de custos no processo orçamentário.

Nas questões 05, 06, 07 e 08 foi utilizada a escala de Likert de cinco pontos.

Questão 05 – A informação de custos favorece o controle e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária?

**Tabela 4 – Percepção quanto ao uso da informação para o controle e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária.**

<b>POSSIBILIDADES</b>	<b>RESPONDENTES</b>	<b>%</b>
DISCORDO PLENAMENTE	0	0
DISCORDO	0	0
NÃO CONCORDO NEM DISCORDO	0	0
CONCORDO	8	47,06
CONCORDO PLENAMENTE	9	52,94
<b>TOTAL</b>	<b>17</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme a LRF, a administração pública deve manter um sistema que torne possível a avaliação da gestão orçamentária. Nesta tabela nota-se que todos os respondentes concordam que as informações de custos favorecem o controle e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária, sendo que, a maioria concorda plenamente (52,94%).

Questão 06 – O sistema de custos pode contribuir para a realização de uma gestão eficiente, eficaz, efetiva e econômica?

**Tabela 5 – Percepção quanto à contribuição do sistema para a realização de uma gestão eficiente, eficaz, efetiva e econômica.**

<b>POSSIBILIDADES</b>	<b>RESPONDENTES</b>	<b>%</b>
DISCORDO PLENAMENTE	0	0
DISCORDO	0	0
NÃO CONCORDO NEM DISCORDO	1	5,88
CONCORDO	5	29,41
CONCORDO PLENAMENTE	11	64,71
<b>TOTAL</b>	<b>17</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Percebe-se, nesta tabela, que a maioria, ou seja, 94,12% concordam que o sistema de custos contribui para uma gestão eficiente, eficaz, efetiva e econômica. Desses 64,71% concordam com essa afirmativa. Observa-se que a percepção da maioria dos respondentes está alinhada com a teoria e legislação pertinente.

Questão 07 – O sistema de custos pode contribuir na avaliação dos programas governamentais?

**Tabela 6 – Percepção quanto ao uso do sistema na avaliação dos programas governamentais.**

<b>POSSIBILIDADES</b>	<b>RESPONDENTES</b>	<b>%</b>
DISCORDO PLENAMENTE	0	0
DISCORDO	0	0
NÃO CONCORDO NEM DISCORDO	0	0
CONCORDO	10	58,82
CONCORDO PLENAMENTE	7	41,18
<b>TOTAL</b>	<b>17</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação a esta afirmativa todos os respondentes acreditam que o sistema de custos pode contribuir na avaliação dos programas governamentais, sendo que a maioria concorda (58,82%), e 41,18% concordam plenamente.

Ao comentar sobre as várias razões para se mensurar os custos do governo, Rezende et al (2010) coloca como a mais importante o conhecimento de custos das políticas e programas governamentais, pois, só assim é possível saber se o dinheiro do contribuinte esta sendo bem utilizado.

Questão 08 – A informação de custos facilita a transparência e prestação de contas?

**Tabela 7 – Percepção quanto à transparência e prestação de contas.**

<b>POSSIBILIDADES</b>	<b>RESPONDENTES</b>	<b>%</b>
DISCORDO PLENAMENTE	0	0
DISCORDO	0	0
NÃO CONCORDO NEM DISCORDO	1	5,88
CONCORDO	11	64,71
CONCORDO PLENAMENTE	5	29,41
<b>TOTAL</b>	<b>17</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Apesar de alguns dos respondentes acreditarem que a transparência e prestação de contas não se baseiam somente por custos, a maioria concorda que essas informações facilitam nesta hora, pois 64,71% concordam, e 29,41% concordam plenamente com essa afirmativa.

Foram elaboradas, também, seis questões abertas, abaixo transcritas:

Questão 09 - O sistema de custos pode auxiliar no controle de desperdícios de recursos públicos?

Sim, porque facilita a realocação de recursos entre as secretarias, onde precisa de mais recursos e onde está sobrando. Pode usar os recursos de forma mais precisa. (Fala de um respondente)

Questão 10 - O sistema de custos pode servir para a prefeitura como uma importante ferramenta de controle de recursos financeiros?

Sim. Desde que o gestor utilize as informações geradas pelo sistema no cronograma de desembolso. (Fala de um respondente)

Questão 11 - O sistema de custos pode ajudar na decisão de novas aquisições (materiais, serviços de terceiros), na compra ou produção de um produto, construir ou alugar, fornecer ou terceirizar um serviço?

Sim. Se o gestor tiver as informações de custos não irá comprar porque acha que é mais barato e sim porque sabe, trabalhará com dados reais. (Fala de um respondente)

Questão 12 - É importante ter o conhecimento de custos para decidir sobre a continuidade ou paralisação de um serviço ou produto?

Sim, porque com o sistema de custos o município pode avaliar se o serviço é de fundamental importância para o município. (Fala de um respondente)

Questão 13 - É importante ter o conhecimento de custos de produtos e serviços para a tomada de decisão?

Sim, mas é necessário confiar mais no sistema usado para se ter certeza dos dados fornecidos. (Fala de um respondente)

Questão 14 - É importante a utilização da informação de custos na tomada de decisão?

Sim. O gestor deve ter as informações com relatório explicativo informando o que são os dados fornecidos. (Fala de um respondente)

Pela análise das respostas, percebe-se que a grande maioria acredita que o sistema custos é uma importante ferramenta que auxilia na tomada de decisão e no controle de recursos financeiros. Mesmo porque essa é uma das funções da contabilidade de custos, como exposto na fundamentação teórica.

Os respondentes acreditam que, com as informações de custos, fica fácil decidir sobre a compra ou não de um produto, sobre serviços, sobre realocação de recursos públicos. Em relação à continuidade ou paralisação de um serviço, alguns disseram que o sistema de custos funcionaria, com maior eficiência, em longo prazo, pois o serviço público atende a uma necessidade imediata da população.

Quanto ao uso das informações, apesar de todos concordarem que são importantes na tomada de decisão, alguns disseram que o gestor (a pessoa que toma a decisão), na maioria das vezes, está despreparado e, talvez por esse motivo, não utilize esta ferramenta. Mesmo porque já está acostumado a tomar decisões sem estas informações.

Exemplo disso é que não há nenhum tipo de relatório gerencial que tenha informações pormenorizadas de custos, inclusive os relatórios produzidos para prestação de contas das obras realizadas são feitos de acordo com o tipo de convênio.

Se for pela Caixa Econômica Federal, o relatório é produzido por meio de uma tabela chamada de SINAPI – Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil, elaborada pela Caixa e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Se for recurso próprio ou convênio com o Estado a tabela usada é a elaborada pelo DEOSP – Departamento de Obras e Serviços Públicos. A primeira utiliza dados coletados em todas as capitais dos estados brasileiros e a segunda é elaborada com dados coletados em Porto Velho, capital do Estado de Rondônia. O fato é que, tanto uma como a outra, são compostas por informações que não atendem à necessidade e não mostram a realidade do município de Vilhena. Não há como se saber o verdadeiro custo de uma obra, nesse município, baseando-se nessas tabelas.

Durante o tempo de pesquisa foi possível observar que o município investe no treinamento e capacitação de seus servidores, porém torna-se necessário uma mobilização muito maior para implantar o sistema de custos e fazê-lo funcionar.

O sistema de custos exige um controle rigoroso na contabilização, não só das compras, mas principalmente no uso de materiais, e a prefeitura não tem servidores suficientes para fazer o acompanhamento de materiais retirados e utilizados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal desta pesquisa foi responder à questão: quais os fatores que determinam as dificuldades para a implantação de sistema de custos no município de Vilhena?

Concluiu-se pelos resultados que alguns fatores podem dificultar a implantação do sistema de custos no município, tais como: a falta de conhecimento do gestor quanto ao uso da ferramenta; a falta de interesse desse tipo de controle; a falta de servidores especializados e capacitados (principalmente da área de tecnologia da informação); falta de estudos na área; e de planejamento das atividades.

Porém, foi constatado que nenhum destes fatores é determinante, mesmo porque não há muito tempo para que se fique pensando se vai ou não fazer o que deve ser feito. Existe um prazo a ser cumprido, e todas as prefeituras terão que se adaptar inclusive o município estudado.

Conclui-se também, que pela falta do cronograma de implantação do sistema de custo, exigido pela Portaria 828/2011, com prazo limite de elaboração fixado até junho de 2012, a Prefeitura terá que iniciar com urgência estudos e planejamentos para implantação do sistema de custo.

O sistema contábil da prefeitura atende a todas as determinações do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, na contabilização e emissão de relatórios que hoje são exigidos, porém precisam ser aperfeiçoados para desenvolver o sistema de custos, principalmente porque as contabilidades das autarquias, que são feitas no mesmo sistema, não estão integradas com a contabilidade da prefeitura.

Quanto ao fator humano, este não é suficiente, especialmente nos setores de maior necessidade, como no controle de materiais e na área de tecnologia da informação. Este último nem mesmo tem profissional especializado.

Pelo fato de o município de Vilhena ser um dos maiores do estado acredita-se que a maioria dos municípios e, principalmente, os menores encontram-se em situações semelhantes, não possuindo sistema de custos, e com os mesmos fatores analisados ante as dificuldades de implantação. A justificativa para tal afirmação é que o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia já elogiou a organização contábil e relatórios do município de Vilhena em alguns cursos realizados por este Tribunal, e com a participação de um dos autores desta pesquisa nesses cursos.

Como sugestão para futuras pesquisas, seria o acompanhamento das atividades de implantação do sistema de custos, para verificar se os fatores constatados nesta pesquisa irão influenciar na implantação do sistema de custo da prefeitura de Vilhena, bem como analisar outros municípios do estado e do país.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, André Graf de *et al.* A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro. v. 43, n. 3, p.579-607, mai./jun. 2009.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília: ENAP, jan./mar. 1999. Ano 50, n.1.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos

Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 março de 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n. 406, de 20 de junho de 2011. Aprovam as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 2011. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 30 ago. 2011.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal**: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Brasília; MP, SOF, 2008.

CAMPELO, Marcos. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de excelência em gestão pública. In: MACHADO, Nelson *et al.* **GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público**: uma abordagem para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.

CAVALCANTE, Carmen Haab Lutte; SCHMITZ, Marli. Custos na área pública: custos de tratamento e distribuição da água em Itapiranga-SC. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Março/abril 2007 – nº. 164.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas. 2004.

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

DINIZ, Josedilton Alves; DIENG, Mamadou; MORAES, Edson Franco de. A utilização de sistemas de custos na administração pública municipal: um estudo sob o enfoque comportamental. XXXII Encontro da ANPAD. **Anais**. Rio de Janeiro-RJ – 6 a 10 de setembro de 2008.

IBGE CIDADES@ RONDÔNIA.

Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/link.php?uf=ro>>. Acesso em: 13 fev. 2013.

LUQUE, Carlos A. et al. 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, Nelson. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 221p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade São Paulo, São Paulo.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. São Paulo: Atlas, 2005.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. v. 44, n. 4. p. 959-92, jul./ago. 2010.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Nova contabilidade pública**: portaria da STN estabelece regras de transição. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com>>. Acesso em: 12 jun. 2012.

SOUZA, Antônio Artur de et al. As implicações da adoção dos sistemas de custeio para a administração pública gerencial. Encontro de Administração Pública e Governança. **Anais**. São Paulo/SP – 22 a 24 de novembro de 2006.

VELTER, Francisco; MISSAGIA, Luiz Roberto. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: Planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. Trad. Daniel Grassi.