

Área: Contabilidade e Finanças | **Tema:** Contabilidade Governamental e Terceiro Setor

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: INVESTIGAÇÃO NAS
PREFEITURAS DA REGIÃO CENTRAL DO RS**

**COST ACCOUNTING IN PUBLIC ADMINISTRATION: RESEARCH IN CITY HALLS IN THE
CENTRAL REGION OF RS**

Fernanda Medeiros Righi, Liziane Alves De Oliveira e Daniele Dias De Oliveira Bertagnolli

RESUMO

A contabilidade é um tema importante a ser discutido por toda e qualquer organização, e na administração pública não é diferente. Deste modo, Ribeiro (2017) destaca que o objetivo está centrado em estudar o patrimônio, acompanhando, avaliando e controlando suas alterações, sempre buscando informações relevantes que auxiliem na tomada de decisão visando sempre o aperfeiçoamento da entidade. Dentre as áreas importantes da contabilidade, encontra-se a contabilidade pública, como sendo um ramo da Ciência Contábil que executa suas técnicas na administração pública para auxiliar no registro de seus

Palavras-Chave: Custos. Gestão. Prefeituras. Públicas

ABSTRACT

Visto os diversos benefícios que a contabilidade de custos pode trazer para a organização, a sua aplicabilidade à gestão pública é inegável devido aos retornos no que diz respeito ao auxílio ao suporte de decisão e mensuração do desempenho da alocação dos recursos públicos, uma vez que, os recursos públicos são finitos e por vezes insuficientes. Neste sentido, a presente pesquisa tem por objetivo analisar de que forma as prefeituras da região central do estado do Rio Grande do Sul estão adequadas às normas e legislações pertinentes a contabilidade de custos, e a sua divulgação aos cidadãos.

Keywords: Costs. Management. City halls. Public

A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: INVESTIGAÇÃO NAS PREFEITURAS DA REGIÃO CENTRAL DO RS

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é um tema importante a ser discutido por toda e qualquer organização, e na administração pública não é diferente. Deste modo, Ribeiro (2017) destaca que o objetivo está centrado em estudar o patrimônio, acompanhando, avaliando e controlando suas alterações, sempre buscando informações relevantes que auxiliem na tomada de decisão visando sempre o aperfeiçoamento da entidade.

Dentre as áreas importantes da contabilidade, encontra-se a contabilidade pública, como sendo um ramo da Ciência Contábil que executa suas técnicas na administração pública para auxiliar no registro de seus fatos administrativos, sempre obedecendo à legislação vigente, assim como, os princípios da contabilidade e das finanças públicas, e buscando aprimorar suas informações (MOTA, 2010). Contudo, há muitos anos a contabilidade pública já existe, porém, a administração pública ainda não previa um controle dos custos públicos. Com a publicação da Lei nº 4.320 de 1964, a contabilidade pública passou a ser padronizada por meio de normas gerais referentes ao direito público. Este dispositivo legal também normatizou a elaboração, apresentação e controle dos balanços e orçamentos públicos em todos os níveis de organização: municípios, estados, Distrito Federal e união (SLOMSKI et al., 2007).

Para Martins (2003), a contabilidade de custos possui duas significantes funções: o auxílio no controle, pela obtenção de dados para planejamento de orçamentos, estabelecimento de padrões e uma posterior comparação entre os dados esperados e os resultados alcançados; e auxílio à tomada de decisão pelo provimento de informações sobre valores de curto e longo prazo que tornam-se necessários para a análise de um possível corte de gasto.

Neste sentido, Schneider e Gosmann (2017) afirmam que a contabilidade de custos, é importante para que a administração pública venha a elaborar parâmetros que possam auxiliar na formulação do seu planejamento e posterior mensuração do resultado de suas atividades, o que traz amparo à tomada de decisão e ao controle gerencial, e ainda uma consequente e necessária transparência pública. Enfatizando a geração das informações sobre custos pela contabilidade, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.11 aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366/11, deixam evidentes que os sistemas de informação de custos do setor público, tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços, os quais são produzidos e disponibilizados à sociedade (CFC, 2021).

Assim, foi neste período que se inseriu a obrigatoriedade por parte dos órgãos públicos em mensurar e evidenciar o controle de custos públicos com a chegada da NBC T 16.11 em 2011, pois percebeu-se que a necessidade de pesquisar sobre o tema de custos na área pública surgiu em vista de que órgãos públicos municipais não possuem um controle específico sobre seus custos gerando incertezas quando se faz necessário tomar decisões sobre seus respectivos cortes (PARCIANELO; GOLÇALVES; SOARES, 2015).

Visto os diversos benefícios que a contabilidade de custos pode trazer para a organização, a sua aplicabilidade à gestão pública é inegável devido aos retornos no que diz respeito ao auxílio ao suporte de decisão e mensuração do desempenho da alocação dos recursos públicos, uma vez que, os recursos públicos são finitos e por vezes insuficientes. Neste sentido, a presente pesquisa tem por objetivo analisar de que forma as prefeituras da região central do estado do Rio Grande do Sul estão adequadas às normas e legislações pertinentes a contabilidade de custos, e a sua divulgação aos cidadãos.

2 GESTÃO PÚBLICA

Na concepção de Santos (2014), gestão pública é o conjunto de planejamento, organização, direção e controle, tanto dos bens quanto dos interesses públicos no qual o gestor conduz de acordo com os princípios administrativos buscando sempre atender o bem comum. Corroborando com o pensamento, Lourenço (2016, p. 98) afirma que este termo pode ser entendido como “a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a execução dos interesses coletivos”. Da mesma forma Teixeira e Santana (2017), dizem que, administração pública tem como característica principal a relação de responsabilidade com o processo de desenvolvimento da sociedade. Ambos os autores relacionam seus pensamentos para a administração pública como um meio de atendimento as necessidades da população por meio das suas ações.

Ainda, para Teixeira e Santana (2017), a gestão pública tem como tarefa manter sua própria sinergia, ou seja, a capacidade de realizar uma função ou ação, de forma estratégica, ou seja, a gestão pública passa a ser então, um conjunto de decisões tomadas pelos gestores em razão do bem dos cidadãos que vêm a ser os usuários da administração pública, já que esta compartilha necessidades semelhantes com o setor privado.

Desse modo, para que a gestão seja em uma entidade privada ou em uma entidade pública, tenha eficácia e eficiência quanto ao seu papel deve possuir um sistema pelo qual possa ter acesso às informações necessárias para a tomada de decisão (CHIAVENATO, 2003). Segundo Riccio (2009), a ideia central de um sistema integrado de gestão é controlar diferentes áreas de uma organização utilizando módulos distintos como folha de pagamento e finanças.

Reis et al. (2016) cita algumas vantagens da implementação de um sistema integrado de gestão, tal como, a economicidade de recursos na questão financeira, operacional e física; eficiência e aceleração dos processos no interior da entidade; e maior transparência das informações para a sociedade além de um acesso mais fácil, visto que devem estar alocados em todos os setores da administração pública desde o almoxarifado, apuração dos custos até alcançar a gestão onde será feita a análise e processo decisório sobre como proceder com a entidade, de forma a utilizar-se de várias ferramentas para sua melhor eficiência e eficácia.

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

Haddad e Mota (2010, p. 63) elucidam que a contabilidade pública, “é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos”. Ou seja, a contabilidade pública leva em consideração as normas de direito financeiro estipuladas pela Lei nº 4.320/64, os princípios da administração pública e os princípios da contabilidade (BRASIL, 1964), seguido da Constituição Federal de 1988, que estipula como princípios básicos da administração pública a legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988).

Segundo Lima (2018), a contabilidade pública é o ramo da contabilidade que aplica no processo gerador de informações as normas referentes a apuração e controle patrimonial de organizações públicas. Tendo como objeto o patrimônio e como objetivos, o fornecimento de informações sobre os resultados alcançados; contribuição tempestiva para o processo decisório; e promoção da adequada prestação de contas como suporte para o controle social pelos cidadãos (LIMA, 2018). Pode-se elencar como outro objeto da contabilidade pública os atos administrativos que podem vir a representar os bens, direitos e obrigações da administração pública. Alguns exemplos de atos administrativos podem ser citados como: contratos, avais, fianças e convênios, todos esses dispositivos devem passar pela contabilidade para que esta faça o devido controle (HADDAD; MOTA, 2010). Deste modo, a contabilidade como ferramenta

para auxílio na administração pública tem as funções de estudar, registrar, controlar e demonstrar o orçamento público o qual foi aprovado, bem como suas possíveis variações (HADDAD; MOTA, 2010).

A respeito da história da contabilidade pública no Brasil, foi apenas em 1964 que a contabilidade pública passou a ter uma legislação estruturada, e após em 2000 foi publicada a Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a qual estabeleceu normas sobre a responsabilidade fiscal das entidades públicas em todos os níveis de governo seja Municipal, Estadual, Distrito Federal ou Federal (LIMA, 2018). Devido à importância de a contabilidade pública brasileira, estar de acordo com a contabilidade internacional o Conselho Federal de Contabilidade lançou normas técnicas, onde dispõe de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) (CFC, 2021).

Nota-se a preocupação em normatizar e parametrizar a contabilidade pública com as normas internacionais, com isso, as áreas específicas da contabilidade como a área de custos ganham cada vez mais espaço na contabilidade pública. Percebe-se a necessidade de compreender a contabilidade de custos para melhor atuação e planejamento na organização.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Observando o passado, a partir da Revolução Industrial no século XVIII, a contabilidade de custos vem criando seu espaço, uma vez que, a apuração dos estoques ficou mais complexa não bastava apenas mensurar o estoque através da divisão do valor pago entre os itens estocados, pois os valores dos fatores de produção deveriam ser considerados (MARTINS, 2003). Por sua vez Martins (2003, p. 17) afirma que, custo representa o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, ainda assim ocorre receio de trabalhar nesta área devido sua complexidade na mensuração dos custos.

Uma classificação possível e importante para os custos é a divisão entre custos fixos e variáveis. Para Martins (2003), custos fixos são aqueles que ocorrem repetidamente e independem do volume de produção, ainda que possam variar de período para período, um exemplo é o aluguel mesmo aumentando seu valor em determinado mês não deixa de ser um custo fixo para a empresa; e os custos variáveis, por sua vez, são entendidos como os custos ligados diretamente a produção, custos diretos, pois dependem do volume de material, mão de obra, e demais custos a serem utilizados no processo para sua mensuração.

Deste modo, Ribeiro (2016) também utiliza a segregação dos custos em diretos e indiretos, como custos diretos são aqueles que podem ser alocados diretamente ao produto, ou serviço em questão, são de fácil identificação; e os custos indiretos os quais não possuem fácil identificação e não podem ser alocados diretamente aos produtos ou serviços, necessitam de um critério de rateio.

Ferreira (2007), afirma que a contabilidade de custos por sua vez, pode ser entendida como uma área pertencente à Ciência Contábil que tem por característica estudar os custos, sejam eles na produção de bens ou prestação de serviços, objetivando aprimorar os controles da empresa. Na concepção de Martins (2008), o objetivo da contabilidade de custos é a organização, pois trabalha com produtos, serviços, parte administrativa e operacional, ou seja, toda a estrutura da empresa. Em princípio a contabilidade de custos era utilizada apenas para controle e mensuração dos custos, após deu-se a importância para seu valor como geradora de informações capaz de auxiliar a gestão da organização (RIBEIRO, 2016).

Deste modo, todas as entidades precisam entender seu funcionamento para entender seus custos, para que posteriormente possam mensurar e alocar estes corretamente a seus produtos ou serviços. Na contabilidade de órgãos públicos também há essa necessidade da aplicabilidade da contabilidade de custos, uma vez que, é importante para a mensuração do

gasto despendido pela organização para produção de um bem ou serviço e deve haver a divulgação da informações aos cidadãos.

2.2.1 Contabilidade de custos aplicada ao setor público

Com a chegada da Lei nº 4.320/64, a contabilidade de custos passou a ser inserida pouco a pouco no cotidiano da administração pública, em seu art. 85 a legislação em questão, impõe que a contabilidade seja organizada de maneira a permitir a determinação dos custos industriais (BRASIL, 1964). Conforme citado no art. 99 os serviços públicos industriais, mesmo aqueles não organizados como empresa pública ou autárquica deverão realizar contabilidade de maneira especial, a fim de determinar os custos, ingressos e resultados, sem prejudicar a escrituração financeira e patrimonial, visando à análise e interpretação dos resultados econômicos da entidade (BRASIL, 1964).

Além disso, a contabilidade de custos passou a ser obrigatória através da Lei nº 101/2000 que em seu art. 50 §3º determina que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”, tornando indispensável a sua mensuração (BRASIL, 2000).

Visto isso, o CFC notou a importância de impor normas para regulamentar a contabilidade pública no que tange a contabilidade de custos. Com este pensamento, foram elaboradas a partir de 2016 as NBC TSP, normas brasileiras de contabilidade que estão em convergência com as normas internacionais relacionadas a contabilidade aplicada ao setor público (CFC, 2021). A NBC T 16.11 trata sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público sendo aplicada a partir de 1º de janeiro de 2012, a norma em questão traz o conceito de Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) o qual pode ser entendido como o sistema no qual os custos de bens e serviços públicos serão registrados, processados e evidenciados (CFC, 2011).

Segundo a Resolução nº 1.366/2011 que regulamenta a NBC T 16.11, a apuração dos custos e implementação do SICSP é obrigatória em todas as entidades do setor público e ainda determina como requisito básico para a transparência e prestação de contas, a apuração dos custos públicos. A importância da informação de custos para o interesse público é verificada pelo impacto que esta exerce na gestão pública seja do ponto de vista legal ou utilitário, uma vez que com estas informações a gestão pública é capaz de decidir com exatidão suas próximas estratégias (CFC, 2011). Neste aspecto, a contabilidade de custos demonstra sua importância no que tange aos cortes de gastos, investimentos, realocação de recursos públicos, iniciação de uma obra de infraestrutura ou até mesmo a opção entre aquisição de um equipamento ou a contratação de um serviço para fornecer a atividade necessária pelo órgão (SCHNEIDER; GOSMANN, 2017). A contabilidade então, fornece relatórios para à tomada de decisão tendo como objetivo o melhoramento na arrecadação de receitas, assim como a melhora nos mecanismos de despesas e um controle mais eficiente sobre a composição tanto qualitativa como quantitativa do patrimônio do ente público (ARAÚJO, 2011).

Porém, para que ocorra um processo decisório satisfatório para a entidade, é relevante que esta possua um sistema de informação, pois é a partir de um sistema de informação que o gestor irá obter dados para a tomada decisão (LIMA, 2003). Portanto, um sistema de informação torna-se indispensável na esfera pública trazendo apenas benefícios para a administração pública auxiliando a gestão no processo decisório o qual compreende uma série de etapas para que enfim uma decisão possa ser tomada em prol da sociedade, buscando esta ser a mais assertiva e qualificada para a demanda em questão.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, abordou-se as técnicas e métodos utilizados para realização da pesquisa. Desta forma, a pesquisa apresentou-se como survey, visto que a pesquisa em questão analisou uma amostra de prefeituras da região central do estado do Rio Grande do Sul, buscando entender o comportamento e padrões a serem seguidos por uma comunidade. Para Figueiredo (2004, p. 114), survey é definido como “obtenção de informações quanto à prevalência, distribuição e inter-relação de variáveis no âmbito de uma população”, ou seja, após a obtenção dos dados o survey possibilita o cruzamento dos dados observando quais variáveis são predominantes em um determinado ambiente.

Em relação à forma de abordagem do problema, a pesquisa em questão classificou-se como qualitativa, uma vez que, se aprofundou em determinados temas buscando coletar informações procurando descrevê-las não de maneira numérica, mas sim entendendo o funcionamento e organização das prefeituras quanto aos sistemas, utilizações e constante adequação com as legislações pertinentes. E, quanto aos objetivos, a pesquisa classificou-se como descritiva, pois primeiramente teve o propósito de realizar a descrição da análise das informações fornecidas pelas prefeituras quanto à apuração dos custos e sua posterior divulgação aos interessados e cidadãos. Após a análise foi realizada a constatação se os conceitos expostos pelos autores e firmados pela legislação são postos em prática pela administração pública. Conforme Gil (2008, p. 28) afirma, a pesquisa descritiva tem por objetivo a “descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Este estudo também se classificou como uma pesquisa bibliográfica, pois as informações foram coletadas a partir de artigos científicos, documentos, livros, além das legislações e normas pertinentes. Tomando sempre o cuidado para retirar informações de fontes seguras. Gil (2008), define pesquisa bibliográfica como a pesquisa desenvolvida a partir do estudo de livros e artigos científicos principalmente. E ainda elenca como vantagem desta modalidade a permissão dada ao pesquisador de cobrir uma gama de fenômenos muito maior do que se pesquisasse diretamente (GIL, 2008).

O instrumento adotado para a coleta dos dados foi o questionário com questões abertas e fechadas para uma melhor visualização do entendimento e opinião dos servidores a respeito do tema custos aplicado ao setor público, segundo o Sistema de Informações Territoriais, portal disponibilizado pelo governo do estado, a amostra da população referenciada nesta pesquisa tornaram-se então os 34 municípios pertencentes à região central do estado do RS, as quais são: Agudo, Cacequi, Cachoeira do Sul, Capão do Cipó, Dilermando de Aguiar, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro, Itaara, Ivorá, Jaguarí, Jari, Júlio de Castilhos, Mata, Nova Esperança do Sul, Nova Palma, Novo Cabrais, Paraíso do Sul, Pinhal Grande, Quevedos, Restinga Seca, Santa Maria, Santiago, São Francisco de Assis, São João do Polêsine, São Martinho da Serra, São Pedro do Sul, São Sepé, São Vicente do Sul, Silveira Martins, Toropi, Tupanciretã, Unistalda e Vila Nova do Sul.

O envio do questionário para os municípios, deu-se por meio dos Sistema de Informação ao Cidadão (e-SIC) das prefeituras disponibilizados nos sites destas, e foi respondido pela ferramenta online formulário do Google para acompanhamento e coleta das informações. O período para aplicação do questionário deu-se entre maio e junho de 2022. Após o recebimento das respostas do questionário, passou-se para a etapa de tratamento dos dados obtidos, que foi exercida por meio eletrônico utilizando-se de planilhas no programa Microsoft Excel® para que os dados fossem organizados em tabelas possibilitando uma melhor visualização e análise para posterior exposição dos resultados obtidos.

Outro instrumento utilizado para coleta de dados foi a consulta nas legislações e normas pertinentes ao tema da pesquisa. Sendo relevante para o embasamento da pesquisa e tendo como

respaldo legal as diretrizes previstas nos dispositivos para que se possa comparar o que foi realizado e evidenciado pelos órgãos públicos. Ainda sobre a coleta de dados, foi utilizada a plataforma do Portal de Transparência das prefeituras disponibilizada em seus respectivos sites, para obtenção de informações adicionais sobre custos.

Segundo o Governo Federal (BRASIL, 2004), o Portal de Transparência foi desenvolvido em 2004 como uma ferramenta, para permitir o acompanhamento do uso dos recursos públicos pela sociedade e para que esta mantenha participação e controle ativos a respeito das políticas públicas. Neste aspecto, o direito ao acesso as informações a respeito das despesas e receitas públicas é garantido através da Lei nº 12.527 de 2011, chamada Lei de Acesso à Informação, a qual prevê que as informações as quais não estejam disponibilizadas pelo município, devam ser solicitadas para este ente por meio de protocolo em local específico no site deste. Por fim, realizou-se a análise dos dados, onde utilizou-se a análise de conteúdo, que segundo Colauto e Beuren (2012), a análise de conteúdo tem por objetivo principal estudar as comunicações com ênfase maior no conteúdo da mensagem, estando ligada intimamente aos objetivos da pesquisa, por esse motivo o pesquisador precisa ter uma noção consistente sobre o assunto abordado na pesquisa para suportar a análise de conteúdo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção aborda-se os resultados obtidos pela pesquisa, referindo-se as informações a respeito da adequação dos Municípios as legislações e normas pertinentes a Contabilidade de Custos, a divulgação das informações e os Portais de Transparência e a utilização das informações nos processos da gestão. Contudo, foram aplicados 34 questionários e obtiveram-se, apenas 14 respondentes, totalizando um percentual de 41% de municípios das 34 prefeituras que compõem a amostra da pesquisa.

Deste modo, constatou-se que 78,6% dos respondentes ocupam o cargo de Contador, 14,3% o cargo de Secretário da Fazenda e 7,1% ocupa o cargo de auxiliar administrativo. Ainda notou-se que estes profissionais atuam no serviço público entre 11 a 15 anos, representando 28,6% das respostas, seguido de profissionais com mais de 21 anos, representando 21,4% dos respondentes, porém apenas 7,1% possuem conhecimento e capacitação acerca da contabilidade custos, enquanto, 92,9% dos servidores não possuem qualquer capacitação a respeito do tema. Sendo assim, a seguir apresenta-se como ocorre a adequação dos municípios com as legislações e normas.

4.1 Adequação dos Municípios as legislações e normas da Contabilidade de Custos

Em relação a questão de adequação da contabilidade pública municipal com a NBC T 16.11 a qual regulamenta o SICSP, verificou-se que 42,9% dos servidores afirmaram que a contabilidade está pouco adequada, seguido de 35,7% elencando como moderada esta adequação. Ainda há servidores que elencaram como inadequada totalizando, 14,3% das respostas, e apenas 7,1% asseguram que a contabilidade está adequada quanto a norma em questão. Em pesquisa realizada em 2015, indagou-se sobre a adequação com as normas aplicadas ao setor público, obtendo como resultado que apenas 7,69% dos municípios estavam integralmente adequados e 46,15% estavam em grande parte adequados (PARCIANELO; GOLÇALVES; SOARES, 2015). Percebe-se que, embora seja obrigatória e já esteja normatizada pelo CFC, ainda não há a adequação e aplicabilidade da NBC T 16.11 por parte dos municípios. Logo, não ocorre a mensuração e avaliação dos custos, o que prejudica a tomada de decisão e gestão pública.

Partindo destas respostas no que tange aos custos públicos municipais, questionou-se sobre a ocorrência de apuração dos custos, assim como o mapeamento do uso de sistemas de

custos. Relacionado a esta apuração, apenas 7,1% dos respondentes afirmam que este processo é realizado, contra 92,9% dos quais declaram que este processo não é efetuado pelo município. Estes dados apenas comprovam a falta de informações sobre os próprios custos municipais acarretando com que os gestores não consigam tomar decisões de maneira assertiva. Dessa forma, foi questionado acerca da realização de análise e validação dos custos públicos, onde verificou-se que apenas 7,1% dos municípios realizam este processo e 92,9% não efetuam esta análise e validação dos custos. Percebeu-se que estes percentuais são apenas o reflexo da falta de apuração e controle dos custos públicos, não há como ser feita a validação e análise sem dados para a sua realização. Estes dados estão próximos dos evidenciados em pesquisa de 2015, onde 92,31% dos municípios não possuíam sistema de custos e apenas 7,69% representando um município possuía um sistema para apuração dos custos, (PARCIANELO; GOLÇALVES; SOARES, 2015), o que demonstra que a situação de anos anteriores ainda se mantém.

Ainda relacionado aos gastos, questionou-se quais são ou serão considerados como custos após implementação de sistema, as respostas foram variadas não sendo unânime quais gastos são considerados como custos. Como principais gastos citados como custos, destacou-se as despesas fixas, depreciação, energia elétrica, água, almoxarifado, custo por aluno e por paciente, além de bens e serviços gerais. Observou-se que não há um consenso entre os profissionais sobre quais dispêndios serão considerados como custos, o que acaba sendo um empecilho em muitos casos para a implementação de tal controle de custos.

No mesmo contexto, outro questionamento efetuado foi em relação ao método de custeio já utilizado ou o qual melhor se adapta para uma posterior utilização e obteve-se como resposta da maioria dos respondentes, o custeio padrão como mais adequado com 42,9% das respostas, e as demais escolhas ficaram divididas entre método de custeio ABC, absorção e variáveis com 14,3% para cada uma das respostas, e o método de custeio direto com 7,1% das respostas como o mais adequado a ser utilizado. Um respondente representando 7,1% das respostas declarou que a escolha do método de custeio dependerá da área a ser estudada, não podendo ser definida anteriormente a tal planejamento. Percebeu-se, no entanto, que neste aspecto há certo parâmetro na escolha do método de custeio sendo o padrão o escolhido como o mais adequado para que seja realizado este controle dos custos públicos. Entretanto, em pesquisa realizada por Alves e Francez (2011) constatou-se que o método mais adequado para utilização no setor público seria o custeio ABC, uma vez considerada a estrutura organizacional da administração pública, capacitação dos profissionais comprometidos na apuração e mensuração dos custos, plano de contas, além das informações que se deseja obter. Corroborando com esta conclusão, Maria e Oliveira (2015) também elencaram o custeio ABC como mais adequado pela maior confiabilidade e detalhe nas informações, porém verificou-se o despreparo da gestão para sua aplicação.

4.2 Divulgação das informações e o Portal de Transparência

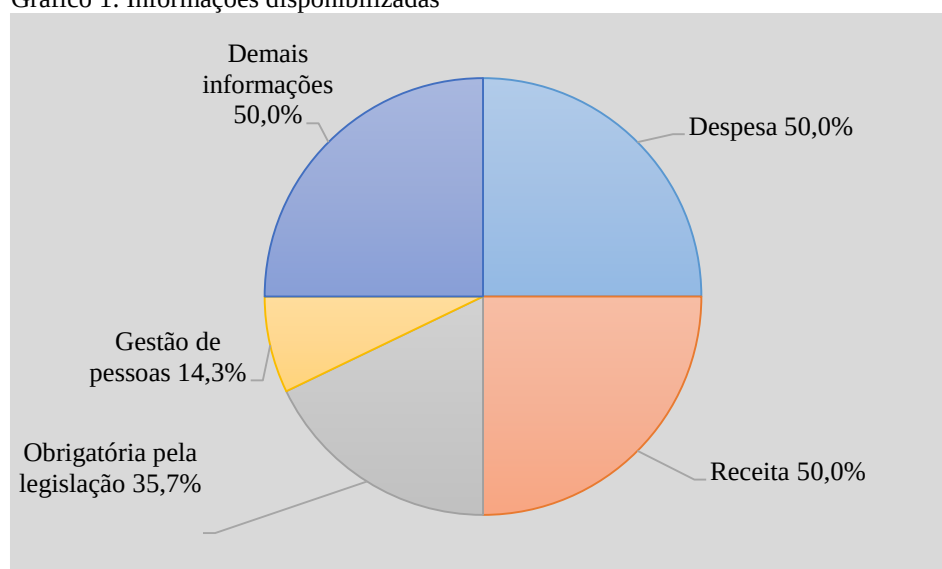
Como já observado que não a aplicabilidade dos sistemas, procurou-se questionar quanto a divulgação das informações sobre custos, como forma de verificar como a informação é divulgada para os cidadãos. Observou-se que a maioria dos respondentes, representando 85,7% não divulgam estas informações em consequência da não apuração destas, 7,1% dos respondentes realizam a divulgação por meio de Portal de Transparência Próprio e 7,1% realizam através do Portal Gov.br, portal este de domínio do Governo Federal. As respostas demonstram que os municípios ainda não realizam a divulgação das informações apuradas referente aos custos, o que vai contra as conclusões encontradas por estudos anteriores, os quais comprovam a necessidade e importância de divulgar as informações relacionadas aos custos (LORENZATO, BEHR, GOULARTE, 2016).

Tratando-se do Portal de Transparência e sua utilização, percebeu-se que a maioria dos municípios 50,0% utilizam muito os portais de transparência o que é um ponto positivo para o acompanhamento e cobrança por parte dos cidadãos. Outros, 35,7% afirmam que utilizam os portais de transparência e apenas 14,3% elencam a sua utilização pelo município como moderada, ou seja, não utilizando de forma tão ampla seus portais. Relacionado a frequência com que os Portais de Transparência são alimentados com informações, notou-se que a maioria dos respondentes, representando 78,6% alimentam seus portais de maneira muito frequente, possivelmente por possuírem os sistemas geradores de informações interligados com o portal, assim, atualizando as informações praticamente em tempo real. Em seguida, elencou-se o percentual de 14,3% alimentando seus portais de maneira frequente provavelmente por haver uma defasagem no tempo de integração das informações no portal. De maneira eventualmente, apenas 7,1% dos respondentes enquadram-se na categoria, demonstrando que não há uma preocupação por parte destes municípios na transparência de informações e prestação de contas para a sociedade.

Corroborando com o questionamento anterior, foi efetuado um questionamento sobre a interligação dos sistemas necessários para geração de informações entre si e com o Portal de Transparência. Percebeu-se de maneira positiva que na maioria dos municípios a interligação dos sistemas concomitantemente com o portal, ocorre de maneira plena representando 64,3% dos respondentes. Em seguida elencaram-se os respondentes os quais afirmam que os sistemas estão interligados representando um percentual de 28,6%, posteriormente elenca-se 7,1% dos respondentes elencando que há uma interligação de maneira intermediária. Pode-se entender estes dados como a aplicabilidade de imposições legais como a Lei de Responsabilidade Fiscal visto que, é determinado pela legislação a evidenciação e transparência dos atos praticados pelo município (BRASIL, 2000).

Pertinente a quais informações são disponibilizadas nos portais, o Gráfico 1 ilustra as principais respostas obtidas.

Gráfico 1: Informações disponibilizadas



Fonte: Elaborado pela autora (2022).

As informações indicadas pela maioria dos respondentes como disponíveis nos portais são referentes a despesas e receitas ambas com percentual de 50,0%, seguidas por demais informações referentes a contratos, licitações, informações contábeis, atos administrativos e transferências financeiras totalizando 50,0% de indicações nas respostas. A seguir, elencaram-se as respostas sobre a divulgação de informações obrigatórias pela legislação, porém, não

foram citadas pelos respondentes quais seriam estas informações ou quais legislações se referiam. Apenas em 14,3% das respostas foram indicadas a divulgação das informações a respeito da gestão de pessoas.

Ainda sobre a divulgação das informações, foi questionado acerca da maneira como os gastos públicos (custos e despesas) são disponibilizados nos Portais de Transparência, constatou-se que a maioria dos respondentes elenca a informações como totalmente disponíveis com 50,0% ou disponíveis com 21,4%, porém, estes percentuais estão considerando apenas as despesas públicas e não os custos públicos, pois como visto anteriormente não há apuração dos custos pela maioria das prefeituras. Alguns servidores classificam as informações como pouco disponíveis representando 14,3%, o que acarreta a dificuldade do controle social por parte dos cidadãos e do Observatório Social como exemplificado anteriormente. É classificada como moderada a disponibilização das informações por 7,1% dos respondentes, mesmo percentual retratado por respondentes que afirmam que as informações não estão disponíveis possivelmente por apenas as informações acerca de despesas estarem disponíveis.

Por outro aspecto, em relação as informações sobre receitas e destinação de recursos públicos os percentuais alteram-se de forma positiva, visto que a maioria dos respondentes classificam as informações como totalmente disponíveis representando 78,6%, sendo seguido por 14,3% dos servidores que as classificam como disponíveis, o que resulta em pontos positivos na questão de transparência pública. Apenas 7,1% dos respondentes elencaram a disponibilização das informações como moderada, demonstrando que os municípios ainda devem melhorar a sua transparência.

Após a verificação de que existe, em níveis diferentes, a transparência pública e que não há unanimidade nas informações disponibilizadas pelos municípios cabe a análise, se estas informações como por exemplo a segregação dos gastos e o controle de custos são úteis e relevantes para a gestão e se são realmente utilizadas pelos demais setores da administração pública.

4.3 Utilidade das informações para a gestão

Por fim, evidenciou-se os resultados a respeito da utilidade das informações de custos para a gestão dos recursos públicos e tomada de decisão. Relacionado ao questionamento efetuado sobre, se a segregação dos valores despendidos pelo município entre custos e despesas auxilia de alguma forma a gestão dos recursos. Nota-se que há prevalência dos respondentes em concordar que há um auxílio para a gestão na segregação dos gastos em custos e despesas, evidenciado por 42,9% dos servidores concordaram totalmente com a afirmativa e 50,0% concordaram. Percebe-se que apenas 7,1% dos servidores são indiferentes a esta segregação, o que destoa da percepção dos demais profissionais.

No que diz respeito a utilidade e relevância das informações geradas pela contabilidade de custos para a gestão, observou-se que 28,6% dos servidores elencam as informações referentes aos custos como muito úteis e relevantes para a gestão pública, e 42,9% acreditam que estas informações são úteis e relevantes, ou seja, apesar do conhecimento destes profissionais acerca das normas e legislações aplicáveis aos custos públicos em sua maioria ser moderado, ainda há a preocupação e reconhecimento da necessidade e utilidade da informação de custos para a gestão. Ainda assim, 21,4% dos servidores alegam ser indiferente a utilidade e relevância das referidas informações, e apenas 7,1% dos respondentes afirmam que as informações são inúteis e irrelevantes destoando assim, do entendimento da grande parte dos respondentes.

Associado a este questionamento, foi efetuado a indagação a respeito da utilização dos dados gerados a partir da contabilidade de custos pelos demais setores da administração pública, a exemplo o setor gerencial, e constatou-se que 14,3% dos respondentes afirmam que os dados

sobre custos são muito utilizados pelos demais setores da administração pública, seguidos de 28,6% que afirmam que estes dados são utilizados, além de 14,3% elencarem como intermediária esta utilização, mesmo percentual o qual elenca como pouco utilizados estes dados. Porém, são dados controversos, uma vez que, anteriormente questionado a maioria dos municípios declararam não realizar a apuração, análise e validação dos custos públicos. Apenas 28,6% dos respondentes afirmam que estes dados são inutilizados pelos demais setores da administração, inclusive o setor gerencial, o que condiz com as respostas dos questionamentos anteriores.

Diante dos resultados obtidos, através dos questionamentos realizados e da análise construída a partir dos Portais de Transparência foi possível analisar os dados e interpretá-los de maneira a obter algumas conclusões, as quais, estão descritas subsequentemente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Relacionado as medidas as quais estão sendo postas em prática para adequação com as normas e legislações, se verificou que a apuração, análise e validação dos custos é realizada apenas por um município, o que pode ser causado pela dificuldade em elencar quais gastos devem ser considerados como custos e posteriormente qual o método de custeio adequado, já que a legislação não estipula precisamente qual deve ser utilizado.

Associada a adequação, está a necessidade de um sistema de custos, o qual está implementado em apenas um município. Como principais dificuldades elencadas pelos demais respondentes para implementação deste sistema está a falta de profissionais qualificados e dispostos, até mesmo os gestores, a incorporar em sua rotina de trabalho o processo de alimentação do sistema e a falta de treinamento para a capacitação dos profissionais já atuantes na área. A respeito da interligação do sistema de custeio já implementado e os demais sistemas, assim como, com o Portal de Transparência a maior parte dos respondentes afirmam que há esta interligação dos dados.

Tocante a divulgação das informações referentes aos custos estas não são divulgadas pela maioria dos respondentes, sendo divulgadas pelo maior número de municípios apenas os dados acerca das despesas e receitas públicas. As informações são divulgadas de maneira muito frequente pela maioria dos municípios, através dos Portais de transparência seja ele próprio, seja do Governo Federal (Gov.br).

No que se refere a correlação entre as respostas obtidas e as informações divulgadas nos portais, nota-se a preferência dos municípios pela divulgação das informações em portais próprios. As informações ditas em maior frequência pelos respondentes como divulgadas foram de encontro as que realmente estão disponibilizadas nos portais, porém, os custos de fato não são divulgados devido a sua não apuração e análise.

Como consequência, baseada nos dados obtidos constata-se que a grande maioria dos respondentes concorda que a segregação dos dispêndios em custos e despesas auxilia gestão na tomada de decisão, sendo também evidenciada a concordância com a importância e relevância de tais informações. Porém, há uma inconsistência nas respostas devido a maior parte dos respondentes afirmarem que as informações são utilizadas pelos demais setores, inclusive o setor gerencial, entretanto, estes haviam afirmado em questionamento anterior que não há a apuração dos custos, dessa forma não há como ser efetuada a utilização de uma informação que não existe.

Após as análises realizadas, notou-se também, que alguns municípios estão enfrentando dificuldades por não haver uma normatização mais específica em relação a quais gastos devem ser classificados como custos, qual sistema deve ser utilizado e qual o melhor método de custeio a ser implementado por exemplo. No entanto, há o reconhecimento da necessidade e utilidade da informação gerada pela contabilidade de custos para a gestão pública e sua melhor gestão

dos recursos, assim como, a preocupação dos profissionais em aperfeiçoar-se em relação a este tema.

Neste contexto, destaca-se a dificuldade em coletar os dados através da ferramenta questionário, onde após vários contatos por e-mail e telefone foi obtido o retorno de apenas 14 municípios. Contudo, mesmo com esta particularidade, a pesquisa é relevante, pois evidenciou os processos que estão em desenvolvimento ainda nas etapas iniciais e outros que não dependem unicamente do setor de contabilidade.

Cabe ressaltar, a importância da pesquisa para a sociedade, uma vez que, as informações sobre os gastos devem ser evidenciadas para uma posterior cobrança e fiscalização por parte dos cidadãos e das organizações como o Observatório Social. Salienta-se, que o trabalho realizado nesta pesquisa não esgota os questionamentos sobre o assunto, podendo os próximos trabalhos aprofundar seus questionamentos, como por exemplo, qual o melhor método de custeio a ser utilizado, ou como implementar um sistema que realize a interligação total das informações além das funcionalidades básicas de apuração.

Em síntese são inúmeras as linhas de pesquisa acerca da contabilidade de custos, NBC T 16.11 e demais legislações e normas aplicáveis a este assunto, em razão da necessidade de que estas pesquisas ocorram para a continuidade e evolução da contabilidade como Ciência, e para a melhor gestão e alocação possível dos recursos públicos. Além da constante transparência pública para que ocorra cada vez mais a conversão da gestão dos recursos públicos em uma sociedade mais justa.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Alexandre; FRANCEZ, Zaqueu. Sistema de custos para a administração pública municipal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Santa Catarina, v. 4, n. 11, p. 65-72, 2011. Disponível em: <<https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1143>>. Acesso em: 22 nov. 2021.
- AM CENTRO. **Associação dos Municípios da Região Central do Estado**. 2022. Disponível em: <<https://www.amcentro.com.br/turismo/municipios>>.
- ARAÚJO, Elisson; SILVA, Wendel. Pesquisa científica em contabilidade gerencial nos ENANPADs de 2003 a 2008. **Revista Universo Contábil**, Santa Catarina, v. 6, n. 3, 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/6256/pesquisa-cientifica-em-contabilidade-gerencial-nos-enanpads-de-2003-a-2008>>. Acesso em: 22 nov. 2021.
- BRASIL. CASA CIVIL. **Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 jun. - 2020.
- _____. CASA CIVIL. **Lei nº 101/2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 27 jun. 2020.
- _____. CASA CIVIL. **Lei nº 4320/1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 27 de jun. de 2020.
- _____. CASA CIVIL. **Lei nº 12527/2011**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 18 de dez. 2021.
- _____. **Sistema de informações territoriais**. 2020. Disponível em: <<http://sit.mda.gov.br/mapa.php>>. Acesso em: 27 jun. 2020.
- _____. **Observatório Social**. 2022. Disponível em: <<https://osbrasil.org.br/>> Acesso em: 18 de jun. 2022.
- _____. **Portal de Transparência**. 2021. Disponível em: <<https://www.portaltransparencia.gov.br/usando-o-portal>>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BEUREN, Ilse. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista e Revista**, Minas Gerais, v. 5, n. 1, p. 61-66, 1993. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/24955>>. Acesso em: 22 nov. 2021.

CARNEIRO, Ricardo; MENICUCCI, Telma. **Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes**. IPEA, Brasília, 2011.

COLAUTO, Romualdo; BEUREN, Ilse. Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In BEUREN, Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 16.11**. Brasília, 2011. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1366.pdf>. Em: 22 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.437**. Brasília, 2013. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1437.pdf>. Em: 22 nov. 2021.

GIL, Antonio. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HADDAD, Rosaura; MOTA, Francisco. **Contabilidade Pública**. Florianópolis: Capes, 2010. em: <https://www.faecpr.edu.br/site/conteudo_biblioteca_virtual2.php?curso=2&&tipo=livros>. Acesso em: 22 nov. 2021.

IZIDORO, Cleyton (org). **Contabilidade de custos**. Editora Pearson, 2016.

LIMA, Diana Vaz. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018.

LORENZATO, Nadine; BEHR, Ariel; GOULART, Jeferson. **Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul**. Rio Grande do Sul, v. 16, n. 32, 2016. Disponível em: <<seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/66327>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

LOURENÇO, Nivaldo. **Administração pública: modelos, conceitos, reformas e avanços para uma nova gestão**. Intersaberes, 2016.

MARCONI, Marina; LAKATOS, Eva. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARIA, Calistro; OLIVEIRA, José. **Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais**. Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC, Paraná, 2015. Disponível em: <<anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3956>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

MARTINS, Claudia; FERREIRA, Miguel. **O survey como tipo de pesquisa aplicado na descrição do conhecimento do processo de gerenciamento de riscos em projetos no segmento da construção**. In: VII CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <www.inovarse.org/sites/default/files/T11_0362_1839.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2021.

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

OLIVEIRA, Liliane; SILVA, Clara; DE ARAÚJO, Salmo. O Papel da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Processo de Tomada de Decisão: um Estudo de Caso no Município de Santana Do Seridó/RN. **Revista OPARA**, Petrolina, v. 8, n. 1, p. 38-56, 2018. Disponível em: <<https://1library.org/document/q5e47vwq-contabilidade-aplicada-publico-processo-decisao-municipio-santana-serido.html>>. Acesso em: 22 nov. 2021.

PARCIANELO, Elianda; GONÇALVES, Hugo; SOARES, Cristiano. **A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS**. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, 2015, Florianópolis. **Anais...** Santa Catarina: UFSC, 2015. Disponível em: <http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west2.amazonaws.com/6CCF/25_15.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2021.

REIS, Edna; REIS, Ilka. **Análise descritiva de dados**. Minas Gerais: UFMG, 2002. Disponível em: <<http://www.est.ufmg.br/portal/arquivos/rts/rte0202.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2021.

RIBEIRO, Daniel; WIEMER, Ana Paula. **Custos no Serviço Público**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. ed., 2004. São Paulo (SP). **Anais...** São Paulo (SP): USP, 2004. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=187>. Acesso em: 20 nov. 2021.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. São Paulo: Saraiva, 9. ed. 2013.

_____. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

RIO GRANDE DO SUL. **Geografia**. 2021. Disponível em: <<https://estado.rs.gov.br/geografia>>. Acesso em: 30 de out. de 2021.

SANTOS, Angelucci; REIS, Jorge. **A importância da contabilidade pública**. In: ENCONTRO LATINO-AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 9. ed., 2005. São José dos Campo (SP). **Anais...** São José dos Campos (SP): UNIVAP, 2005. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2005/>. Acesso em: 20 nov. 2021.

SANTOS, Clezio Saldanha. **Introdução a Gestão Pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

SCHNEIDER, Vanderlei Rodrigues; GOSMANN, Máris Caroline. **A importância da apuração de custos na administração pública municipal**. UFRGS, Rio Grande do Sul, 2017. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/179664>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

SILVA, Andressa; FOSSÁ, Maria Ivete. **Análise de Conteúdo: Exemplo de Aplicação da Técnica para Análise de Dados Qualitativos**. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 4., 2013, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2013. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnEPQ129.pdf>>. Acesso em 20 nov. 2021.

SILVA, Fernanda; DOS Santos, Enise; LIMA, Edmilson. Equipes de direção na gestão estratégica de pequenas e médias empresas: uma revisão sistemática. **Revista da Micro e Pequena Empresa**. São Paulo, v. 11, n. 3, p. 21-38, 2017. Disponível em: <<https://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/928>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

SILVA, Rosália. **Análise do processo decisório na administração pública e sistemas de apoio na tomada de decisão: contradições e paradoxos na realidade organizacional pelo não uso de ferramentas disponíveis**. 2013. 230f. Tese (Doutor em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, UFRGS, Porto Alegre, 2013. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/79628>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SYPRYANI, Ulisses. **O processo decisório na administração municipal de Franca- SP: o planejamento estratégico e o orçamento participativo (em dois mandatos consecutivos-gestão 1997-2002)**. 2011. 225f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Urbana) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia Urbana, Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/4317>>. Acesso em: 20 nov. 2021

TEIXEIRA, Hélio; SANTANA, Solange. **Remodelando a gestão pública**. São Paulo: Edgard Blucher, 1994.