

IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO EM MUNICÍPIOS DO RIO GRANDE DO SUL FACE AS DETERMINAÇÕES DA STN E DO CFC

Marcos Antonio de Souza

Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP
Professor do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Unisinos
Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo-RS, CEP 93022-000
marcosas@unisinos – (51) 3554-2572

Maique Pereira Carvalho

Bacharel em Ciências Contábeis – Unisinos
Prefeitura Municipal de Santo Antonio da Patrulha/RS – Depto. Contabilidade
Av. Unisinos, 950 – Bairro Cristo Rei – Área Econômicas – Sala 5A401a
São Leopoldo – RS – Brasil – CEP 93022-000
Email: mpcarvalho@pmsap.com.br - Fone: +55 51 3591 1122 - R. 1580

RESUMO

O objetivo do artigo é avaliar a preparação da implantação do sistema de custos por Prefeituras Municipais do Estado do Rio Grande do Sul, dada a obrigatoriedade estabelecida pelas normas e instruções da STN e do CFC. A premissa do estudo é que as entidades públicas, assim como as privadas, necessitam atuar com transparência, eficiência e eficácia em suas atividades, tendo nas informações de custos um importante recurso. Trata-se de uma pesquisa empírica, descritiva e quantitativa. Os dados foram coletados no segundo semestre de 2011, por meio de questionário endereçado aos gestores de custos das prefeituras pesquisadas. Foram utilizadas perguntas abertas, fechadas e Escala tipo Likert de cinco pontos. Os principais resultados sinalizam a carência de recursos destinados à área de custos e precariedade estrutural para o planejamento e controle. Os respondentes apresentam consciência quanto a utilidade de um sistema de custos para controle do setor, entretanto, para eles, há necessidade de que os principais gestores municipais tenham maior comprometimento e apoio na implantação do sistema.

Palavras-chave: Custos no Setor Público. Contabilidade Pública. Sistemas de Custos.

Área Temática: Controladoria e Contabilidade Gerencial.

1 INTRODUÇÃO

A gestão pública no Brasil é estruturada de acordo com o artigo 2º da Constituição Federal de 1988, o qual organiza e distribui o Estado brasileiro por esferas de poder, independentes e harmônicos entre si: Executivo, Legislativo e Judiciário. Já os níveis de governo, conforme Lima e Castro (2011) são: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A partir desta estruturação é encontrada a necessidade de descentralizar poderes através de eleição, designação ou nomeação de gestores, os quais são encarregados de desenvolver com a maior capacidade possível as atividades na administração pública (CAGE, 2009). Conforme enfatiza Silva (2007), a administração pública está se direcionando cada vez mais ao alcance da eficácia em suas atividades e projetos, o que implica na busca e implantação de instrumentos gerenciais, normalmente, aplicados na gestão de organizações privadas preocupadas com a eficiência e eficácia na utilização de recursos. Assim, a busca por bons resultados passa a ser incorporada no perfil do gestor e no objetivo da gestão pública.

Com esse natural desenvolvimento da administração pública, faz-se necessário o aprimoramento de técnicas que mensurem de forma correta as modificações ocorridas nos seus patrimônios, o que conduz à busca de aperfeiçoamentos nas atividades contábeis. É nesse sentido que se tem a contabilidade pública, também denominada contabilidade governamental e tratada como ramo da Ciência Contábil, cujo foco compreende: orientar, controlar e demonstrar a organização e execução dos fatos administrativos e econômicos ocorridos no patrimônio de uma entidade pública (KOHAMA, 2006). Esta contabilidade governamental é regida principalmente pela Lei 4.320/1964, que estatuiu normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das entidades públicas. Além da Constituição Federal de 1988, nos artigos 165 a 169, há também a Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as quais, segundo Bezerra Filho (2008), vieram para revolucionar a contabilidade pública, estabelecendo estrutura básica, limites de gastos e necessidade do cumprimento de metas de resultados por parte dos gestores públicos.

O entendimento de que o aperfeiçoamento da contabilidade governamental traz a necessidade do uso da contabilidade de custos (CREPALDI, 2009), dá origem à implantação de um sistema de custos no setor público, cujo embasamento legal advém do art. 99 da Lei 4.320/1964 e do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo estes os instrumentos legais que mais diretamente tratam da contabilidade pública.

A gestão pública, no curso da prestação de serviços à sociedade, necessita conhecer e informar sobre os custos que estão inseridos nos seus serviços. A esse respeito, Mauss e Souza (2008) destacam que prestar contas aos cidadãos sobre a origem e alocação dos recursos faz parte das atividades do gestor público. Entretanto, conforme destaca Alonso (1999), a gestão pública em sua grande maioria, não sabe quanto custa os serviços prestados, fazendo com que não haja medida de eficiência estabelecida. Partindo desta lógica, identifica-se a necessidade de um sistema de custos nos órgãos públicos, pois sem ele fica comprometido mensurar e fixar medidas de desempenho nos serviços prestados à sociedade.

A mensuração de custos no setor público vem sendo discutida desde 1964, por meio da Lei 4.320. Em fase posterior, a LRF também contemplou essa exigência, mas a principal e mais direta determinação surgiu por meio da Resolução CFC 1.129/2008, que aprovou a NBC T SP 16.2, que trata do Patrimônio e Sistemas Contábeis dos Entes Públicos. Por essa normativa, fixa-se a criação do subsistema de custos, responsável por informar o custo dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas pelas diversas esferas da gestão pública. Além dessa resolução, há também a Portaria 406/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a qual trouxe outra contribuição nesse sentido ao aprovar o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Foi também tal portaria que estabeleceu o início de 2013 como prazo para a adoção do sistema de custos pelos municípios brasileiros.

É a partir do conteúdo dessa breve contextualização que surge a seguinte questão de pesquisa: Quais as condições da preparação de prefeituras municipais do estado do Rio Grande do Sul para a implantação do sistema de custos previsto nas determinações da STN e CFC? Decorrente do objetivo de avaliar o processo de preparação e implantação do sistema de custos por prefeituras do Rio Grande do Sul têm-se como objetivos específicos: (a) descrever os principais conceitos e preceitos legais que regem a contabilidade pública de custos; (b) identificar a estrutura física contábil das prefeituras gaúchas pesquisadas; (c) identificar o perfil dos profissionais contábeis atuantes nas prefeituras gaúchas pesquisadas; (d) identificar a prioridade e apoio que os gestores públicos municipais pesquisados estão dedicando à implantação da contabilidade pública de custos.

A relevância deste estudo está diretamente relacionada ao atual contexto de transição por que passa a gestão pública brasileira, mais especificamente à importância da adoção de um sistema de custos que, efetivamente, dê suporte a uma gestão pública eficiente e eficaz. Neste sentido, este estudo torna-se relevante uma vez que procede a uma análise do atual estágio de preparação e adequação de prefeituras gaúchas quanto à implantação do sistema de custos aplicado ao setor público. A relevância se materializa por sinalizar a estrutura atual da área contábil dos municípios pesquisados bem como a viabilidade e tendência de atendimento às condições precedentes ao cumprimento do prazo estabelecido.

Tendo em vista o novo formato e papel que as informações de custos passarão a ter no processo de gestão pública, na busca da eficiência, eficácia e efetividade, é relevante e justificado conhecer qual o atual estágio dessa fase de transição e a perspectiva de sua evolução quanto à efetiva implantação, no prazo estabelecido, da nova contabilidade de custos. Esse estudo é também um balizador da postura do gestor público, uma vez que é reconhecido, como discorre Alonso (1999), que a prioridade dada à eliminação de barreiras à implantação desse novo sistema de custos é pré-requisito para os avanços qualitativos que se espera na gestão pública em geral.

Além desta introdução o estudo contempla outras quatro seções. A primeira delas corresponde à contextualização teórica do tema; a segunda, o destaque dos principais aspectos metodológicos da pesquisa; a terceira, a apresentação, análise e discussão dos dados e resultados. Por fim, tem-se a conclusão do estudo, seguida da lista das referências utilizadas na sua construção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão Pública

Gestão Pública é a denominação dada ao conjunto de ações planejadas e executadas de forma transparente e responsáveis pela prevenção de riscos e a correção de desvios, que no decorrer das atividades possam vir a afetar o equilíbrio das contas públicas. Tal processo possibilita, conforme Mauss e Souza (2008) o cumprimento das metas estabelecidas entre receitas e despesas, respeitados os limites legais estabelecidos, no cumprimento da missão de atender as demandas de serviços públicos da sociedade. Esse entendimento também foi objeto do estudo de Machado (2002), o qual destacou que o processo de planejamento da gestão pública compreende um conjunto de órgãos, normas, regulamentações, recursos humanos e técnicos, visando à integração dos setores e a dinamização das ações de governo.

A gestão pública está organizada pelo artigo 2 da Constituição Federal Brasileira de 1988 em três poderes distintos e independentes entre si: Executivo, Legislativo e Judiciário (KOHAMA, 2006). Segundo Lima e Castro (2011), além da classificação por esferas de poder, existe uma ordem por níveis de governo que é formada pela união, estados, distrito federal e municípios. No caso dos municípios, campo dessa pesquisa, há autonomia no que tange a interesses locais e são constituídos pelo poder executivo (prefeito) e poder legislativo

(vereadores). Os municípios não possuem Poder Judiciário (BORBA, TORRES e MARTINS, 2009).

Para Abreu e Silva (2011), a gestão pública é uma prática difundida pelo conjunto de atos fundados na competência legal, conforme estrutura de poder apresentada, em que pessoas são escolhidas de forma democrática para gerir uma parcela do patrimônio público, sob a responsabilidade de uma determinada unidade. Assim, é por meio da gestão pública que o Estado dispõe de elementos necessários para incrementar as suas prioridades de Governo.

2.1.2 Administração Pública Gerencial Brasileira

A administração pública gerencial surgiu na segunda metade do século XX, incentivada pela busca de soluções para enfrentar a crise fiscal vivida pelo Estado. Apresentada como solução para os problemas da administração burocrática, a administração gerencial prioriza a eficiência, alinhando qualidade aos serviços com redução de custo, o que leva o cidadão a ser visto com olhar diferente, sob a figura de um cliente a ser atendido nas suas expectativas. É essa configuração que direciona ações do Estado no sentido de desenvolver uma cultura gerencial com ênfase nos resultados (NASCIMENTO 2008). A função gerencial consiste, então, na administração voltada para a obtenção de resultados na solução de problemas dos cidadãos.

Contrariamente à gestão gerencial tem-se a gestão burocrática, a qual, na ótica de Secchi (2009), tornou-se alvo de ásperas críticas e considera inadequada para o contexto institucional contemporâneo, dada a sua presumida ineficiência, morosidade, auto-referencial e deslocamento das necessidades dos cidadãos. No Quadro 1 são apresentadas as diferenças centrais entre a administração pública burocrática e a gerencial.

Quadro 1: Diferenças entre Administração Pública Burocrática e a Gerencial

Administração Pública Burocrática	Administração Pública Gerencial
<ul style="list-style-type: none">• Concentra-se no processo;• É auto-referente;• Definição de procedimentos para contratação de pessoal e compra de bens e serviços;• Satisfaz as demandas dos cidadãos;• Controle de procedimentos.	<ul style="list-style-type: none">• Orienta-se para obter resultados;• Orientada para o cidadão;• Combate ao nepotismo e a corrupção;• Não adota procedimentos rígidos;• Definição de indicadores de desempenho;

Fonte: Santos (2003).

Para Silva (2007), o gerenciamento das atividades da administração pública nasceu da necessidade dos gestores em disporem de informações com um maior grau de detalhamento para subsidiar suas decisões, tornando-as mais úteis na sua síntese. Portanto, a administração gerencial, por meio do uso de técnicas advindas da gestão das organizações privadas, veio para suprir a necessidade dos gestores e cidadãos em obterem maiores informações referentes às atividades desenvolvidas pelos governantes.

Conforme destacam Mauss e Souza (2008), por meio da contabilidade gerencial o gestor público obtém informações físico-financeiras, que apresentam, por exemplo, as quantidades executadas de uma atividade, ou prestação de certo serviço, e o respectivo custo para a entidade pública. Maus e Souza acrescentam que o gestor, valendo-se destes fundamentos econômicos, poderá ampliar seus horizontes e fazer a escolha da melhor opção a ser tomada na gestão das atividades da entidade pública.

O modelo gerencial de administração pública, conforme Bresser-Pereira (1998) está consolidado nas modificações de estruturas organizacionais, estabelecimento de metas de resultados a alcançar, descentralização de serviços públicos, criação de agências reguladoras

de serviços, etc. Todas estas atividades tendem a promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços oferecidos pelas organizações públicas aos seus clientes (sociedade em geral e cidadão em particular), em oposição à estrutura centralizada da gestão burocrática. O sistema de custos aplicado à gestão pública é mais um instrumento de utilização pelo modelo gerencial de administração.

2.1.3 New Public Management (NPM)

A Nova Gestão Pública, já feita sua tradução do termo original em inglês (NPM), é um termo genérico usado para justificar as iniciativas de reformas das administrações públicas que estão ocorrendo em várias partes do mundo. Tais reformas buscam, primeiramente, diminuir ou remover diferenças entre os setores públicos e privados e, ao longo do tempo, mudar a concepção da ênfase na responsabilidade de processo para responsabilidade em termos de resultados (DIAS *et al.*, 2009). Giacomo (2005) contempla que o termo *New Public Management* se caracteriza pela utilização intensa de práticas gerenciais com ênfase na eficácia, de larga utilização nas organizações privadas, sem perder, é claro, a responsabilidade historicamente adquirida pelo ente público perante a cidadania.

Como pontos fortes da administração pública gerencial, têm-se: (a) descentralização; (b) delegação de autoridade e um rígido controle sobre o desempenho, utilizando indicadores gerenciais que devem ser definidos antecipadamente; (c) consideração do indivíduo economicamente como consumidor e politicamente como cidadão. Também se inclui aqui a questão da *accountability*, definida por Slomski (2010) como o dever da organização pública e do gestor em prestar contas dos seus atos de forma clara, transparente e de fácil acesso à sociedade para que esta fiscalize a sua eficácia.

Para Bresser-Pereira (1998), o intuito principal desta reforma na gestão pública é a criação de um modelo, ou melhor, de uma estrutura de gerência pública. Nessa estrutura, tende-se a observar mudanças no processo de avaliação e de gestão por parte dos governantes, adotando uma administração por objetivos, e não mais para cumprir estritamente os limites burocráticos estabelecidos em leis, ou seja, passa-se a investir com qualidade e não somente por obrigação legal. Bresser-Pereira (1998) destaca ainda que os primeiros países a reconhecerem a necessidade de uma reforma gerencial do estado foram: Nova Zelândia, Austrália, Inglaterra, Canadá e Estados Unidos da América.

2.2. Contabilidade Pública

Conforme Kohama (2006), a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil, pois estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, bem como o patrimônio público e suas variações. Andrade (2007) destaca ser a contabilidade pública a encarregada de registrar e controlar todos os fatos administrativos e econômicos ocorridos no patrimônio de uma entidade pública, gerando informações e resultados sobre a sua composição.

Lima e Castro (2011, p. 1), abordam um significado da contabilidade pública, tratando-a como sendo,

O conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Piscitelli e Timbó (2010) acrescentam que a contabilidade pública é considerada uma das subdivisões da contabilidade aplicada em diferentes tipos de atividades e entidades, sendo executada na união, estados, distrito federal, municípios e suas autarquias. Deve-se esclarecer

que as sociedades de economia mista e outras constituídas segundo as normas do direito privado, praticam as normas da contabilidade empresarial, regidas pela Lei 6.404/76.

2.2.1 Legislação Aplicável à Contabilidade Pública

Segundo Slomski (2010), a Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal responsável. A LRF, dado o seu conteúdo, dá início à obrigação recente da implantação da contabilidade pública de custos.

Para Figueiredo e Nóbrega (2001), a LRF, ao estipular critérios de fixação da despesa e cumprimento de metas de resultados, o que envolve a gestão também das receitas, direciona outras ações para melhoria da gestão pública. De fato, esta Lei traz no seu art. 50 a exigência da mensuração dos custos incorridos nos entes públicos, por meio da criação de um sistema de custos que permitirá às prefeituras (no caso deste estudo), avaliar sua execução orçamentária, obtendo maior acurácia na redução de custos das atividades realizadas pela entidade. Além disso, facilita a elaboração de orçamentos realistas, facilitando sua execução com o intuito de acompanhar e avaliar a gestão fiscal.

Deve ser observado que a contabilidade pública tem a obrigação de mensurar todos os atos e fatos que venham modificar o patrimônio público. Para tanto, apóia-se fortemente em uma legislação que ampara sua estrutura contábil, através da Lei 4.320/1964.

Nas organizações públicas existe o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que está na sua 4ª edição, aprovado pela Portaria nº 406/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Este manual estabelece o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que por sua vez formaliza conceitos básicos sobre a estrutura contábil da atividade pública. Assim, por meio do PCASP, tem-se a padronização dos registros dos atos e fatos ocorridos na entidade pública, de modo que atenda a todos os entes federativos e os demais usuários dessas informações, contribuindo assim para a geração de uma consistente base de dados.

2.2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP)

Conforme CFC (2011), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) resgatam o objeto da contabilidade pública, nascendo da necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de contabilidade, na busca por ações voltadas ao permanente desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

Em dezembro de 2008 foram publicadas as primeiras Normas Técnicas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), tendo como objetivo oferecer um novo arcabouço conceitual para a contabilidade pública brasileira com base nos fundamentos da doutrina contábil. Dado o objetivo deste estudo, destaca-se aqui a Resolução CFC 1129/2008, a qual aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T SP 16.2, que trata do patrimônio e sistemas contábeis dos órgãos públicos. Nesta norma está ordenada a mensuração dos custos dos bens e serviços produzidos pela entidade pública, daí a importância da sua abordagem neste estudo.

Para Darós e Pereira (2009), esta norma estabelece a definição de patrimônio público e classifica os elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar conceitos de sistema e subsistemas de informações contábeis para os Entes Públicos. Decorrente do Sistema Contábil Público estabelecido pela NBC, cinco Subsistemas emergem:

- a) Subsistema orçamentário – responsável por registrar, processar e evidenciar os atos e fatos referentes ao planejamento e à execução orçamentária;

- b) Subsistema patrimonial – responsável por registrar, processar e evidenciar os fatos financeiros e não financeiros referentes às variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- c) *Subsistema de custos* – responsável por registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade em geral pelo ente público;
- d) Subsistema de compensação – responsável por registrar, processar e evidenciar os atos e fatos cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio público.

Desta forma, a criação do subsistema de custos, dada a obrigatoriedade da sua implantação para coletar, processar e apurar os custos ocorridos na gestão de cada administrador possibilita avaliar os resultados obtidos e programar futuras execuções de programas de trabalho. Destaca-se que, ao final, a principal contribuição desse sistema de custos é viabilizar a busca pela economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Trata-se, portanto, de um instrumento do controle social.

2.3 Contabilidade de Custos no Setor Público - Relevância

Segundo Martins (2010), a principal função da contabilidade de custos, nos seus primórdios, era controlar os estoques de mercadorias e produtos, ficando de fora, portanto, as entidades destinadas à prestação de serviços. Entretanto, a complexidade das operações realizadas por estas entidades, juntamente com a concorrência do setor de serviços, acabaram exigindo a melhoria na sua gestão de custos e, daí, da sua contabilidade. Observa-se que a prestação de serviços é o cerne da atividade pública em relação aos seus clientes, os cidadãos.

Deste modo, na busca por mais informações, transparência e eficiência dos gastos públicos observa-se que não há o porquê da administração pública deixar de apurar seus custos. Reis, Ribeiro e Slomski (2005), evidenciam que os produtos e/ou serviços que consomem custos nas entidades públicas, não conseguem sofrer a mesma avaliação que no setor privado, porque para uma empresa a má qualidade de seu produto representaria uma rejeição e perda da sua clientela. Porém, a sociedade também sabe identificar quando um serviço público não foi bem executado, sendo o setor público compreendido como um prestador de serviços de natureza complexa, que visa proporcionar o maior grau possível de bem estar social. Portanto, torna-se importante que esta população fiscalize o quanto existiu de dispêndio do dinheiro público na execução de tal obra. Ou seja, quanto custou a produção e oferta de determinado serviço público.

Também se mostra relevante o custeio das atividades públicas dadas as situações em que a administração identifica a necessidade de analisar certos processos, podendo, assim, fazer orientações acerca da importância de reestruturações e aperfeiçoamentos. Outro motivo desta relevância é haver um maior controle social dos custos incorridos, os quais, quando apurados e publicados, propiciam informações úteis aos usuários e auditores. Assim, conforme entendimento de Leal (2003), a contabilidade pública de custos possibilita que a sociedade exerça controle direto sobre os gastos públicos por meio da adoção de unidades de medidas de custos. O autor indica, por exemplo, o controle dos gastos efetuados com educação, que podem perfeitamente ser expressos pela unidade custo/aluno, e analisá-lo de forma comparativa com os custos da iniciativa privada.

Em decorrência desta importância, Wiemer e Ribeiro (2004), destacam que a inexistência de um sistema de custos na atividade pública acaba por deixar de fornecer informações valiosas na questão referente a este controle social dos atos de gestão. Para Alonso (1999), em decorrência da inexistência de um sistema de custo vigente na administração pública, o governo e a sociedade não ficam sabendo quanto custam os serviços públicos. Além disso, o advento de uma sistemática de custeio na administração pública propiciará o aperfeiçoamento das rotinas de trabalho, eliminando aquelas que não agregam valor ao serviço, e/ou representam desperdício dos recursos públicos, e tendem a possibilitar a

avaliação de desempenho e produtividade. Piscitelli (2007) corrobora esse entendimento, ao destacar que a falta de um sistema de custos nos órgãos públicos impede a mensuração e fixação de medidas de desempenho, causando falhas no processo orçamentário e na gestão dos recursos públicos.

A mensuração dos custos, por si só, e em virtude da maior transparência que possibilita, acaba por exigir a contínua busca pela excelência dos resultados e pela eliminação de desperdícios. Os gestores dos órgãos públicos, responsáveis em última instância pelas decisões que impactam na utilização dos recursos orçamentários, necessitam destas informações para o fim de subsidiar a sua tomada de decisão e induzir o alcance das melhores escolhas.

2.3.1 Aspectos Legais do Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público

A obrigatoriedade da utilização de sistema de custos na administração pública foi instituída inicialmente pelo art. 99 da Lei nº 4.320/1964, que obrigava somente as instituições públicas que efetuavam serviços públicos industriais a incluir em suas escriturações contábeis normas de contabilidades de custos.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Seguindo este conceito, seria possível identificar os custos de produção incorridos e os preços dos produtos gerados.

Logo em seguida, o Decreto-Lei nº 200/1967, estendeu para toda a administração pública federal a necessidade de apuração de custos: “art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Ao verificar a deficiência informacional e tentar reforçar o que já era disposto na Lei 4.320/1964, e no Decreto Lei 200 de 1967, os legisladores brasileiros previram no parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), que a administração pública manterá sistema de custos, que tornará possível avaliar e acompanhar aspectos relacionados à gestão do Ente Público: “§3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Para Ribeiro Filho (2001), esse dispositivo ampliou de forma significativa os horizontes do escopo previsto no art. 99 da Lei 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais porque naquele momento o Estado direcionava maior importância às suas atividades de produção decorrentes de suas organizações estatais. Na esfera Federal, o inciso V do art. 15 da Lei 10.180/2001, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, discorre sobre a necessidade de evidenciação dos custos dos programas da Administração Pública Federal.

Recentemente, a Portaria STN 406/2011 estabeleceu o plano de contas aplicado ao setor público, obrigatório para os municípios em 2013, estabelecendo conceitos básicos, regras e registros dos atos e acontecimentos praticados pela entidade, proporcionando maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados obtidos. Motivada pela busca da convergência aos padrões internacionais, a contabilidade pública encontra-se em um momento de transformação, a começar pela escrituração de contas referentes à apuração de custos nas entidades públicas.

Tem-se assim evidenciada a obrigatoriedade da implantação da contabilidade de custos no setor público, constante desde a criação da Lei 4.320/64, mas sem a devida adoção pelo fato das entidades públicas se voltarem somente ao cumprimento orçamentário. Com a criação da LRF, Nascimento (2008) exalta que o tema de custos voltou a figurar na pauta do

dia, em decorrência da norma estabelecer ações planejadas e transparentes, que previnam riscos e identifiquem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Por conseguinte, cabe aos gestores se adequarem para a implantação do sistema e fazerem bom emprego das informações geradas no seu processo decisório e na transparência das suas ações.

3 PRINCIPAIS ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

Silva e Menezes (2001) relatam que uma pesquisa pode ser classificada quanto à sua natureza, quanto aos seus objetivos, quanto à forma de abordagem do problema, e quanto aos procedimentos técnicos.

Quanto à natureza, segundo Gil (1999), a presente pesquisa enquadra-se como aplicada, tendo em vista o objetivo de desenvolver conhecimentos de utilização prática, no caso sobre o sistema de custos em órgãos públicos.

Quanto aos objetivos, conforme Roesch (2005), a pesquisa enquadra-se como descritiva, pois, se fará a descrição acerca da preparação das prefeituras municipais do Estado do Rio Grande do Sul para a implantação do sistema de custos.

Quanto à forma de abordagem do problema a pesquisa classifica-se como quantitativa, a qual, conforme Roesch (2005) se faz uso das técnicas quantitativas para analisar e apontar o significado dos achados da pesquisa.

Por fim, quanto aos procedimentos técnicos tem-se uma pesquisa de campo, pois, se deseja conhecer o andamento da implantação do sistema de custos na gestão pública com dados obtidos com profissionais que estão diretamente envolvidos na situação que se pretende descrever.

3.2 Universo e Amostra

Para Silva e Menezes (2001), universo da pesquisa, ou população, é a totalidade de indivíduos que detém as mesmas características definidas para uma determinada pesquisa. Já amostra é a parte desta população ou universo, selecionada conforme uma regra ou plano.

Considera-se como população desta pesquisa as prefeituras municipais do Estado do Rio Grande do Sul cuja população seja, no mínimo, de cinquenta mil habitantes.

Fazendo uma quantificação mais detalhada, esta população é constituída dos 42 municípios que alcancem a população referida. Justifica-se esta escolha pelo fato desses municípios conterem maior carga de cobrança e complexidade de suas prestações de contas conforme a Lei Complementar 101/2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.3 Plano de Coleta e Tratamento dos Dados

Para Andrade (1999), a coleta dos dados constitui uma etapa importante da pesquisa de campo, não devendo ser confundida com a pesquisa propriamente dita, sendo que esses dados coletados serão posteriormente elaborados, analisados, interpretados e representados estatisticamente. Neste estudo a coleta de dados é feita através da utilização de um questionário, construído estruturalmente com base na Escala de Likert de cinco pontos. A escolha decorre do motivo desta escala se caracterizar como escala conceitual, de múltiplos itens. Ela torna possível medir a intensidade das respostas, além de possuir certa simplicidade na sua aplicabilidade.

Neste questionário, foram empregadas questões abertas e fechadas, sendo em seu nível de composição denominado misto. Nas questões abertas o inquirido responde conforme suas experiências; as questões fechadas são do tipo “sim ou não” e de múltiplas escolhas. Estas últimas constituem a de maior predominância na pesquisa.

O questionário foi elaborado e enviado ao público alvo, ou seja, contadores, secretários de finanças, membros do controle interno e demais responsáveis ligados a área de contabilidade de cada uma das 42 Prefeituras selecionadas. Dessa população teve-se o retorno de 30 questionários, equivalente a 71% da população determinada. O envio do questionário foi precedido de um contato telefônico destinado a esclarecimento da pesquisa e também para obter a devida autorização.

Para assegurar a compreensão e abrangência das questões, realizou-se um pré-teste do questionário antes do seu uso efetivo. Procurou-se avaliar a objetividade das questões, facilidade de preenchimento por parte dos respondentes e adequação do layout de formação. Neste pré-teste foi evidenciada a necessidade de algumas modificações, fruto das sugestões dos três participantes do teste, todos eles com experiência na gestão pública e não participantes da população selecionada.

3.4 Plano de Análise dos Dados

A representação dos dados obtidos através dos questionários se fará estatisticamente, com base principalmente na escala de Likert de cinco pontos, expressados através de tabelas. Faz-se a demonstração dos percentuais de participação de cada alternativa em relação à questão proposta e a análise do Ranking Médio (RM) obtido a partir da tabulação das notas obtidas e apontar o nível de aceitação das assertivas. Sobre este aspecto, quanto mais próximo for o RM do número 5 maior é a possibilidade de concordância total dos respondentes; de outra parte, quanto mais próximo o RM for do número 1, maiores as chances de a maioria dos respondentes discordarem sobre a afirmativa.

O Ranking Médio, segundo Oliveira (2005), serve para situar em que porção do universo de respostas está àquela específica assertiva. Esse ranking é obtido através da multiplicação do número de respostas de cada assertiva pelo valor da nota e dividir este resultado pelo número de respostas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Perfil dos Respondentes

Os questionários foram, em sua maioria, respondidos pelos contadores públicos. As perguntas foram simples e objetivas, focadas principalmente no sistema público de custos, na estrutura física destinada a implantação do sistema de custos, nos conceitos ligados a gestão pública e no perfil dos profissionais ligados a contabilidade pública.

Preliminarmente procurou-se conhecer o perfil dos respondentes e também do ambiente em que está situado. Os dados são suficientes para identificar que dos 30 questionários devolvidos, 29 foram respondidos por servidores concursados e que 40% destes profissionais atuam por período superior a 10 anos à frente do setor de contabilidade.

Também foi identificado que, em média, os setores contábeis são formados por até 10 funcionários e que em 50% dos municípios pesquisados os setores de contabilidade são formados por servidores concursados; os restante 50% possuem servidores não efetivos, tais como estagiários e funcionários contratados. Quanto ao conhecimento de todos os recursos de informática disponíveis nas prefeituras, 47% dos respondentes colocaram-se como em nível intermediário de conhecimento. Também foi declarado por 70% da amostra que o software integrado de informações atualmente em uso não tem condições de gerar dados para a utilização de um sistema de custos mais avançado como o que se propõe.

Pelas respostas dadas identificou-se que as instituições de ensino que os respondentes e respectivas equipes de trabalho utilizam com maior frequência para realizar cursos e reciclagens são as seguintes: (a) Instituição Delegações de Prefeituras Municipais – DPM, 41%; (b) Instituto Gamma de Assessoria a Órgãos Públicos – IGAM – 34%; (c) Conselho

Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS, 11%. Observa-se que o principal representante da classe contábil (CRCRS) é o menos utilizado pelos profissionais da área contábil pública para cursos de atualização.

Apresenta-se a seguir os dados relacionados ao objetivo da pesquisa. Eles foram coletados com a utilização da escala tipo Likert de cinco pontos, com os seguintes significados: (1) Discordo Totalmente; (2) Discordo em Parte; (3) Indiferente; (4) Concordo em Parte; (5) Concordo Totalmente.

4.2 Sistema Público de Custos

O objetivo desta parte da pesquisa é focalizar, na opinião dos respondentes, as informações básicas a respeito das funções do sistema público de custos, de alguns instrumentos para sua construção e da interação deles com os gestores usuários. Tais questões e resultados estão apresentadas no conteúdo da Tabela 1.

Tabela 1: Características do Sistema Público de Custos.

Descrição	1	2	3	4	5	Total	RM
Aumentará a transparência da gestão pública.		1	1	6	22	30	4,63
Fornecerá subsídios para melhorar as decisões dos gestores.			1	7	22	30	4,70
Embasamento para estudos de viabilidade econômica.			1	6	23	30	4,73
Fornecerá subsídio para a elaboração do PPA, LDO e LOA.	1	2	1	6	20	30	4,40
Os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos.			1	5	24	30	4,77
O custeio ABC é o mais apropriado para a implantação do sistema.	2	1	13	12	2	30	3,37
Apresentará os custos dos bens ofertados à sociedade.			1	13	16	30	4,50
O método adequado dependerá das informações que o gestor necessita.		1	2	12	15	30	4,37
Possibilitará ao gestor medir o impacto das suas decisões.		1		11	18	30	4,53
Os gestores estão preparados para utilizar as informações de custos.	12	7		11		30	2,33
Possibilitará a avaliação do desempenho da gestão pública.	1			11	18	30	4,50
						RM GERAL	4,26

Como é possível notar pelos dados da Tabela 1, o ranking médio geral sugere que há boa receptividade das assertivas que expõem as características sobre o sistema público de custos (RM de 4,26). A concordância representa ciência sobre os benefícios, procedimentos e atitudes necessárias para a implantação de um sistema de custos em condições de dar suporte adequado à administração dos órgãos públicos municipais.

A maior concordância do grupo refere-se a assertiva de que os gestores públicos precisam de maiores informações de custos (RM 4,77). Isso significa que os respondentes concordam que a utilização dos procedimentos de contabilidade de custos induzirá os administradores ao alcance da eficácia dos gastos públicos.

Apesar de confirmada a necessidade e utilidade dos gestores terem em mãos maiores informações de custos para a sua tomada de decisões, chama atenção o RM (2,33), referente à assertiva que busca identificar se os gestores estão preparados para utilizar novos formatos de informações de custos no seu processo decisório.

O respondentes têm alta concordância de que o sistema de custos aumentará tanto a transparência como a efetividade da gestão pública. Com referência a essa concordância, corrobora-se aqui os resultados do estudo de Alves Filho e Martinez (2010).

O RM 4,53 indica alta concordância que o sistema possibilitará medir o desempenho e o impacto das decisões antes de serem efetivadas. Essa é uma constatação importante e justificada quando se utiliza o sistema de custo já na elaboração dos orçamentos. Os benefícios dessa integração sistema de custo e orçamento corrobora Cruz e Platt Neto (2007).

Outra constatação é a ausência de um método de custeio já definido. Os respondentes concordam (RM 4,37) que é preciso moldar um método que contemple a complexidade, as necessidades informacionais e a realidade operacional da administração pública.

A identificação de RM da ordem de 4,50 reflete que há boa concordância quanto ao sistema de custos poder apresentar, de forma adequada, o custo dos bens e serviços públicos. Essa concordância ratifica o estudo de Alonso (1999) que a pouco mais de uma década destacou que o objetivo da contabilidade de custos é mensurar o consumo de recursos despendidos pela Entidade Pública.

É importante salientar que a Tabela 1 possui outras concordâncias quanto às questões que asseguram a utilidade do sistema de custos, merecendo destaque que estas informações servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica referente à execução de determinado projeto ou atividade (RM 4,73), servindo de subsídio para a tomada de decisão dos gestores (RM 4,70).

A assertiva que expressa a concordância quanto à utilidade do sistema para avaliação do desempenho da gestão pública (RM 4,50), ratifica o entendimento dado por Slomski (2010) que a partir da evidenciação de medidas de desempenho a contabilidade assume seu papel de fonte de informações para avaliação de políticas e atos da gestão pública.

4.3 Área de Custos da Administração Pública

Da mesma forma como ocorre em outras áreas de qualquer entidade, uma área de custos bem preparada também enseja a necessidade de um volume mínimo de recursos físicos para seu funcionamento. Os dados apresentados na Tabela 2 tratam dessas questões.

Tabela 2: Estrutura Física da Área de Custos na Administração Pública.

Descrição	1	2	3	4	5	Total	RM
O setor contábil é responsável por manter o sistema de custos atualizado.	8	10	2	8	2	30	2,53
O sucesso do sistema depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.	1			5	24	30	4,70
A contabilidade conta com espaço e instalações adequadas.	11	3	1	14	1	30	2,70
Há recursos de informática para implantação do sistema de custos.	9	10	1	9	1	30	2,43
A adaptação da estrutura requer um período de longo prazo.	1	1		11	17	30	4,40
						RM GERAL	3,35

Sobre as características da estrutura física da área de custos na administração pública, de forma geral houve maior proximidade com indecisão ou mesmo indiferença por parte dos respondentes quanto à concordância das afirmativas apresentadas (RM 3,35). Algumas questões com RM abaixo ensejam maior atenção quanto à estrutura da área de custos.

Quanto à assertiva sobre as necessidades para funcionamento adequado do sistema, o RM 4,70 evidencia concordância quase total quanto à dependência de pessoal preparado. Isso corrobora Martins (2010), o qual destaca que para haver bom desempenho de um sistema de custos é preciso esforço e capacidade do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.

Os respondentes concordam que o processo de adaptação da estrutura para a implantação de um sistema de custos requer um período de longo prazo para sua consolidação (RM 4,40). Conforme Maher (2001), por ser de longo prazo, este processo necessita de adaptação, organização, treinamentos e testes, bases para a diminuição da resistência cultural.

A assertiva de menor discordância (RM 2,43) refere-se à disponibilidade de recursos de informática suficientes para suprir a implantação do sistema de custos desejado. Este fato vem caracterizar a necessidade de investimentos e melhorias em *softwares* e *hardwares* que suportem adequadamente as necessidades de um sistema de custos nessas Entidades.

Os demais resultados, não menos importantes nesta análise, apresentaram níveis de discordância quanto às responsabilidades de manutenção e atualização do sistema de custos serem unicamente do setor contábil (RM 2,53). Além disso, os profissionais demonstraram estar inteirados de que a implantação do sistema é um processo de longo prazo e revelaram a necessidade de melhorias nas instalações físicas dos setores (RM 2,70).

4.4 Mudanças Conceituais da Gestão Pública

Como já destacado neste estudo, a gestão pública tem passado por importantes mudanças sobre o seu objetivo, abrangência e métodos. Os dados apresentados na Tabela 3 evidenciam o conhecimento e/ou concordância que os responsáveis pela área de custos da gestão pública têm sobre esses aspectos. Análise das características relacionadas às mudanças conceituais sobre a gestão pública revelou nível elevado de concordância (RM 4,40).

Tabela 3: Características das Mudanças Conceituais sobre a Gestão Pública.

Descrição	1	2	3	4	5	Total	RM
NPM são práticas gerenciais que modificarão a gestão pública.			4	18	8	30	4,13
A gestão pública ainda é voltada para o cumprimento do que foi orçado.		2		15	13	30	4,30
O novo plano de contas aponta semelhanças entre área pública e a privada.		3		12	15	30	4,30
A eficiência está diretamente ligada aos recursos consumidos e controlados.			1	10	19	30	4,60
A eficácia está relacionada ao atingimento dos objetivos e das metas.				10	20	30	4,67
						RM GERAL	4,40

A questão referente às técnicas denominadas *New Public Management* foi a que apresentou menor grau de concordância, (RM 4,13), apesar de também elevada. Isso pode ser atribuído ao fato de a contabilidade pública ainda estar muito ligada ao cumprimento do seu orçamento e pouco concentrada em preceitos gerenciais. Dias *et al.* (2009) reforçam que esse processo de reforma e padronização buscará, ao longo do tempo, mudar a concepção de ênfase na responsabilidade de processo formal para responsabilidade em termos de resultados.

Dentre o total de respostas sobre a assertiva referente à eficácia estar relacionada ao atingimento dos objetivos e metas fixadas nos planos de trabalhos, há concordância quase total (RM 4,67). Esse ranking médio expressa que os respondentes, no geral, concordam que é preciso, além de planejar, cumprir com o que foi estabelecido. Outra assertiva relacionada, com RM 4,30 revela que os respondentes concordam que atualmente a gestão pública ainda é voltada para o cumprimento unicamente do que foi estabelecido no seu orçamento anual. Isso se deve ao fato de haver uma cultura orçamentária dentro da administração pública, a qual está limitada pela determinação da receita e, a partir daí, fixar as despesas globais.

É possível perceber que cada vez mais se utiliza de preceitos de eficiência dentro da gestão pública. Essa concordância (RM 4,60) relaciona o uso de recursos públicos com os serviços gerados. Para Slomski (2009) a eficiência da coisa pública se relaciona à obtenção do melhor resultado possível com o mínimo de insumos possíveis para essa produção.

4.5 O Profissional da Contabilidade Pública

Apesar de toda utilidade dos recursos materiais de um sistema, há reconhecimento de que essa estrutura atinge todo seu potencial quando operacionalizado por profissionais preparados para tal função. Os da Tabela 4 permitem analisar a visão desses aspectos pelos atuais ocupantes da contabilidade dos municípios pesquisados.

Tabela 4: Características dos Profissionais do Setor de Contabilidade.

Descrição	1	2	3	4	5	Total	RM
É importante que todos tenham curso superior e registro no CRC.	1	1	2	14	12	30	4,17
Todos concordam que o novo sistema de custos é necessário.		1	1	7	21	30	4,60
É preciso preparação de todos para essa implantação.					30	30	5,00
Necessita-se que todos tenham habilidades com sistemas informatizados.			1	4	25	30	4,80
O Prefeito fornece condições de treinamentos para os servidores.	4	5	5	14	2	30	3,17
Todos conhecem as principais mudanças provocadas pelo novo sistema.				5	25	30	4,83
Contabilidade de Custos e Resoluções do CFC são de pleno conhecimento.	4	4	1	17	4	30	3,43
						RM GERAL	4,29

Os respondentes, ao serem questionados sobre algumas características importantes a respeito da função contábil no âmbito público, de maneira geral, apresentaram concordância satisfatória às assertivas propostas ao tema (RM 4,29). Isso corrobora as afirmativas de Lima e Castro (2011), que destacaram a importância da preparação do contador para fornecer dados confiáveis e fidedignos, tanto aos gestores quanto aos órgãos fiscalizadores da gestão pública.

Machado (2002) ressalta que é obrigação do contador público fazer com que as informações geradas sob sua responsabilidade e divulgadas pela gestão pública sejam entendidas e compreendidas pela população. Dessa maneira, é importante que haja profissionais com esse perfil, aptos e legalmente autorizados a exercer este cargo dentro do setor. Conforme dados da Tabela 4, há concordância dos respondentes (RM 4,17), retratando a importância que os servidores do departamento tenham curso superior e registro no CRC.

Outra significativa concordância (RM 4,60) comprova a precisão dos respondentes quanto à necessidade de um novo sistema de custos no setor público, refletindo que o sistema atual não atende as necessidades de uma eficaz gestão pública. A esse respeito, Reis, Ribeiro e Slomski (2005), argumentam que mesmo não dedicada à geração de resultado como lucro de acionistas, há sim a necessidade de se apurar o desempenho econômico, financeiro e patrimonial da entidade pública. Trata-se da sustentabilidade da gestão pública.

Atualmente, não só no setor de contabilidade de organizações públicas, mas em qualquer tipo de atividade, depara-se com a necessidade de que os servidores tenham amplas habilidades para trabalhar com sistemas informatizados. Conforme aponta o RM de 4,80, há consciência quase que total deste fato, e que a implantação do sistema de custos requer esse conhecimento. Evidencia-se, pelo RM 4,83, que os respondentes concordaram com a afirmativa proposta e se mostraram entusiasmados com as principais mudanças que o sistema de custos provocará quando for aplicado na administração dos entes públicos.

Apesar de estarem inteirados sobre as modificações que acompanham a implantação de um sistema de custos na administração pública, os respondentes, dado o RM de 3,43, sinalizam que não há amplo conhecimento quanto às técnicas de custos e as Resoluções do CFC que abordam a proposta do sistema de custos.

A assertiva que mais se destacou, com RM de 5,00 na escala de Likert, refere-se à concordância quanto à participação dos membros da administração pública se preparem para tal adequação, o que inclui gestores, diretores, chefes de departamentos e os demais servidores que direta ou indiretamente contribuem para o funcionamento e uso do sistema.

Nota-se que a necessidade de preparação é unânime entre os respondentes, porém, quando questionados se o prefeito, juntamente com os demais gestores estão dando condições para que o pessoal da contabilidade se prepare para este sistema, o ranking médio cai para 3,17. Tal indicação desfavorável torna-se mais relevante quando é sabido que a participação, comprometimento e apoio dos principais executivos públicos, principalmente dos prefeitos, é pré-requisito para que o sistema seja implantado de forma adequada. Os efeitos desfavoráveis desta falta de apoio também são tratados no estudo de Martins (2010), para o qual o apoio e incentivo da diretoria são fundamentais para o sucesso de qualquer sistema de custos.

4.6 Análise Consolidada dos Dados

Após análise individual de cada grupo de assertivas, concentrada em temas específicos, apresenta-se nessa parte do estudo uma análise consolidada dos dados. O objetivo é facilitar uma visão global a respeito da pesquisa. Em sendo assim, apresenta-se na sequência a Tabela 5, na qual consta a composição do RM geral de cada tema pesquisado, acompanhada de uma análise global dos resultados da pesquisa.

Tabela 5: Composição do RM Geral e por Assertiva.

Descrição	1	2	3	4	5	Total	RM
Características do sistema público de custos.	16	13	21	100	180	330	4,26
Estrutura física da área de custos na Administração Pública.	30	24	4	47	45	150	3,35
Características das mudanças conceituais sobre a Gestão Pública.		5	5	65	75	150	4,40
Características dos profissionais do setor de contabilidade.	9	11	10	61	119	210	4,29
						RM GERAL	4,07

De acordo com os dados da Tabela 5, o RM geral de 4,26 destaca a concordância dos entrevistados com relação à necessidade e benefícios da implantação do sistema público de custos. Isso é muito positivo, sinalizando a aceitação de mudanças com o novo sistema.

O baixo RM geral 3,35 indica que a estrutura física da área de custos nas prefeituras ainda requer melhorias. Entende-se que quanto menor a concordância maior a necessidade de recursos que preparem a estrutura para o novo sistema de custos. Isso implica, na ótica dos respondentes, maior envolvimento dos principais gestores da alta direção municipal.

De modo geral, houve concordância referente às assertivas focadas nas mudanças conceituais sobre a gestão pública, apresentando RM geral de 4,40 e evidenciando que há envolvimento e dedicação dos profissionais ao estudo dos aspectos conceituais que circulam o tema. Quanto às características dos profissionais da contabilidade, pode-se assumir que houve concordância satisfatória ao tema das afirmativas propostas, conforme RM geral de 4,29.

Finalmente, através dos dados da Tabela 5, apurou-se um Ranking Médio Global de 4,07, uma significativa concordância dos respondentes às assertivas propostas. Apesar desse favorável RM global, é necessário observar as deficiências especificamente apontadas.

5 CONCLUSÃO

A contabilidade pública tem passado por períodos de mudanças conceituais e de posicionamento. A mudança mais marcante ocorre com o intuito não de apenas administrar o patrimônio público, mas também de ser uma ferramenta de trabalho do gestor, fornecendo informações para cada vez mais qualificar as tomadas de decisões perante a sociedade. Esta pesquisa identifica fatos que estão ocorrendo no ambiente público e expõe as características mais relevantes para a adoção de sistemas de custos, em especial nas prefeituras.

Com o propósito de mapear o estágio de conhecimento e preparação dos municípios gaúchos com população superior a 50.000 habitantes para a implantação de sistemas de custos, o trabalho revela que no geral essas prefeituras não estão ainda adequadas para adotar o sistema a partir de 2013. Além disso, na ótica dos respondentes, os gestores municipais estão agindo com certa indiferença quanto às prioridades dedicadas a essa exigência legal.

Também foi possível concluir que, em média, os respondentes demonstraram uma intuição positiva quanto à importância e necessidade da gestão de custos na administração pública, com base nos princípios da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na decorrência da aplicação dos recursos públicos.

Na ótica dos respondentes, há deficiências tanto físicas como humanas para a implantação de um efetivo sistema de custos. A pesquisa constatou a necessidade de investimentos em softwares e hardwares, sistemas específico de custos, e maior formação do pessoal técnico em contabilidade. Também cabe destacar que os respondentes, apesar de concordarem com a utilidade do sistema de custos, entendem que os gestores, futuros usuários, não estão ainda preparados para lidar com as informações que ele pode oferecer.

Em resumo, pode-se concluir que apesar dos vários aspectos favoráveis destacados pelos respondentes há ainda um longo percurso a ser cumprido para cumprir o reduzido prazo disponível para implantação do sistema de custos estabelecidos nas normas da STN e CFC,

Mesmo com todo o conhecimento adquirido na presente pesquisa, e devido ao foco na solução do problema apresentado, não houve maneiras de se ampliar o campo de atuação da

pesquisa sob pena de se desviar do seu propósito central. A principal recomendação de novos estudos centra-se em ampliar a amostra para uma pesquisa nacional, inclusive da adoção de questões que tratem das principais dificuldades de implantação do novo sistema de custos.

REFERÊNCIAS

ABREU, Daniel Q.; SILVA, Janaína J. M. C. A gestão pública sustentável do ambiente e a perícia ambiental. Disponível em: <http://www.gespublica.gov.br>. Acesso em: 10 Jul. 2011.

ALONSO, Marcos. Custos nos serviços públicos. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37-54, Jan-Mar 1999.

ALVES FILHO, E. M.; MARTINEZ, A. L. Gestão de custos no setor governamental: experiência numa secretaria municipal de educação. ABCustos, v. 5, n. 3, p. 60-80, 2010.

ANDRADE, N. A. Contabilidade pública na gestão municipal. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BORBA, Erika L.; TORRES, Kelly A.; MARTINS, Pablo L. A importância e a delimitação das competências legislativas municipais. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGeT, 6, 2009. Anais... Rio de Janeiro: AEDB, 2009 – CD-ROM.

BRASIL, Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 jun. 2011.

BRASIL, Lei nº 4.320/1964. Estatui normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 13 jun. 2011.

BRASIL. Lei nº 10.180/2001, de 06/02/2001. Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e orçamento federal. Brasília, 2001.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 17/12/1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília: 1976.

BRASIL. DL 200/1967, de 25/02/1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967.

BRESSER-PEREIRA, Luis C. Reforma do Estado para a cidadania. Brasília: ENAP, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T SP 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 24 jun. 2011.

CONTROLADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO - CAGE. Manual do gestor público: um guia de orientação ao gestor público. Porto Alegre: Cia. Rio-Grandense, 2009.

CREPALDI, Silvio A. Curso básico de contabilidade de custos. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: IX CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE DA USP, 2009. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2009 – CD-ROM.

DIAS, H. L.; GONDRIGE, Enalto O.; CLEMENTE, A.; ESPEJO, M. M. S. B.; VOESE, S. B. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. Revista del Instituto Internacional de Costos, n. 5, p. 373-399, jul-dez 2009.

- FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios. Os municípios e a lei de responsabilidade fiscal. Porto Alegre: CRCRS, 2001.
- GIACOMONI, James. Orçamento público. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- GIL, Antônio C. Metodologia e técnicas de pesquisa social. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KOHAMA, Hélio. Contabilidade pública: teoria e prática. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- LEAL, José Paulo. Custo na administração pública e inclusão social. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 9, 2003. Anais... Gramado, CRCRS, 2003 - CD-ROM.
- LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves. Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios (SIAFI e SIAFEM). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Tese (Doutorado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - FEA/USP. São Paulo: 2002.
- MAHER, Michael. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MAUSS, Cezar V.; SOUZA, Marcos A. Gestão de custos aplicada ao setor público. São Paulo: Atlas, 2008.
- NASCIMENTO, Maria. Sistema de custos do superior tribunal de justiça. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis). Centro Universitário do Distrito Federal – UniDF, Brasília, 2008.
- OLIVEIRA, Luciel H. Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert. Notas de aula. Metodologia científica e técnicas de pesquisa em administração. Mestrado em Administração e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha, MG, 2005.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração financeira pública. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- REIS, Luciano Gomes; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custos. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005. Anais... 28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da teoria da gestão econômica. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 132, p. 57-71, Nov/dez, 2001.
- ROESCH, Sylvia M. A. Projetos de estágio e de pesquisa em administração. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SANTOS, Alba Conceição Márquez. A administração pública gerencial. 2003. Disponível em: <http://www.seplag.rs.gov.br>. Acesso em: 25 jun. 2011.
- SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. RAP, v. 43, n. 2, p. 347-369, mar/abr 2009.
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN. Portaria 406/2011, de 20/06/2011. Aprova a 4ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>. Acesso em: 13 set. 2011.
- SILVA, Edna Lucia; MENEZES, Estera Muszkat. Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação. 2. Ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SILVA, Lino Martins. Problemas para o desenho e implantação de um sistema de custos na administração Pública: o método Activity Based Costing (ABC). In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 10, 2007. Anais... Lyon: IIC, 2007. – CD-ROM.

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

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2004 – CD-ROM.