



ESCOLA DE CONTAS E GESTÃO DO TRIBUNAL DE  
CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

## **Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro**

Rio de Janeiro

2017



ESCOLA DE CONTAS E GESTÃO DO TRIBUNAL DE  
CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

**Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em  
prefeituras do estado do Rio de Janeiro**

Trabalho de Pesquisa referente ao Programa de  
Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de  
Contas do Estado do Rio de Janeiro, Edital nº 02/2015.

Área de Concentração: Finanças Públicas

Pesquisadores:

Diego Ramos Ferreira da Silva  
Fabricia Silva da Rosa  
Rogério João Lunkes

Pesquisador-Coordenador:

Marcia Vasconcellos Carvalho

Rio de Janeiro

2017

G393 Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro/ Marcia Vasconcellos Carvalho (pesquisadora-coordenadora); Diego Ramos Ferreira da Silva, Fabricia Silva da Rosa, Rogério João Lunkes. - Rio de Janeiro, 2017. 58 f.; 30 cm.

Trabalho de pesquisa referente ao Programa de Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Edital nº02/2015.  
Referências: p. 44-45.

1. Gestão de Custos. 2. Prefeitura. 3. Rio de Janeiro (Estado). I. Carvalho, Marcia Vasconcellos, coord. II. Silva, Diego Ramos Ferreira da. III. Rosa, Fabricia Silva da. IV. Lunkes, Rogério João.

CDD 657.42

Rio de Janeiro

2017



ESCOLA DE CONTAS E GESTÃO DO TRIBUNAL DE  
CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

**Diretor-Geral**

**JOÃO PAULO MENEZES LOURENÇO**

**Coordenadora-Geral de Estudos e Pesquisas**

**ROSA MARIA CHAISE**

**Comissão Permanente de Estudos e Pesquisas – COPEP**

**ROSA MARIA CHAISE (Presidente)**

**ALBERTO DE FONTES TAVARES NETO**

**ÁLVARO GUILHERME MIRANDA**

**CARLOS LEANDRO DOS SANTOS REGINALDO**

**CLÁUDIO MARTINELLI MURTA**

**HEITOR DELGADO CORREA**

**JEAN MARCEL DE FARIA NOVO**

**JOÃO PAULO MENEZES LOURENÇO**

**JORGE HENRIQUE MUNIZ DA CONCEIÇÃO**

**MARIANA MIRANDA AUTRAN SAMPAIO**

**NINA QUINTANILHA ARAUJO**

**PAULO CÉSAR BESSA NEVES**

**SÉRGIO PAULO VIEIRA VILAÇA**

**SÉRGIO LINO DA SILVA CARVALHO**

**Pesquisador-Avaliador:**

**Waldir Jorge Ladeira**

## RESUMO

**CARVALHO, Marcia Vasconcellos et al. Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro 2017.** Programa de Pesquisa. Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2017.

A apuração e a análise dos custos permitem avaliar a eficiência das entidades públicas, tanto na esfera operacional quanto no processo de alocação de recursos orçamentários. Nesta pesquisa observou-se que a gestão de custos é uma das áreas fundamentais ao desenvolvimento de qualquer país. Contudo, é importante ter em conta que, embora rotinas possam ser influenciadas por normas, a efetividade somente é alcançada se essas normas forem incorporadas à cultura organizacional. Considerando ser relevante compreender a utilidade de gestão de custos em prefeituras, emerge a pergunta da pesquisa: que medidas as prefeituras do estado do Rio de Janeiro (ERJ) podem adotar visando ao aperfeiçoamento da gestão e à implementação do sistema de custos? Para responder a esta pergunta, o objetivo geral desta pesquisa é: propor medidas para o aperfeiçoamento da gestão e implementação de sistema de custos nas prefeituras do ERJ. Para atingir este objetivo, no desenvolvimento desta pesquisa, primeiramente procurou-se obter um diagnóstico da situação por meio da aplicação de um questionário para as 91 prefeituras do ERJ, tendo sido obtidas 13 repostas (15%). A análise das respostas revelou a percepção dos respondentes de que a adoção do sistema de custos impacta a imagem da entidade pública, sendo considerado muito utilizado para incentivar o contínuo desafio de avaliar a gestão, unificar a visão da entidade sobre problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência, bem como questionar e discutir sobre problemas que afetam estes desempenhos e apoiar procedimentos de controles internos. Embora tenha sido confirmado o reconhecimento sobre a necessidade de uso e a utilidade do sistema de custos, 100% dos respondentes apontaram que não houve implantação do sistema de custos naquelas prefeituras, e que as barreiras para não implantação podem estar relacionadas a problemas de recursos e competências. Dentre os recursos que limitam a implantação destaca-se a estrutura dos departamentos (recursos humanos e materiais) e a necessidade de recursos financeiros para investimentos e manutenção no sistema de custos a serem implementados. Dentre as competências, destaca-se a necessidade de formação complementar para a equipe técnica, atuação mais eficiente dos altos gestores no processo de aprendizagem na entidade, melhorias nas relações de trabalho e na cultura organizacional. Além disso, os respondentes destacaram que os servidores da entidade não possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos. Considerando os aspectos relacionados à implementação e uso apontados na revisão de literatura e nas respostas analisadas apresenta-se uma proposta de implantação de sistema de custos para as prefeituras. O modelo é composto de 2 grandes etapas: identificação da estrutura dos recursos e do uso do sistema de informação de custos (SIC) e planejamento das ações de aperfeiçoamento para uso e implementação do SIC.

Palavras-chave: Gestão de Custos, Recursos físicos, financeiros e estruturais, Uso e utilidade, Implementação e Planejamento.

### ABSTRACT

CARVALHO, Marcia Vasconcellos *et al.* *Cost management: a study on the use and implementation of cost systems in prefectures in the state of Rio de Janeiro.* 2017. Search Program. School of Accounts and Management of Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2017.

The assessment and analysis of costs make possible to evaluate the efficiency of public entities, both in the operational sphere and in the process of allocating budgetary resources. In this research it was observed that cost management is one of the fundamental areas for the development of any country. However, it is important to note that, although routines can be influenced by norms, effectiveness is only achieved if these norms are incorporated into the organizational culture. Considering that it is relevant to understand the utility of cost management in prefectures, the research question emerges: what measures can Rio de Janeiro's prefectures (ERJ) adopt to improve management and implement of the cost systems? To answer this question, the general objective of this research is to propose measures for the improvement of the management and implementation of cost system in the prefectures of the ERJ. To reach this objective, in the development of this research, we first sought to obtain a diagnosis of the situation by applying a questionnaire to the 91 prefectures of the ERJ, and 13 responses were obtained (15%). The analysis of the responses revealed the respondents' perception that the adoption of the cost system impacts the image of the public entity and is widely used to encourage the continuous challenge of evaluating management, unifying the entity's view on problems that affect budget performance, equity and transparency, as well as questioning and discussing issues that affect these performances and supporting procedures for internal controls. Although recognition of the need for use and the utility of the cost system were confirmed, 100% of the respondents pointed out that there was no implementation of the cost system in those prefectures, and that the barriers to non-implementation could be related to resource problems and skills. Among the resources that limit implementation are highlighted the structure of departments (human and material resources) and the need for financial resources for investments and maintenance in the cost system to be implemented. Among the competences, we highlight the need for complementary training for the technical team, more efficient performance of top managers in the learning process in the entity, improvements in work relations and organizational culture. In addition, respondents pointed out that the entity's servers do not have a common view on organizational expectations for using the cost system. Considering the aspects related to the implementation and use pointed out in the literature review and the answers analyzed, a proposal is presented for the implementation of a cost system for municipalities. The model is composed of two major steps: identification of the structure of resources and use of the cost information system (SIC) and planning of improvement actions for the use and implementation of SIC.

Key-words: Cost Management, Physical, Financial and Structural Resources, Usage and Utility, Implementation and Planning.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Implantação de sistema de custos.....	28
Tabela 2: Cumprimentos de prazos fixados para a implantação de sistema de custos.....	29
Tabela 3: Capacidades da equipe para a implantação do sistema de custos.....	30
Tabela 4: Recursos para a implantação do sistema de custos.....	31
Tabela 5: Método de custo a ser utilizado.....	32
Tabela 6: Utilidade do sistema de custos.....	33
Tabela 7: Informações geradas pelo sistema de custos.....	34
Tabela 8: Uso de sistema de custos para processos decisórios.....	34
Tabela 9: Impacto na imagem institucional.....	35
Tabela 10: Estrutura necessária para a implementação do SIC municipal.....	38
Tabela 11: Recursos necessários para a implementação do SIC municipal.....	38
Tabela 12: Competências para a implementação do SIC municipal.....	40
Tabela 13: Informações geradas pelo SIC.....	40
Tabela 14: Processo decisório.....	41
Tabela 15: Imagem da prefeitura.....	41

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Evolução da contabilidade de custos.....	17
Figura 2: 5W2H.....	42
Figura 3 – Plano de Gestão do Sistema de Custos.....	43

## LISTA DE FLUXOGRAMA

Fluxograma 1: Fluxo de planejamento contínuo do processo de implementação SIC municipal .....	37
Fluxograma 2: Instrumentos sistêmicos de gestão de projetos .....	43

## SUMÁRIO

<b>1. O PROBLEMA</b> .....	9
<b>1.1 INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA</b> .....	11
<b>1.3 OBJETIVOS FINAL E INTERMEDIÁRIOS</b> .....	12
<b>1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO</b> .....	13
<b>1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO</b> .....	13
<b>1.6 DEFINIÇÃO DOS TERMOS</b> .....	15
<b>2. METODOLOGIA</b> .....	17
<b>2.1 TIPO DE PESQUISA</b> .....	17
<b>2.2 UNIVERSO E AMOSTRA</b> .....	17
<b>2.3 COLETA DE DADOS</b> .....	18
<b>2.4 TRATAMENTO DOS DADOS</b> .....	19
<b>2.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA</b> .....	19
<b>3. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	20
<b>3.1. TRAJETÓRIA HISTÓRICA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO</b> .....	20
<b>3.2. PESQUISAS CIENTÍFICAS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO</b> .....	26
<b>3.3. ESTUDO ANTERIOR UTILIZADO COMO BASE PARA A PESQUISA ATUAL</b> .....	28
<b>4. RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO</b> .....	31
<b>4.1. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS</b> .....	31
<b>4.2. USO E UTILIDADE DO SISTEMA DE CUSTOS</b> .....	36
<b>5. PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS</b> .....	39
<b>5.1. ESTRUTURA</b> .....	39
<b>5.2. RECURSOS</b> .....	40
<b>5.3. COMPETÊNCIAS</b> .....	41
<b>5.4. SAÍDA DO SISTEMA</b> .....	42
<b>5.5. PLANEJAMENTO FÍSICO FINANCEIRO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS MUNICIPAL</b> .....	44
<b>6. CONCLUSÃO</b> .....	47
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	51
<b>APENDICE A</b> .....	54

## 1. O PROBLEMA

O presente estudo buscou identificar o estágio de implementação e uso de sistema de custos nas prefeituras do estado do Rio de Janeiro e, a partir disso, propor medidas para o aperfeiçoamento da gestão e implementação desses sistemas de custos. Compreende-se que o sistema de custos, além de ser exigido por lei no Brasil, pode ser uma importante ferramenta gerencial para prefeituras municipais. No entanto, percebe-se que o uso e a implementação deste sistema em muitos municípios brasileiros ainda estão incipientes e, portanto, torna-se necessário compreender o cenário específico dos municípios do estado do Rio de Janeiro e propor os aperfeiçoamentos se necessários.

### 1.1 INTRODUÇÃO

Desde a criação dos Estados nacionais, ocorreram duas reformas: a Reforma Burocrática, a qual foi analisada por Max Weber, que preconizava a profissionalização do serviço público, surgindo em meados do século XIX na Europa Ocidental, nos Estados Unidos da América, no início do século XX e na década de 1930 no Brasil; e a Reforma Gerencial, que começou na Europa nos anos 1980, buscando dar uma resposta às questões oriundas da globalização e democracia social, a qual foi definida inicialmente no Brasil no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, de 1995 (BRESSER-PEREIRA, 1999; 2011).

O Estado Brasileiro também foi afetado pelos efeitos da globalização e da abertura dos mercados, o que culminou com dificuldades organizacionais e gerenciais, tornando necessária a implantação de um modelo gerencial que apresentasse soluções para o problema e redefinissem a função do Estado. Assim, a reforma gerencial brasileira foi influenciada pela *New Public Management* (NPM) que, segundo Matias-Pereira (2008), foi inspirada no modelo britânico, tendo como objetivo principal o equilíbrio das contas públicas e a elevação da capacidade estatal, utilizando-se de ferramentas de gestão do setor privado, com o intuito de aumentar a eficiência econômica do Estado.

Segundo Bresser-Pereira (2011), o modelo gerencial é proveniente da globalização, tendo em vista que esta tornou o capitalismo dominante em nível mundial. Associado a este fato, veio a abertura dos mercados, fatores que trouxeram consigo a necessidade de os países se tornarem mais eficientes, o que os tornaria mais competitivos. Desta forma, o modelo

gerencial de administração tem como foco a busca pela eficiência, pelas soluções para enfrentar a crise fiscal que os países estavam enfrentando, bem como a redução dos custos governamentais.

A NPM é uma forma de administração que surgiu na Inglaterra e tornou-se um movimento internacional, chegando a diversos países, tendo como característica principal a busca pelo aumento da eficiência no serviço público mediante a utilização de mecanismos de negócios privados, a gestão por desempenho, a descentralização e a autonomia dos governos locais e modernização interna do sistema administrativo (VOGEL, 2012).

Esta forma de administração é compreendida pelo processo de reformulação da administração pública, visto que se utiliza de artefatos gerenciais para se tornar mais eficiente. Jingjit e Fotaki (2010) entendem que a NPM tem como foco principal a eficiência, assim buscando aumentar a produtividade e a eficácia, para isso lançando mão de uma série de práticas como ênfase no valor para o dinheiro, orientação para o cliente, a desregulamentação, um papel maior para auditoria e controles mais rígidos sobre o desempenho com foco em resultados, fazendo com que as organizações públicas sejam comparáveis com seus homólogos privados.

Para Höjer e Forkby (2011), a ideia básica da NPM é a organização e condução da administração pública de acordo com os princípios que norteiam o mercado, pois ela visa a conseguir uma melhor relação custo-benefício. Para isso, deve-se controlar a despesa através da especificação de exigências, da regulamentação dos bens e serviços fornecidos, do estabelecimento de controles internos, da delegação de competências e da centralização do controle da formulação de políticas públicas.

Embora seja consenso acadêmico que a NPM não logrou o êxito esperado em sua implantação no Brasil e nos países latino-americanos, como asseveram, dentre outros autores, Diniz (2001) e Nogueira (2004), sua menção nesta pesquisa é necessária pois trata-se da matriz teórica ligada à implantação de gestão de custos no setor público.

Borges, Mário e Carneiro (2013) ressaltam que a administração pública sempre fez uso das informações provenientes da contabilidade para a gestão da coisa pública, no entanto, em algumas situações, como é o caso brasileiro, essa análise sempre teve foco no orçamento. Porém, com as reformas governamentais ocorridas na década de 90, introduziu-se uma nova

visão e cultura no setor público, tudo isso associado a uma gestão pública que defende ações voltadas para os resultados com ênfase na eficiência e eficácia.

Tendo em conta também que os serviços públicos são costumeiramente alvo de críticas quanto ao custo/benefício, é relevante considerar que as atuais políticas econômicas voltadas para o setor público estabelecem que a administração pública deva, constantemente, buscar mecanismos de avaliação da qualidade e da eficiência dos serviços oferecidos à população.

Dentre as técnicas e ferramentas utilizadas pela administração pública, destaca-se a necessidade de gestão dos custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.

A contabilidade de custos pode ser compreendida como um sistema de mensuração que relaciona insumos (material, pessoal e instalações) com resultados ou benefícios atingidos e medidas financeiras. Desta forma, a falta de um sistema de custos prejudica a avaliação dos resultados da administração pública (MOURA, 2003).

Para Piscitelli (1988, p.33), a ausência de um sistema de contabilidade de custos “impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo”.

Conforme Holanda (2013), utilizar um sistema de custos públicos pode efetivamente oferecer melhores serviços à população e melhorar a qualidade do gasto.

## **1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA**

Na contabilidade pública brasileira, a preocupação de se apurar os custos dos serviços públicos surgiu antes mesmo da implantação da administração pública gerencial, tendo início com a Lei nº 4.320/64, seguida do Decreto-Lei nº 200/67 e, posteriormente, com a Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução CFC nº 1.128/08, alterada pela Resolução nº 2016/NBCTSPEC, que aprovou a “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público”, as NBCTSP, cuja norma técnica NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos do Setor Público - disciplina a matéria.

O modelo de gestão previsto constitucionalmente enfatiza a busca pela eficiência da administração pública, tornando-se necessária a implementação de um sistema de custos, conforme apontado por Guimarães (2001, p.35):

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas (GUIMARÃES, 2001, p. 35).

Assim, a gestão de custos públicos torna-se um tema relevante, atual e imprescindível à administração pública. Contudo, é importante considerar que o processo de implementação ainda é uma realidade que não atinge todos os municípios brasileiros, incluindo alguns do estado do Rio de Janeiro (ERJ).

Desta forma, objetivou-se responder ao seguinte problema de pesquisa: Que medidas as prefeituras do estado do Rio de Janeiro podem adotar visando ao aperfeiçoamento da gestão e implementação dos sistemas de custos?

### **1.3 OBJETIVOS FINAL E INTERMEDIÁRIOS**

Para responder à pergunta desta pesquisa, tem-se como objetivo final: Propor medidas para o aperfeiçoamento da gestão e implementação de sistema de custos nas prefeituras do estado do Rio de Janeiro.

Objetivos específicos:

- a) Identificar aspectos relevantes sobre gestão de custos para a administração pública;
- b) Descrever o perfil dos aspectos de gestão de custos nas prefeituras;
- c) Analisar a percepção dos gestores públicos sobre a gestão de custos nas prefeituras estudadas;
- d) Identificar oportunidades de aperfeiçoamento no sistema de custos das prefeituras estudadas;
- e) Propor instrumentos de planejamento físico-financeiro para a implantação do sistema de informação de custos municipais;

- f) Contribuir com o espectro teórico e metodológico do tema Gestão de Custos na administração pública.

#### **1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO**

O estudo está delimitado à percepção dos contadores dos municípios do estado do Rio de Janeiro, acerca da implantação dos sistemas de custos nas prefeituras. Assim, a amostra do presente trabalho são os contadores municipais do estado do Rio de Janeiro, tendo sido enviados *e-mails* para contadores das 91 prefeituras sob jurisdição do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Portanto, o escopo deste estudo se restringe a verificação do estágio de implementação do sistema de custos nas prefeituras estudadas, conforme as exigências normativas, sob a percepção dos contadores, não tendo considerada a perspectiva de outros atores, tais como gestores, integrantes da camada de governança e controladores.

#### **1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO**

O CFC, com o objetivo de convergir às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, aprovou em 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T16), que introduziram uma série de procedimentos na administração pública. Entre as Normas Técnicas aprovadas, encontra-se a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público (CFC, 2011), a ser implementado para registrar, processar e evidenciar os custos da gestão de políticas públicas.

Assim, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) desenvolveu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que destaca a necessidade de implementação de um sistema de custos que produza informações para subsidiar os gestores públicos na tomada de decisão, sendo de responsabilidade dos Tribunais de Contas a verificação desta implementação.

A implementação do sistema de custos normatizado pela NBC T 16.11 possibilitará:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os

custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

(c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

(d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2011).

Luque *et al.* (2008) apontam que a apuração e a análise dos custos públicos permitem avaliar a eficiência das entidades públicas, tanto na esfera operacional quanto no processo de alocação de recursos orçamentários.

Para Bogt (2008), a gestão de custos é uma das áreas fundamentais ao desenvolvimento de qualquer país. Contudo, é importante ter em conta que, embora rotinas possam ser influenciadas por normas, a efetividade somente é alcançada se essas normas forem incorporadas à cultura organizacional, ou seja, os indivíduos devem aceitar voluntariamente os preceitos da nova norma (BOGT, 2008).

Como indicam Cardoso, Aquino e Bitti (2011), enquanto a implantação de sistema de custos por um órgão é influenciada pela coerção externa, a efetiva adoção é impulsionada pela utilidade percebida pelos gestores.

Relevante considerar também que a implementação de sistemas gerenciais, como sistemas custos, pode ser influenciada pelo comportamento humano, pela estrutura das instituições e seus processos econômicos (HODGSON, 1998).

Segundo Burns e Scapens (2000), os sistemas e as práticas da contabilidade de gestão são constituídos por regras e rotinas estáveis. Contudo, as regras e rotinas podem mudar e originar processos de mudança.

Portanto, é importante considerar também que os indivíduos operam num contexto social específico, onde as regras e rotinas influenciam os comportamentos humanos (RIBEIRO e SCAPENS, 2006).

Os gestores públicos, no Brasil, tomam decisões diárias sem utilizarem como base as informações de custos (MAUSS e SOUZA, 2008). Por outro lado, este tema tem apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicação na prática no serviço público (SLOMSKI, 2003).

Considerando a missão institucional do TCE-RJ, é relevante e oportuno conhecer como está ocorrendo a implementação e a utilização da gestão de custos nas prefeituras do ERJ, pois tal compreensão auxiliará a atividade de controle externo.

## 1.6 DEFINIÇÃO DOS TERMOS

<p><b>CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS</b></p> <p><b>Custos diretos</b> são os custos que podem ser relacionados ao objeto principal da entidade.</p> <p><b>Custos indiretos</b> são os custos que não podem ser relacionados de forma direta ou objetiva ao produto e serviço da entidade.</p>
<p><b>COMPORTAMENTO DOS CUSTOS</b></p> <p><b>Custos fixos</b> são custos que permanecem iguais independentemente do nível de atividade.</p> <p><b>Custos variáveis</b> são custos que variam diretamente em relação ao total e proporcionalmente às mudanças no nível de atividade da entidade.</p> <p><b>Custos mistos</b> são custos que contêm um elemento variável e um fixo. Os custos mistos são também conhecidos como semivariáveis ou semifixos, e podem variar no decorrer do período, mas não proporcionalmente ao nível de atividade da entidade.</p>
<p><b>SISTEMA DE CUSTEIO</b></p> <p>Constitui-se de um conjunto de regras e procedimentos que possibilita a acumulação de dados contábeis para proceder à valoração da produção, ou seja, o cálculo dos custos dos produtos obtidos.</p>
<p><b>MÉTODOS DE CUSTOS – CÁLCULO DOS CUSTOS</b></p> <p><b>Custo-padrão:</b> O custo-padrão é projetado, fundamentalmente, com a finalidade de controle, pois é submetido a uma análise rigorosa das condições em que se realiza o processo de produção, para garantir uma eficácia e eficiência no emprego dos fatores produtivos.</p> <p><b>Custo normal:</b> O custo normal é largamente utilizado atualmente pelas organizações, para valoração dos custos reais dos produtos, ou em maior proporção para os materiais e mão de</p>

obra, na medida em que a informação é facilmente obtida pelos novos sistemas de informação contábil, e custos predeterminados para a categoria dos custos indiretos de fabricação. Para isso, calcula-se a média dos CIP totais de um período sobre a base da atividade produtiva (produção, horas-máquinas etc.). O fato de utilizar os custos estimados para o cálculo dos custos indiretos de fabricação ocorre porque geralmente podem ser somente conhecidos após o processo de produção.

**Método de Custeio por Absorção (*full costing*):** Através do sistema de custeio por absorção industrial, em cada fase de produção os produtos absorvem todos os custos relacionados com a fabricação. O custo dos materiais é agregado através dos distintos processos produtivos, todos os custos de mão de obra direta e os custos indiretos são atribuídos à produção.

Dependendo do sistema utilizado, as contas de resultados tomam diferentes formas. No sistema de custeio por absorção, após o cálculo do custo de produtos vendidos, subtraindo dela a quantidade de receitas para essas vendas, obtém-se a margem industrial. Após a dedução dos custos e despesas com vendas ou despesas comerciais (distribuição e marketing), obtém-se a margem comercial, para chegar finalmente ao resultado interno, uma vez deduzidos os custos e as despesas administrativas e financeiras.

**Método de Custeio Variável (*direct costing*):** No sistema de custeio variável, atribui-se o custo dos produtos àqueles custos de produção que variam segundo o volume de fabricação. Independentemente de como se trata os materiais, mão de obra ou custos indiretos, incorporam-se aos custos sempre que seu consumo variar proporcionalmente ao volume da produção. Isto significa que todos os custos fixos, cujo consumo não tenha relação direta com o volume fabricado, não são incorporados ao custo de produção. O sistema de custeio por absorção total integra, além dos custos, as despesas de vendas e administrativas. Com isto ele não pode ser aplicado para fins de apuração da informação para a elaboração das demonstrações financeiras e fins fiscais, apenas com finalidade gerencial.

**Método de Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing*):** O ABC concentra sua atenção nos custos indiretos, já que os custos diretos podem ser alocados aos objetos sem grande dificuldade. O sistema direciona os recursos indiretos às atividades e aloca então os custos das atividades aos produtos e serviços (objetos de custo) por meio de direcionadores de atividades. As atividades consomem os recursos e esses são alocados aos objetos de custos em uma relação de causa-efeito. O sistema se baseia na ideia de que os produtos não consomem

recursos, quem consome recursos ou fatores produtivos são as atividades, sendo os custos a expressão monetária dos recursos consumidos pelas atividades. O raciocínio do sistema ABC é muito simples: produtos e serviços consomem atividades e atividades consomem recursos.

## **2. METODOLOGIA**

### **2.1 TIPO DE PESQUISA**

Tendo-se como base a taxonomia apresentada por Vergara (2006), quanto aos fins a pesquisa se caracteriza como aplicada e descritiva.

A pesquisa é considerada aplicada por ter como motivação a resolução de um problema concreto (VERGARA, 2006), qual seja, propor medidas para o aperfeiçoamento e/ou implementação do sistema de custos das prefeituras do ERJ.

Considera-se também a pesquisa como descritiva, uma vez que “descreve, sistematicamente, fatos e características presentes em uma determinada população ou área de interesse” (GRESSLER, 2003). Neste sentido, foram apresentadas as percepções e expectativas dos contadores municipais das prefeituras do ERJ sobre a implementação de um sistema de custos para a administração pública, sem o compromisso de explicá-las (VERGARA, 2006).

Quanto aos meios, a pesquisa é de campo, por tratar-se de uma pesquisa empírica realizada nas prefeituras municipais do ERJ, locais onde o sistema de informações de custos deve ser utilizado, e bibliográfica, tendo em vista a realização de estudo sistematizado por meio de fontes primárias e secundárias que serviram para fundamentar a presente pesquisa (VERGARA, 2006).

### **2.2 UNIVERSO E AMOSTRA**

O universo da pesquisa compreende os contadores das 91 prefeituras municipais do estado do Rio de Janeiro jurisdicionados do TCE-RJ e a amostra do presente trabalho são os 13 contadores municipais que responderam ao questionário da pesquisa. Foram enviados *e-mails* para contadores dos 91 municípios do estado do Rio de Janeiro, sendo considerados os contadores das prefeituras, totalizando o envio de 240 convites, uma vez que houve três encaminhamentos dos *e-mails*.

Foram obtidas 33 respostas, sendo que 20 contadores não responderam integralmente ao questionário; 13 responderam ao questionário satisfatoriamente, representando 13 municípios (14% da população estudada).

### **2.3 COLETA DE DADOS**

A coleta dos dados foi realizada mediante a aplicação de questionário com os contadores, sendo solicitados a participar da pesquisa por meio de carta de apresentação, da Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ (ECG) fornecida aos pesquisadores. Esta técnica teve como objetivo identificar a importância da implantação e do uso de um sistema de custos para as prefeituras brasileiras. O questionário foi elaborado na ferramenta de pesquisa *Survey Monkey* e encaminhado via *e-mail* para os 91 municípios. O período de coleta foi de 23 de janeiro de 2017 a 5 de junho de 2017.

Os questionários foram encaminhados para os respondentes em três ocasiões, totalizando o envio de 240 convites. Foram retornados 33 questionários, dois quais 20 apresentaram respostas incompletas e/ou inconsistentes; apenas 13 responderam integralmente o questionário, representando 13 municípios (14% da população).

O questionário (Apêndice A) é composto por três blocos: implantação do sistema de custos; uso do sistema de custos; e perfil do respondente. No primeiro bloco, apresentam-se os conhecimentos sobre a implantação do sistema de custos, e seu objetivo foi verificar se já foi implementado o sistema de custos na prefeitura, qual o método escolhido e as capacidades da equipe responsável por essa área.

No segundo bloco, explorou o uso do sistema de custos com a finalidade de verificar a percepção dos contadores quanto à qualidade das informações geradas pelo sistema de custos, bem como acerca da utilidade e importância.

O terceiro bloco aborda a caracterização dos respondentes, buscando traçar o regime de trabalho, o tempo de experiência e atuação em âmbito público e o nível de formação acadêmica, tendo como objetivo o controle da amostra.

## 2.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Para análise dos dados utilizou-se a estatística descritiva. A estatística descritiva “compreende o manejo dos dados para resumí-los ou descrevê-los, sem ir além, isto é, sem procurar inferir qualquer coisa que ultrapasse os próprios dados” (FREUND, SIMON, 2000); “a estatística descritiva ou análise exploratória foca somente em resumir, descrever ou apresentar dados” (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Para finalizar, foi proposto um modelo estruturado para a implantação do processo de institucionalização. Para tanto, recorreu-se à Teoria Institucional, na vertente da Velha Teoria Institucional (GODDARD *et al.*, 2016) para identificar etapas relevantes para implementação do sistema de custos, e recorreu-se à Teoria da Visão Baseada em Recursos (BRYSON, J. M.; ACKERMANN, F.; EDEN, C., 2007) para levantar competências e recursos necessários para implantação e uso do sistema de custos nas prefeituras municipais do estado do Rio de Janeiro.

## 2.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

O estudo foi realizado sobre a perspectiva de 13 contadores respondentes, que representam 14% dos municípios do universo desta pesquisa, o que acarretou um diagnóstico apenas parcial, ou seja, o resultado obtido com a amostra não pode ser, automaticamente, extrapolado para o universo das 91 prefeituras.

Além disso, a proposta decorre da revisão da literatura e da percepção dos 13 respondentes, portanto corresponde à visão de mundo apresentada na literatura utilizada e também na visão dos respondentes. Tal limitação se deu possivelmente em virtude do atraso na inauguração do programa de pesquisa, fazendo com que a fase de coleta de dados culminasse com a troca dos gestores municipais e, conseqüentemente, com a mudança no quadro administrativo, principalmente da figura do contador, cujo cargo na maioria das vezes não é de natureza efetiva.

Ademais, o período de coleta de dados da pesquisa coincidiu com o fechamento das demonstrações contábeis e com a preparação das prestações de contas de governo e de gestão das prefeituras municipais, época em que os contadores estão sobrecarregados com estas tarefas. No projeto inicial desta pesquisa, a coleta de dados estava prevista para o período de maio a julho de 2016.

Contudo, pode-se afirmar que restou em parte mitigada esta limitação verificada na pesquisa, uma vez que o conjunto de respostas foi muito contundente no sentido de demonstrar que o nível de implantação do sistema de custos se mostrava incipiente, visto que a totalidade dos respondentes informaram inexistência ou estágio primário de implantação do sistema de custos.

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1. TRAJETÓRIA HISTÓRICA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O conhecimento dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos (ALONSO, 1999, p. 87).

Segundo Ripoll-Feliu *et al.* (2012), a década de 1940 representa um marco para a contabilidade de custos, pois se desenvolveram os primeiros passos para um sistema de custeamento da produção. A evolução histórica da contabilidade de custos está representada na Figura 1.

Figura 1. Evolução da contabilidade de custos

A contabilidade atinha-se basicamente a empresas comerciais e pequenas indústrias.		A Revolução Industrial fez surgir às primeiras grandes empresas indústrias.		Segunda Revolução Industrial		O aumento da competitividade fez emergir novos instrumentos e a Gestão Estratégica de Custos.	
...	Publicação do <b>Líber Abaci</b> , com desenvolvimento de um sistema contábil.	A Família <b>Médici</b> utiliza métodos rudimentares de custos.	Utilização de sistemas de custos pelas empresas dos EUA.	Desenvolvimento do custo-padrão e maior adoção da CC e dos métodos.	Utilização do custeio por absorção e variável		
	1494	1700	1880	1930	1980		
O registro e controle do estoque já existia na Suméria, Babilônia, China e Antigo Egito.	Luca Pacioli publica a método das partidas dobradas.	Surgem as primeiras obras sobre custos industriais.	Integração da CF com a CC e desenvolvimento dos métodos de custeio.	Predominância da Contabilidade Financeira.	Custo da qualidade, JIT, Melhoria contínua e ABC/ABM.		
1202	1500	1800	1900	1940	1990		

Fonte: Ripoll-Feliu et al (2012).

Com a Revolução Industrial, surgiram empresas industriais que necessitavam de novas formas de registrar suas operações. Avançando a era industrial, houve importantes contribuições para a contabilidade de custos.

Segundo Ripoll-Feliu (2012), as indústrias têxteis contribuíram para desenvolver sistemas para medir o custo por jarda ou por libra para os processos, custo de conversão da matéria-prima, produto em elaboração e acabado, por departamento e por empregado. Já as empresas ferroviárias contribuíram com o controle operacional, avaliação da eficiência operacional e para custeamento de produtos e serviços.

A partir de 1900, os sistemas de custos foram evoluindo e proporcionaram o aumento dos controles das operações e tornaram possível avaliar o desempenho do departamento, dos empregados e, concomitantemente, verificar a qualidade e o *mix* de matérias-primas. No período de 1930 a 1975, a contabilidade de custos foi influenciada por considerações externas, contribuindo com o aperfeiçoamento dos procedimentos de contabilidade de custos, técnicas e princípios de custo-padrão, apropriação dos custos indiretos de fabricação, manuseio de materiais, registro das variações de custos no sistema de partidas dobradas e preparação de relatórios de custos, além do desenvolvimento dos processos orçamentários e sua evolução para orçamentos flexíveis, com utilização do custo-padrão.

A partir de 1975, a competitividade no mercado mundial mudou significativamente o ambiente competitivo. Como consequência, este período foi marcado com novas ferramentas como o JIT (*Just-in-time*), Teoria das Restrições, custos da qualidade, melhoria contínua, ABC-Custeio Baseado em Atividades e ABM – Gerenciamento Baseado em Atividades, o *balanced scorecard*. Isso se deve muito a essa nova realidade, em que as empresas têm a necessidade de planejar e controlar objetivos e metas estratégicas.

Nas últimas décadas, a administração pública abriu espaço para adoção de um modelo gerencial em substituição ao modelo burocrático. Uma das correntes teóricas que estudam este movimento e que se utiliza na presente pesquisa é conhecida como *New Public Management* (NPM), em que a gestão está voltada ao cidadão como cliente, visando à eficácia e eficiência nos serviços, ética e transparência nas contas públicas, sendo indicada a utilização da contabilidade de custos como ferramenta de controle (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

A Contabilidade de Custos no setor público está prevista na legislação brasileira desde a Lei nº 4.320/1964, na qual o art. 99 determina que os serviços públicos industriais devem manter uma contabilidade especial capaz de determinar os custos, sem afetar a escrituração patrimonial e financeira (BRASIL, 1964). Já o art. 79 do Decreto-Lei nº 200/1967, ainda em vigência, exige que a contabilidade pública federal apure os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão. Mesmo sendo ressaltada a necessidade de apuração de custos, apenas com a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), vigente desde 4 de maio de 2000, tornou-se obrigatória a adoção de sistema de custos no setor público, por força do seu artigo 50, inciso VI, § 3º (BRASIL, 2000). Neste contexto, apesar da previsão legal citada, poucos entes públicos utilizavam a contabilidade de custos como instrumento gerencial, em especial na esfera municipal (ROSA; SILVA; SOARES, 2015; SOARES; PARCIANELLO, 2016).

A partir do processo de convergência às normas internacionais, instituído no Brasil desde 2008 com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), cujos objetivos são mensurar e evidenciar o patrimônio público, convergir às práticas internacionais de contabilidade pública, além de instrumentalizar o controle social e a prestação das contas de forma transparente, buscou-se mudar essa realidade. Com a Resolução do CFC nº 1.366, de 02/12/2011, alterada pela Resolução nº 1.437, de 02/04/2013, foi instituída a NBC TSP 16.11, reforçando a obrigatoriedade da adoção de Sistema de Custos em todas as entidades do setor público (CRCRS, 2014). Contudo, essa normativa implica mudança de cultura na gestão pública, aproximando os conceitos da contabilidade de custos às práticas de gestão pública, contribuindo para o controle e transparência no setor (MAUSS; SOUZA, 2008).

Uma das funções da adoção de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade, em que a característica relevante da informação de custos é a comparabilidade, obtida pela aplicação de modelos comuns na gestão da informação (RAMOS, 2013). A NBC TSP 16.11 define a comparabilidade como a capacidade da informação em registrar as operações de forma consistente e uniforme, estabelecendo padrões, semelhanças e diferenças entre instituições com características similares (CRCRS, 2014). No entanto, como salientam Almeida, Borba e Flores (2009), a NBC TSP 16.11 não deixa claro o conceito de sistema de custos. Porém, os

autores destacam que deve estar apoiado sob três elementos: sistema de acumulação de custos; sistema de custeio e método de custeio.

O sistema de custos na administração pública é apontado por Martinez e Alves (2011) como um instrumento que deve ter como finalidade dotá-la de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e a apropriação dos custos aos elementos de custeio, devendo gerar relatórios gerenciais de forma que as necessidades dos diversos usuários sejam atendidas, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos. Ainda, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em sua 5ª edição, inseriu o sistema de custos como uma ferramenta à disposição dos gestores públicos para auxiliar no processo decisório (BRASIL, 2012). Através do MCASP é salientada a relevância da informação organizada, expressa conforme a lei e que reflete a preocupação com o controle dos custos e a qualidade do gasto. No entanto, para que a informação de custos seja gerada é obrigatória sua apuração pelo regime de competência, observados os conceitos e terminologias, podendo ser mensurada por meio de ajustes nas informações orçamentárias (BRASIL, 2012).

Neste contexto, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar (PLC) nº 229/2009, conhecido como Lei da Qualidade Fiscal (LQF), apresentado pelo Senador Tasso Jereissati, contando com outros deputados para aprimoramento técnico, cuja relatoria está a cargo do Deputado Ricardo Ferraço. O PLC nº 229/2009 tem o intuito de suprir lacunas não atendidas pela LRF, complementando-a, além de propiciar o acompanhamento do planejamento e da execução orçamentária e financeira governamental. Semelhante ao PLC nº 229/2009, outro projeto de lei, o PL nº 248/2009, de autoria do Senador Renato Casagrande também tramita no Senado Federal e visa a atender às disposições do art. 9º da CF, quanto à qualidade do gasto público (BRASIL, 1988).

Em busca de uma efetividade nos gastos públicos, aliada à LRF, a LQF irá servir de base aos gestores públicos no fortalecimento de áreas essenciais à gestão, como o planejamento, o controle e a execução financeira. Os pontos chave da LQF serão a transparência (por meio do acesso às informações), a gestão (pelo alcance dos resultados) e o controle (pelo fortalecimento das instituições que fazem parte do ciclo orçamentário e pela adoção de sistema de custos). A ideia resultante da LQF será a integração das fases do ciclo

orçamentário, sendo necessário avaliar pontos como planejamento, controle e execução financeira.

Ambos os projetos em tramitação no legislativo federal estão em fase de debates, pois suas alterações apresentam mudanças significativas no Poder Executivo, sobretudo no que diz respeito à responsabilidade e ao controle nos gastos públicos realizados pelos gestores, em qualquer esfera governamental, em especial sobre os serviços públicos ofertados à sociedade.

A administração pública tem o intuito de prestar serviços, seja direta ou indiretamente, e sua função requer ações eficientes no planejamento, execução e controle, visando a alcançar resultados satisfatórios (SANTOS, 2011).

Contudo, uma das preocupações dos gestores públicos ao se falar de custos no setor público refere-se à definição do método de custeio que será adotado, pois esta escolha afetará diretamente os resultados (DIAS; PADOVEZE, 2007). Neste contexto, Martins (2008, p. 37) salienta que “custeio significa apropriação de custos”, sendo utilizado a partir de um método, cujos procedimentos podem ser distintos, dependendo do custeio selecionado. Para o autor, dentre os métodos de custeio citam-se o Custeio por Absorção, o Custeio Direto ou Variável, o Custeio por Atividade (conhecido como ABC – *Activity Based Costing*), o Custeio Padrão e o Custeio Pleno.

No Brasil, o método de Custeio por Absorção é largamente utilizado nas organizações comerciais, devido aos aspectos tributários e por respeitar os princípios de contabilidade (MARTINS, 2008). O Custeio por Absorção, conforme Mauss e Souza (2008), é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente eles, relativos aos produtos ou serviços em determinado período. O Custeio por Absorção tem como principal vantagem, segundo Mauss e Souza (2008), a facilidade na implantação, pois tem estrutura e métodos mais simples para alocação dos custos.

No tocante à adoção do Custeio ABC, identifica-se como principal vantagem de implantação o desenvolvimento das ações governamentais, pois estas são separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010). O método de Custeio ABC apropria todos os custos e despesas aos produtos e serviços, mediante análise das atividades, utilizando-se direcionadores de custos para identificar e apurar os recursos consumidos na

produção (MARTINS, 2008). Algumas desvantagens e críticas ao método do Custeio ABC referem-se aos elevados gastos para implantação, altos níveis de controles internos, reorganização e comprometimento da equipe de trabalho (MAUSS; SOUZA, 2008).

Em relação ao método de Custeio Direto, a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois estes englobam as despesas operacionais na apuração dos custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; MAUSS; SOUZA, 2008). Como principais desvantagens, citam-se a classificação dos gastos em fixos e variáveis e as limitações para análise da margem de contribuição. O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP) aponta o custeio direto como indicado ao setor público, partindo-se das despesas orçamentárias liquidadas e alguns ajustes, até chegar ao custo ideal (BRASIL, 2012).

O governo federal foi um dos primeiros entes públicos a desenvolver um sistema de custos a partir da Portaria nº 157/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sendo iniciada a implantação gradual do Sistema de Informação de Custos Brasil (SIC Brasil). Esse sistema permite ao governo federal a efetiva mensuração dos custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, contabilidade e finanças, atendendo aos órgãos federais, sendo utilizado o método de Custeio Direto (MACHADO; HOLANDA, 2010). Este sistema parte da despesa orçamentária liquidada, realizando os ajustes necessários para encontrar o custo público. São exemplos de órgãos federais que utilizam sistema de custos: Inca, Exército, Marinha, Aeronáutica e Embrapa.

Em nível municipal, as Prefeituras de Guarulhos, Salvador, Recife, Florianópolis, possuem aplicações para alguns de seus serviços e áreas.

No Brasil, os custos no setor público podem ser mensurados a partir das despesas orçamentárias liquidadas, nas quais estão incluídas as despesas de pessoal e encargos, juros, despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas (CRUZ; PLATT NETO, 2007). Entretanto, alguns dos gastos não são classificados como custos, pois referem-se a valores ativados ou despesas de outros períodos, sendo necessários ajustes para apurar o efetivo custo dos serviços prestados.

Para Slomski (2003), o setor público é responsável por oferecer serviços à população. Por esta razão, justifica-se a existência do Estado como uma entidade prestadora de serviços, que devem ser planejados dentro da economicidade e eficiência na aplicação dos recursos públicos.

### **3.2. PESQUISAS CIENTÍFICAS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

Para realizar um diagnóstico sobre os estudos de custos no setor público como forma de traçar a situação atual do tema, em termos científicos, foi realizada uma busca por pesquisas recentes publicadas, relacionadas aos “municípios”, nas principais bases de dados de periódicos da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior (CAPES), tendo sido verificado que se trata de tema em ascensão. Para tal busca, utilizou-se um processo estruturado que permite a geração de conhecimento, a partir de uma perspectiva construtivista, por meio de 4 etapas: seleção do Portfólio Bibliográfico (PB); análise bibliométrica; análise sistêmica; e formulação de pergunta (s) de pesquisa (DUTRA et al., 2015).

A seleção do PB, primeira etapa do processo, consiste na seleção de estudos que representam o fragmento da literatura sobre o tema, a partir das bases de dados consultadas. Desta forma, para capturar as publicações internacionais foram utilizadas as seguintes bases de indexação de periódicos: *Scopus*; *Web of Science*; *Ebsco*; *Proquest*; *Science Direct*. Também se utilizou a base SPELL (*Specific Periodicals Eletronic Library*), por reunir publicações brasileiras. As buscas foram realizadas nos dias 16 e 17 de novembro de 2016, com delimitação temporal de 2006 a 2016, cujos eixos de busca foram ‘Custos’, ‘Setor Público’ e ‘Municípios’. Definidas as bases de busca e os eixos, restou identificar as palavras-chave que representam tais eixos. Assim, foram utilizadas palavras-chave em inglês, conforme o seguinte comando de busca, visando à identificação por títulos, palavras-chave e resumos: ("*Costs*" OR "*Cost*") AND ("*public*" OR "*public sector*" OR "*public administration*" OR "*public management*") AND ("*local administration*" OR "*counties*" OR "*cities*" OR "*county*").

Como resultado de uma busca refinada, ou seja, delimitação temporal, área de conhecimento e periódicos de ciências sociais aplicadas (Administração e Contabilidade),

obteve-se como retorno 1.610 artigos, sendo a base *Scopus* (110); *Ebsco* (488); *ProQuest* (37); *Web of Science* (324); e *Science Direct* (601), aquela que apresentou o maior número de artigos sobre o tema pesquisado, 37,33% do total do PB bruto. Para a busca na base SPELL, no entanto, foram utilizados apenas os termos “Custos nos municípios”, por não ser possível realizar a pesquisa com as mesmas palavras-chaves, retornando apenas dez artigos.

Dentre os cinco artigos nacionais considerados alinhados ao tema da presente pesquisa, destaca-se que no período de 2006 até 2011, ano da publicação da NBC TSP 16.11, apenas um estudo foi realizado, considerando a implantação das normas fiscais determinadas pela LRF dentre os municípios paulistas, dentre as quais uma delas trata da adoção de custos. Esse estudo apresenta reconhecimento científico com seis citações, maior número dentre os estudos selecionados. Já o período de 2012 a 2016 apresenta quatro estudos (1 em 2012; 1 em 2013; 2 em 2015), demonstrando que o tema está em evidência e constante crescimento. Dentre esses artigos, merece destaque o estudo publicado na Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, que publicou um estudo intitulado ‘A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses’ (PEREIRA; ROMÃO, 2015), no qual se investigou a implementação do SIC nos municípios portugueses, além de se analisar a utilidade da informação produzida por este sistema, por meio de questionário. O estudo concluiu que 58% dos respondentes iniciaram a implementação dos sistemas de custos e que, apesar de apresentarem um papel de importância para os respondentes, as informações geradas ainda possuem uma utilização bastante reduzida, não contribuindo de forma efetiva para a gestão municipal e para o controle e racionalização dos recursos dos municípios.

A análise bibliométrica básica realizada sobre os 24 artigos do PB identificou 54 autores, realizado o cruzamento destes com suas referências. Mesmo não se ressaltando no estudo citado um autor de expressiva relevância com múltiplos estudos, é destacado o autor Zachary T. Mohr, que contribuiu com dois artigos no PB. O autor é professor assistente do Departamento de Ciências Políticas e Administração Pública da Universidade da Carolina do Norte (EUA). Da mesma forma, é possível identificar os periódicos que têm devotado espaço às publicações sobre o tema.

Assim como observado quanto aos autores, diferentes periódicos são identificados, porém destacam-se os periódicos *Public Budgeting & Finance Journal* e o *International*

*Journal of Public Sector Management*, por serem específicos da área pública e apresentarem 2 artigos no PB, cada, assim como o *Public Administration Review* (PAR) aparece com um artigo no PB e dois artigos nas referências dos demais estudos. Os países que originaram os 24 estudos também foram identificados, destacando-se os Estados Unidos da América, com cinco estudos no PB, porém, se considerados em conjunto, os países da Europa (Inglaterra, Holanda, Grécia, Itália, Suíça, Romênia e Alemanha), cada um com um estudo, apresentam o continente como o mais representativo nesse tipo de estudo.

No Brasil, foram realizados três artigos que compõem o PB. Quanto às áreas e tipos de serviços públicos avaliados, o estudo seguiu a classificação de Lo Sorto (2016), que classifica os estudos conforme a avaliação de serviços específicos, serviços de gestão e serviços em geral. Avaliações de serviços específicos foram realizadas pela maioria dos artigos do PB, destacando-se os serviços públicos de saúde (n=11), seguido de educação e obras de infraestrutura, com dois estudos cada, enquanto a área ambiental (coleta de lixo) aparece com um estudo.

Já as pesquisas que investigaram serviços em conjunto apontaram quatro estudos, enquanto outros quatro concentram-se nas áreas de gestão. Por fim, a última variável básica analisou as técnicas, ferramentas e abordagens utilizadas na avaliação do desempenho dos custos no setor público, ressaltando-se a metodologia de análise envoltória de dados (DEA), como a mais utilizada (n=6).

Neste sentido, grande parte dos estudos internacionais relacionados ao tema “custos no setor público”, realizados em organizações públicas voltadas à administração local, enfatizam a avaliação da eficiência, cuja análise baseia-se em indicadores de desempenho, enquanto os estudos nacionais buscam desenvolver modelos de sistema de custos para implantação, suas dificuldades e percepção dos servidores públicos e gestores quanto às possibilidades de uso da informação de custos e métodos de custeio.

### **3.3. ESTUDO ANTERIOR UTILIZADO COMO BASE PARA A PESQUISA ATUAL**

Título: Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina

Autores: Fabrícia Silva da Rosa, Luana Caroline da Silva e Sandro Vieira Soares.

Pesquisa Publicada no Congresso Brasileiro de Custos (2015) e na Revista de *Contabilidade y Negócio*s – PUC-PERU (2015).

Esta pesquisa teve por objetivo principal identificar a percepção de contadores de prefeituras municipais do estado de Santa Catarina sobre implantação de um sistema de custos para a administração pública. Neste sentido, foi aplicado um questionário com os contadores municipais buscando identificar tal percepção. Os resultados descrevem que 31% dos respondentes são graduados e 63% são especialistas. Em decorrência disso, são duas as categorias predominantes. Desses pesquisados, a maior frequência de tempo de atuação em âmbito público está em mais de 15 anos, o que requer que esses profissionais busquem se qualificar, por serem graduados bem antes do processo de internacionalização das normas contábeis do setor público. Os resultados também apontam que o nível de conhecimento dos gestores contábeis municipais a respeito da NBC TSP situa-se entre regular (48%) e bom (39%).

Neste contexto, 88% dos pesquisados já participaram de algum evento (palestras, seminários etc.), o que indica um bom percentual, pois a participação em eventos desta natureza é importante para o sucesso da implementação. Quanto ao conhecimento sobre o Subsistema de Custos, inovação instituída na NBC TSP 16.2 (norma vigente à época da pesquisa de campo), tem-se que 61% dos respondentes são iniciantes e 19% não possuem conhecimento, o que justifica o fato de que 85% dos respondentes não terem implantado um sistema de apuração de custos nos municípios em que prestam serviços.

Quanto ao objetivo geral, constatou-se que a percepção de contadores de prefeituras municipais catarinenses quanto à implantação de um sistema de custos para administração pública é positiva, pois reconhecem sua utilidade tanto no planejamento orçamentário, quanto nas demais fases de atuação da administração pública, bem como na tomada de decisões e na busca pela transparência, corroborando Alonso (1999); Almeida, Borba e Flores (2009);

Machado e Holanda (2010); Silva Filho et al. (2011); Martins (2014); e Carmo e Padovani (2012).

Desta forma, os contadores municipais de Santa Catarina reconhecem a importância da apuração dos custos na administração pública. No entanto, apenas uma prefeitura municipal possui um sistema de contabilidade de custos e quatorze estavam implantando por ocasião do estudo.

Recomendou-se a realização de estudos sobre o processo de institucionalização do sistema de custos e também em que nível os sistemas de custos auxiliam na elaboração e controle orçamentário e processos decisórios municipais.

#### 4. RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

O questionário base da atual pesquisa foi direcionado aos contadores e/ou responsáveis pela adoção de sistema de custos em prefeituras dos municípios sob jurisdição do TCE-RJ, sendo esses questionados sobre a implantação e o uso do sistema de custos. A seguir são analisadas as respostas dos 13 respondentes.

Opções de resposta	Respostas	
Prefeitura municipal (executivo)	69,23%	9
Câmara de vereadores (legislativo)	15,38%	2
Instituto de Previdência (RPPS)	7,69%	1
Outro (especifique)	7,69%	1
<b>Total</b>		<b>13</b>

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

Nota-se que, embora tenham sido encaminhados os questionários somente para os contadores das prefeituras, devido à troca da gestão municipal, 4 contadores que responderam à pesquisa não se encontravam lotados no Poder Executivo.

Tal resultado ratifica os fatores identificados na limitação da metodologia apontados no item 2.5, evidenciando que contadores pertencentes aos quadros das prefeituras municipais, no exercício de 2016, no exercício de 2017, passaram a fazer parte de outros órgãos municipais.

##### 4.1. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

Primeiramente, questionou-se sobre a etapa do processo de implantação do sistema de custos, sendo possível perceber que apenas 4 dos respondentes afirmaram que, apesar de não ter sido implantado aquele sistema, há planejamento para isso.

Tabela 1: Implantação de sistema de custos

Opções de resposta	Respostas	
Sim, já foi implantando (total)	0,00%	0
Sim, está em processo de implantação (parcial)	0,00%	0
Não, mas já tem planejamento para implantação	30,77%	4
Não, e não há previsão para implantação	61,54%	8
Não sabe informar	7,69%	1
<b>Total</b>		<b>13</b>

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

Conforme tabela 1, é possível perceber que, mesmo havendo amparo legal para a implantação, conforme apontado no capítulo 3 da presente pesquisa, dentre os pesquisados a realidade demonstra que não está sendo possível a operacionalização deste aparato contábil.

Assim, questionou-se aos contadores municipais a sua visão da possibilidade de cumprimento dos prazos fixados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Tribunais de Contas (TC).

Tabela 2: Cumprimentos de prazos fixados para a implantação de sistema de custos

Opções de resposta	Respostas
A entidade conseguirá cumprir os prazos integralmente	15,38% 2
A entidade conseguirá cumprir os prazos parcialmente	15,38% 2
A entidade não conseguirá cumprir os prazos	15,38% 2
A entidade necessitaria de prorrogação de prazo para cumprir as determinações	30,77% 4
Não sabe informar	23,08% 3
<b>Total</b>	<b>13</b>

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

A tabela 2 revela dificuldade em cumprir os prazos fixados, já que apenas dois respondentes afirmaram que conseguirão cumprir os prazos integralmente. Para melhor compreender as dificuldades encontradas no processo de implantação, buscou-se identificar as capacidades da equipe e os recursos instalados para implantação do sistema de custos.

Quanto às capacidades, foram identificados os aspectos das equipes, dos gestores, relações de trabalho, cultura organizacional, cultura de aprendizagem, rotinas, valores organizacionais, comprometimento com aprendizado organizacional, conforme apresentado na tabela 3.

Tabela 3: Capacidades da equipe para a implantação do sistema de custos

Answer Options	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo	Concordo Totalmente	N/A- Não se aplica
Compreende que a convergência às Normas	0	0	1	5	5	0
A implantação do sistema de custos é muito útil para	0	0	1	5	5	0
O(s) responsável(s) pelo sistema de custos tem	0	2	1	5	3	0
A equipe técnica é suficiente para a implementação	0	5	2	1	3	0
A equipe técnica possui nível de conhecimento	1	6	1	1	2	0
A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente	1	6	1	1	2	0
A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente	2	5	1	1	1	0
A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente	2	5	2	1	0	0
As relações de trabalho possibilitam a implantação	1	5	1	3	0	0
A cultura organizacional proporciona a implantação	1	5	1	3	0	0
O(s) responsável(s) ou a equipe participou de evento	2	2	1	2	2	1
A equipe é capaz de inovar para melhorar o	3	1	1	4	1	0
A entidade promove (ou permite) uma cultura de	2	2	2	3	1	0
As maneiras rotineiras de pensar e agir são	1	3	3	3	0	0
O valor organizacional da equipe responsável pela	1	2	2	4	1	0
A equipe responsável pela implantação do sistema	1	3	2	3	0	1
Os membros da equipe da gestão da entidade atuam	1	3	2	3	1	0
A entidade está comprometida com o aprendizado	1	1	2	5	1	0
Os servidores da entidade possuem uma visão	1	4	2	2	0	1
A equipe responsável pela implantação do sistema	2	1	3	3	1	0

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

Conforme a tabela 3, os respondentes apontaram que a equipe responsável compreende as normas, percebe a utilidade da implantação do sistema de custos, possui conhecimento suficiente, é capaz de inovar e está comprometida com o aprendizado. Contudo, a equipe técnica necessita de formação complementar, e os altos gestores não atuam ou atuam parcialmente como agentes de aprendizagem na entidade. As relações de trabalho e a cultura organizacional não estão totalmente direcionadas para implantação do sistema de custos. Além disso, os servidores da entidade não possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos.

Outra questão, evidenciada na tabela 4 refere-se à capacidade de recursos físicos, financeiros e tecnológicos para implantação do sistema de custos na entidade.

Tabela 4: Recursos para a implantação do sistema de custos

Answer Options	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo	Concordo Totalmente	N/A- Não se aplica
A entidade possui sistema de informações que	1	3	0	3	0	1
Os processos internos da entidade estão	0	6	0	1	0	1
O tamanho do departamento (pessoas) é adequado	2	2	0	4	0	0
O tamanho do departamento (estrutura física) é	2	3	0	3	0	0
A estrutura da entidade está dividida em centros de	4	1	0	3	0	0
O sistema de custos está (ou será) integrado ao	1	1	0	5	1	0
O sistema de custos está (ou será) integrado ao	1	0	0	6	1	0
O investimento em tecnologia da entidade é	4	2	0	2	0	0
Os recursos financeiros disponíveis são suficientes	4	1	0	3	0	0
Os recursos financeiros disponíveis são suficientes	3	3	0	2	0	0

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

Analisando a tabela 4 é possível perceber, como aspectos positivos, que o sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema orçamentário e ao sistema patrimonial; e, ainda, que o investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.

Contudo, vários aspectos negativos foram apontados, tais como: ausência ou deficiência no sistema de informações que facilitariam busca e possibilitariam a implantação do sistema de custos; os processos internos da entidade não estão ou estão pouco estruturados para a implantação do sistema de custos. Para metade dos respondentes o tamanho do departamento (pessoas e estrutura física) não é adequado para a implantação do sistema de custos na entidade.

Além disso, os respondentes consideraram que os recursos financeiros disponíveis não são suficientes para realizar investimentos, bem como para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de forma continuada).

Os contadores também foram questionados sobre o método de custo a ser utilizado. Conforme demonstra a tabela 5, os métodos direto (ou variável) e misto são os mais aceitos.

Tabela 5: Método de custo a ser utilizado

Opções de resposta	Respostas	
Direto ou Variável	38,46%	5
ABC (Custeio Baseado em Atividades)	15,38%	2
Por Absorção	7,69%	1
Misto	30,77%	4
Outro (especifique)	7,69%	1
<b>Total</b>		<b>13</b>

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

O resultado da pesquisa evidencia que o método direto ou variável serão os mais utilizados. Conforme apontado no referencial teórico desta pesquisa, este método é indicado pelo MCASP e sua aplicação é mais simples por não requerer rateios (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Por outro lado, a pesquisa mostra que apenas 2 respondentes utilizarão o custeio baseado em atividades – ABC que, de acordo com o referencial teórico, embora seja apropriado para a mensuração das ações governamentais por estarem separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010), apresenta gastos elevados de implantação (MAUSS; SOUZA, 2008).

Outrossim, a pesquisa revelou, no que diz respeito ao responsável pelo desenvolvimento do sistema, a terceirização por empresa especializada em desenvolvimento de *software* (totalmente ou parcialmente), como meio a ser utilizado para a implantação de sistema de informação de custos.

Além disso, os respondentes compreendem que os processos para o funcionamento do sistema serão (ou deverão ser) definidos pela contabilidade (5), controle interno (4) e gestão (3). Contudo, a grande maioria respondeu que, até o momento desta pesquisa, não foram definidos os responsáveis pela implantação do sistema de custos na entidade. Finalmente, quando questionados sobre quem deveria orientar e fiscalizar a implantação dos sistemas de custos, a grande maioria compreende que seja papel do Tribunal de Contas dos Estados.

Verifica-se, portanto, que o processo de implantação do sistema de custos ainda está incipiente nos municípios da amostra analisada, e que apenas 2 respondentes compreendem que poderão atender aos prazos estipulados. Mesmo assim, é percebido pelos contadores como um processo relevante para a contabilidade, mas que questões relacionadas aos recursos e capacidades podem ser fatores limitadores para a implantação do sistema. No que respeita aos recursos, pode-se observar como fator limitador o tamanho dos departamentos (pessoal e estrutura) e os recursos financeiros para investimentos e manutenção. Já quanto à competência como limitador a destacam-se: a equipe técnica necessita de formação complementar; os gestores de topo não atuam ou atuam parcialmente como agentes de aprendizagem na entidade; as relações de trabalho no que tange à cultura organizacional não estão totalmente direcionadas para implantação do sistema de custos; e os servidores da entidade não possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos.

Por fim, foi identificado que os contadores se consideram os responsáveis principais pelo processo e os Tribunais de Contas foram apontados como órgãos competentes para a fiscalização.

Outros aspectos considerados pela pesquisa foram os relacionados ao uso do sistema de custos, para conhecer a compreensão sobre sua utilidade e usabilidade, conforme análise apresentada a seguir.

#### **4.2.USO E UTILIDADE DO SISTEMA DE CUSTOS**

Neste aspecto são observadas as questões sobre utilidade, utilização, compreensão do sistema e imagem da instituição.

Assim, observa-se primeiramente que o sistema de custos de maneira geral é considerado muito útil, principalmente para o planejamento orçamentário e para a tomada de decisões gerenciais, conforme a tabela 6.

Tabela 6: Utilidade do sistema de custos

	Inútil	Pouco Útil	Indiferente	Útil	Muito útil	N/A - Não se aplica	Total	Média ponderada
Planejamento orçamentário	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	62,50% 5	37,50% 3	0,00% 0	8	4,38
Gestão do patrimônio público	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	75,00% 6	25,00% 2	0,00% 0	8	4,25
Avaliação de desempenho	0,00% 0	0,00% 0	12,50% 1	62,50% 5	25,00% 2	0,00% 0	8	4,13
Tomada de decisões gerenciais	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	62,50% 5	37,50% 3	0,00% 0	8	4,38
Transparência das contas públicas	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	75,00% 6	25,00% 2	0,00% 0	8	4,25
Integração com os processos de auditoria interna da entidade	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	75,00% 6	25,00% 2	0,00% 0	8	4,25

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

O resultado da pesquisa ratificou a premissa da presente pesquisa no que diz respeito à importância da utilização do sistema de custos no setor público.

O segundo aspecto observado foi a percepção dos respondentes sobre a utilização das informações geradas pelo sistema de custos, conforme a tabela 7.

Tabela 7: Informações geradas pelo sistema de custos

Answer Options	Inútil	Pouco Útil	Indiferente	Útil	Muito útil	N/A - Não se aplica
Planejamento orçamentário	0	0	0	5	3	0
Gestão do patrimônio público	0	0	0	6	2	0
Avaliação de desempenho	0	0	1	5	2	0
Tomada de decisões gerenciais	0	0	0	5	3	0
Transparência das contas públicas	0	0	0	6	2	0
Integração com os processos de auditoria interna da	0	0	0	6	2	0

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

As informações geradas pelo sistema de custos são percebidas pelos respondentes como úteis e muito úteis, destacando-se as informações para a gestão do patrimônio, para a transparência pública e para a integração com os processos de auditoria interna.

Além da utilidade das informações geradas, analisou-se a percepção dos respondentes sobre a contribuição do sistema de custos para processos decisórios, conforme a tabela 8.

Tabela 8: Uso de sistema de custos para processos decisórios

Answer Options	Nunca Utilizado	Raramente Utilizado	Indiferente	Frequentemente Utilizado	Muito Utilizado	N/A- Não se aplica
Acompanhar as metas com o que foi planejado	1	0	0	2	4	1
Rever as principais metas	1	1	0	1	4	1
Comparar os resultados com as expectativas	1	1	0	1	4	1
Monitorar resultados	1	1	0	1	4	1
Projetar (forecasting) os resultados mais prováveis	1	1	0	2	3	1
Analisar somente as variações significativas entre o	1	0	0	2	4	1
Acompanhar a variação patrimonial da entidade	1	1	0	2	3	1
Auxiliar no controle de gastos	1	0	0	2	4	1
Evitar desperdícios de material/ mau uso de bens e	1	0	0	2	4	1
Como indicador para avaliação de desempenho dos	1	1	0	2	3	1

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

A tabela 8 revela que o sistema de custos pode ser utilizado nos processos decisórios segundo os respondentes, enfatizando-se o acompanhamento de metas e resultados, a análise das variações significativas e o controle de gastos e desperdícios.

Finalmente, analisou-se a percepção dos respondentes sobre o impacto na imagem da entidade pública perante os usuários da informação contábil, a partir da adoção de sistema de custos, conforme demonstra a tabela 9.

Tabela 9: Impacto na imagem institucional

Answer Options	Nunca Utilizado	Raramente Utilizado	Indiferente	Frequentemente Utilizado	Muito Utilizado	N/A- Não se aplica
Incentivar o contínuo desafio, debater dados	1	0	0	2	3	1
Focar nas questões críticas para o atendimento às	1	0	0	3	2	1
Unificar a visão da entidade sobre os problemas que	1	0	0	2	3	1
Questionar e discutir da entidade sobre os problemas	1	0	0	2	3	1
Apoiar os procedimentos de controles internos	1	0	0	2	3	1

Fonte: Dados da pesquisa elaborada pelos autores.

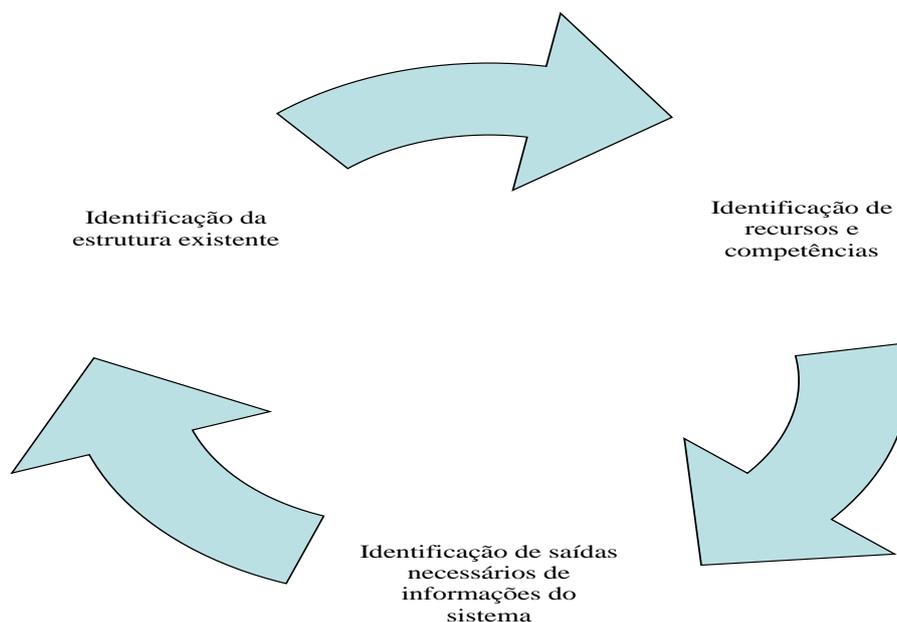
Observa-se, na percepção dos respondentes, que a adoção do sistema de custos impacta a imagem da entidade pública, sendo considerado muito utilizado para incentivar o contínuo desafio de se avaliar o desempenho da gestão, unificar a visão da entidade sobre problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência, bem como

questionar e discutir sobre estes aspectos controversos e apoiar os procedimentos de controles internos.

## 5. PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS

A presente proposta de implementação de sistema de custo, fundamentada no estudo de Rosa, Silva e Soares (2015), visa a identificar, por meio de um roteiro de averiguação sobre a estrutura, recursos, competência, resultados esperados e planejamento físico-financeiro, critérios necessários para a implementação do sistema de informações de custos (SIC) na administração pública municipal. Tais critérios são considerados relevantes para possibilitar o estabelecimento ou aperfeiçoamento do processo e sua institucionalização, conforme o fluxograma 1.

Fluxograma 1: Fluxo de planejamento contínuo do processo de implementação do SIC municipal



Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

### 5.1. ESTRUTURA

Nesta primeira etapa são definidos aspectos de responsabilização, setor, equipe e método de custos. Com base na percepção dos respondentes desta pesquisa, esses aspectos são

compreendidos como elementos a compor a estrutura principal para a implementação do sistema de informação de custos municipal, conforme a tabela 10.

Tabela 10: Estrutura necessária para a implementação do SIC municipal

Responsabilidade	Contador
Setor	Contabilidade e Controle interno
Método de custo	Direto (ou variável)
Equipe responsável pela elaboração do sistema (software)	Terceirizado por empresa especializada com participação da equipe interna da prefeitura

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

## 5.2. RECURSOS

Nesta segunda etapa, é necessário avaliar se os recursos físicos, humanos, financeiros e tecnológicos são suficientes para a implantação do sistema de custos municipal - tabela 11.

Tabela 11: Recursos necessários para a implementação do SIC municipal

Recurso disponível na entidade	Possui	Não possui	Recurso Insuficiente	N.A.
1. Sistema de informações que facilita busca e possibilita a implantação do sistema de custos				
2. Processos internos estruturados de forma que possibilitam a implantação do sistema de custos				
3. Tamanho do departamento (pessoas) adequado para a implantação do sistema de custos da entidade				
4. Tamanho do departamento (estrutura física) adequado para a implantação do sistema de custos da entidade				
5. Estrutura da entidade dividida em centros de custos				
6. Sistema de custos integrado ao sistema orçamentário				
7. Sistema de custos integrado ao sistema patrimonial				
8. Investimento em tecnologia da entidade adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.				
9. Recursos financeiros disponíveis e suficientes para realizar investimentos necessários para implantação do sistema de custos				
10. Recursos financeiros disponíveis e suficientes para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de				

forma continuada)				
-------------------	--	--	--	--

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Conforme a tabela 11, identificam-se os principais recursos necessários à implementação do sistema de custos. Constando a ausência ou a insuficiência de recursos, é necessário avaliar e planejar a curto e longo prazos o atendimento desta demanda.

### 5.3. COMPETÊNCIAS

Na sequência, são observadas as competências mínimas requeridas para possibilitar a equipe de gestão e a atuação da equipe técnica municipal no processo de implementação e uso do sistema de custos municipal, conforme a tabela 12.

Tabela 12: Competências para a implementação do sistema de custos municipal

Competências necessárias	Possui	Não possui	Competência precisa ser incentivada	N.A.
1. Compreensão sobre a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público resulta em benefícios para a administração pública				
2. Visão que a implantação do sistema de custos é muito útil para a entidade, pois apoia as decisões gerenciais, patrimoniais e orçamentárias				
3. O (s) responsável (s) pelo sistema de custos tem capacidade de gestão (autonomia) para implementá-lo na entidade				
4. A equipe técnica é suficiente para a implementação do sistema de custos na entidade				
5. A equipe técnica possui nível de conhecimento suficiente para a implantação do sistema de custos na entidade				
6. A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre os processos gerenciais e operacionais para implementar o sistema de custos				
7. A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre métodos de custos				
8. A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre sistema de custos para implementar o sistema de custos				
9. As relações de trabalho possibilitam a implantação do sistema de custos da entidade				
10. A cultura organizacional proporciona a implantação do sistema de custos na entidade				
11. O (s) ou a equipe participou de evento (curso, palestra, seminário, etc.) a respeito das NBC TSP 16.11				
12. A equipe é capaz de inovar para melhorar o processo de implantação e uso do sistema de custos na entidade				

Competências necessárias	Possui	Não possui	Competência precisa ser incentivada	N.A.
13. A entidade promove (ou permite) uma cultura de aprendizagem por meio de treinamento contínuo				
14. As maneiras rotineiras de pensar e agir são questionadas na entidade				
15. O valor organizacional da equipe responsável pela implantação do sistema de custos está aberto à diversidade de opiniões				
16. A equipe responsável pela implantação do sistema de custos da entidade é proativa no questionamento de rotinas de longa data, suposições e crenças				
17. Os membros da equipe da gestão da entidade atuam como agentes de aprendizagem na entidade				
18. A entidade está comprometida com o aprendizado organizacional de seus servidores				
19. Os servidores da entidade possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos				
20. A equipe responsável pela implantação do sistema de custos tem o apoio necessário dos gestores (altos escalões) para realizar as atividades de custos				

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

#### 5.4. SAÍDA DO SISTEMA

Finalmente, observa-se a necessidade de estabelecer prioridades sobre as informações que deverão ser geradas pelo sistema, como essas informações poderão ser utilizadas em processos decisórios e como o uso do sistema pode afetar a imagem institucional, conforme as tabelas 13, 14 e 15.

A intenção é que o gestor e a equipe responsável pela implementação do sistema de custos municipal estabeleçam o conjunto de informações necessárias que serão geradas no sistema de custos, conforme a tabela 13.

Tabela 13: Informações geradas pelo SIC

Planejamento orçamentário
Gestão do patrimônio público
Avaliação de desempenho
Tomada de decisões gerenciais

Transparência das contas públicas
Integração com os processos de auditoria interna da entidade.

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Além da informação gerada, é importante estabelecer que processos decisórios o sistema de custos deverá apoiar na administração municipal.

Tabela 14: Processo decisório

Acompanhar as metas com o que foi planejado
Rever as principais metas
Comparar os resultados com as expectativas
Monitorar resultados
Projetar ( <i>forecasting</i> ) os resultados mais prováveis
Analisar somente as variações significativas entre o orçado e o realizado
Acompanhar a variação patrimonial da entidade
Auxiliar no controle de gastos
Evitar desperdícios de material/ mau uso de bens e outros gastos
Como indicador para avaliação de desempenho dos serviços prestados

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Por fim, a saída do sistema deve prever informações e processos que possibilitem controlar ações que podem afetar a imagem da prefeitura, conforme a tabela 15.

Tabela 15: Imagem da prefeitura

Incentivar o contínuo desafio, debater dados subjacentes e planos de ação
Focar nas questões críticas para o atendimento às demandas dos usuários dos serviços
Unificar a visão da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência
Questionar e discutir a entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência

Apoiar os procedimentos de controles internos

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

## 5.5. PLANEJAMENTO FÍSICO-FINANCEIRO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS MUNICIPAL

Com base no reconhecimento das necessidades de estrutura, recursos, competências e saídas do sistema, é necessário que a entidade se planeje para o processo de implementação. Para tanto, sugere-se a proposta baseada no 5W2H (PFITSCHER, 2004), conforme a figura 2.

Figura 2: 5W2H

 What	 How	 Where	 dd/mm/aaaa When	 Why	 Who	 How much
<b>O quê</b>	<b>Como</b>	<b>Onde</b>	<b>Quando</b>	<b>Porque</b>	<b>Quem</b>	<b>Quanto custa</b>
O que será feito?	Como isso será feito?	Onde será feito	Quando será feito?	Por quê será feito?	Quem fará?	Quanto custa fazer isso?

Fonte: Pfitscher, 2004

Assim, com base no diagnóstico identificado anteriormente sobre recursos, competências e saídas dos sistemas, utiliza-se o 5W2H para planejar como cada um dos itens faltantes ou insuficientes (ameaças) podem se transformar em oportunidade de implementação do sistema.

Após realizar os estudos de benefícios e gastos relativos ao atendimento das propostas de melhoria, é estruturado um plano resumido de implementação do sistema de custos municipal.

Este plano resumo visa a identificar pontos deficitários que devem ser priorizados. Ao ser utilizada uma forma de priorização, o objetivo é facilitar para o gestor público conhecer quais fatores devem ser atendidos, e possibilitar construir uma base de atuação, informada pela análise do caso com a metodologia do próprio sistema, conforme a figura 3.

Figura 3 – Plano de Gestão do Sistema de Custos

Projeto: XX Município @@@@										
O que? (W)	Por que? (W)	Onde? (W)	Quando? (W)	Quem? (W)	Como? (H)	Quanto Custa? (H)				
Aspectos de sustentabilidade	Nível de desempenho	Ente público	Período	Responsável	Projeto e programa no PPA e LDO	Relação com LOA				
						E	G	F	C	V

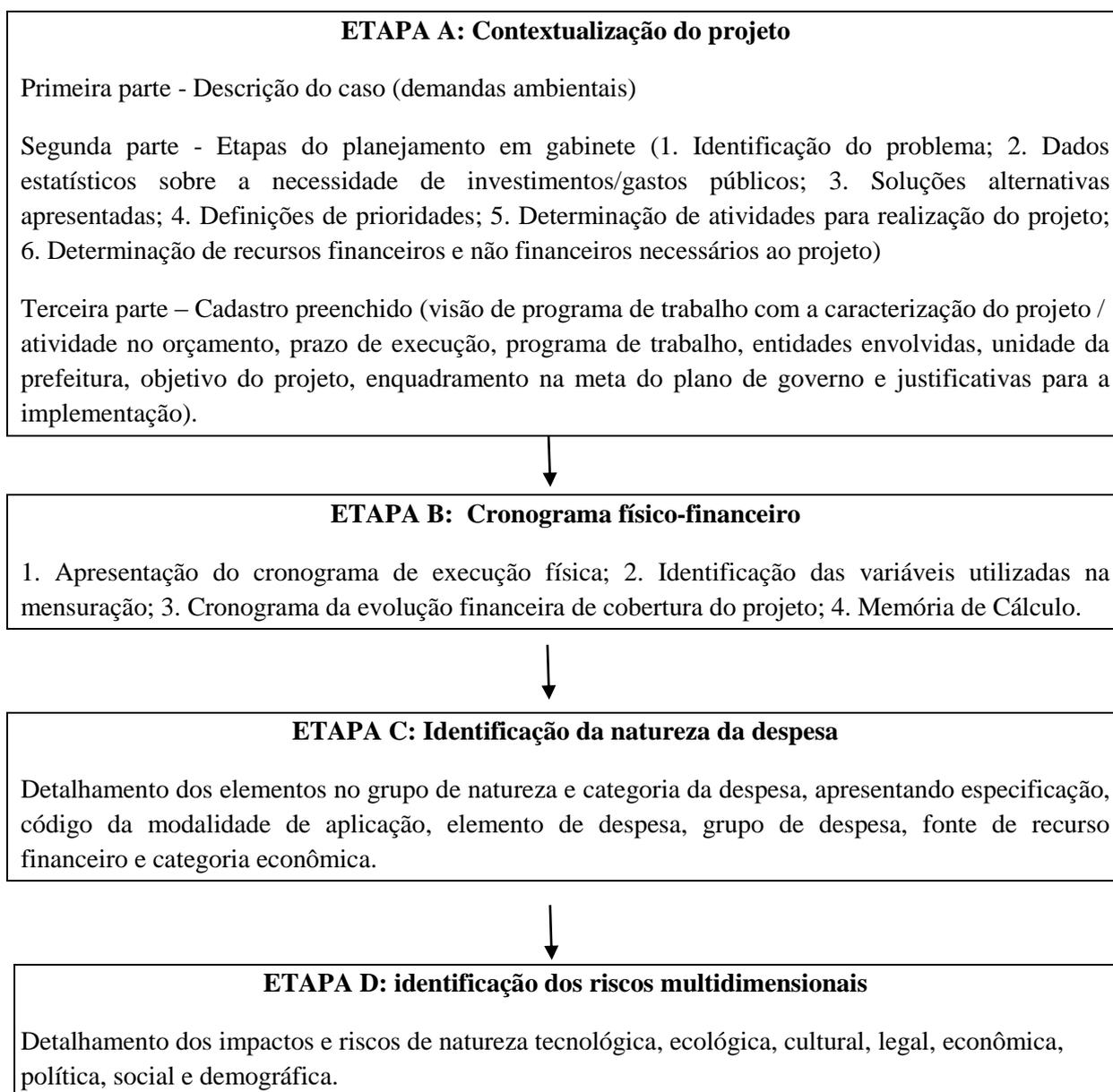
LEGENDA: E (Elemento de Despesa); G (rupe de despesa); F (Fontes dos recursos financeiros); C (Categoria Econômica); V (Valor monetário).

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Os seus itens devem ser evidenciados de forma clara e objetiva, identificando os motivos de melhorias a estes fatores, indicando as metas, os agentes envolvidos e distribuindo responsabilidades de atuação e resultados, bem como os prazos de execução e a relação dessas melhorias propostas com o plano diretor e o orçamento municipal (PPA, LDO e LOA). O plano, além de integrar as peças orçamentárias e apresentar de forma resumida esta integração, conforme definido no quadro 4, deve apresentar de forma sistemática cada projeto proposto para o aperfeiçoamento da gestão de custos.

Assim, propõe-se, a partir da metodologia do “ Cadastro de projeto” de Cruz (2015), ter um instrumento de planejamento e controle interno que possibilite desenvolver as metas de melhorias propostas. Este processo sistemático é composto por quatro etapas: Contextualização do projeto; Definição do Cronograma Físico-Financeiro; Identificação da natureza da despesa; e identificação dos riscos multidimensionais.

Fluxograma 2: Instrumentos sistêmico de gestão de projetos



Fonte: Adaptado de Cruz (2015).

Para finalizar, considera-se necessário operacionalizar este plano de aperfeiçoamento por meio da criação de um módulo integrado ao sistema de informação operacional dos municípios.

## 6. CONCLUSÃO

A estruturação das organizações públicas, inclusive as prefeituras brasileiras, vem passando por um processo evolutivo no qual a sociedade exige melhor gestão e governança dos recursos públicos. Por consequência, se faz necessária a inserção, no setor público, de ferramentas de gestão que viabilizem a avaliação de desempenho e a mensuração da qualidade do gasto, dentre elas a contabilidade de custos como instrumento de controle e tomada de decisão, conforme previsto nas principais normas que regem o setor.

Neste sentido, cada organização deve desenvolver seu próprio sistema de informação de custos, considerando suas particularidades operacionais e de gestão. Na visão dos autores estudados no referencial teórico, o desenho de um sistema de custos deve considerar suas finalidades, a fim de se escolher o sistema ideal para a organização. No entanto, para um sistema de custos ser bem-sucedido, não se devem considerar apenas rotinas e fluxos, sendo fundamental o envolvimento das pessoas da organização. Assim, pela percepção dos respondentes restou evidente a necessidade de apoiar as questões de recursos humanos e competências para que seja possível a implementação do sistema de custos.

A partir da LRF e do processo de convergências às normas internacionais de contabilidade, o sistema de custos no setor público passou a apresentar arcabouços definidos, norteadores da sua implantação, e seu uso passou a buscar atender às finalidades propostas, dentre as quais apoiar a tomada de decisão e às funções de planejamento, avaliar e dar transparência aos resultados de desempenho da administração pública.

Com base no estudo de Rosa, Silva e Soares (2015), verificou-se que o processo de implementação do sistema de informações de custos é uma realidade que não atinge todos os municípios brasileiros. Neste cenário, a presente pesquisa buscou propor medidas para o aperfeiçoamento da gestão e implementação de sistema de custos nas prefeituras do ERJ.

Na pesquisa descritiva realizada, confirmou-se que o cenário nacional é refletido de maneira intensa no ERJ, uma vez que 100% dos respondentes afirmaram que o sistema de informação de custos (SIC) não foi implantado e nem está em processo de implantação. Além disso, 62% dos respondentes não têm previsão para a implantação do SIC e apenas 31% responderam que já tem planejamento para tal implantação.

A pesquisa revelou que a maioria dos respondentes (62%) não terá condições de atender aos prazos legais estipulados para a implantação.

Os resultados da pesquisa apontaram ainda que os contadores entrevistados reconhecem a importância do uso e da utilidade do sistema de custos na transparência das contas públicas, na integração com os processos de auditoria interna da entidade, na tomada de decisões gerenciais, na avaliação de desempenho, na gestão do patrimônio público e no planejamento orçamentário.

Contudo, segundo a percepção dos respondentes, a implementação ainda não ocorreu devido às barreiras relacionadas a problemas de recursos e competências. Dentre os recursos que limitam a implantação destacam-se a estrutura dos departamentos (recursos humanos e materiais) e a necessidade de recursos financeiros para investimentos e manutenção no sistema de custos a serem implementados. No que respeita às competências, destacam-se: a necessidade de formação complementar para a equipe técnica; atuação mais eficiente dos altos gestores no processo de aprendizagem na entidade; e melhorias nas relações de trabalho e na cultura organizacional.

Os resultados revelam a necessidade de ampliar o conhecimento dos servidores sobre o uso do sistema de custos e a percepção dos respondentes de que os Tribunais de Contas deveriam orientar e fiscalizar a implantação dos SIC. A pesquisa confirma que os respondentes conhecem as normas emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, as quais prevêm que cabe aos Tribunais de Contas acompanhar a referida implantação. Para isso, as Escolas de Contas podem ser utilizadas para auxiliar na orientação, capacitação e disseminação da cultura da informação de custos, a fim de que seja percebida a importância de avaliação e monitoramento do desempenho dos serviços públicos.

Portanto, cabe aos gestores da alta administração, responsáveis pela governança das entidades, fomentar ações que despertem uma cultura organizacional voltada para a eficiência, bem como para o atingimento de resultados, na qual as informações de custos serão insumos relevantes. Tais atitudes podem ser disseminadas por meio de capacitações e desenvolvimento de lideranças.

O estudo revelou, ainda que, além da exigência legal para adoção de sistema de custos nas organizações públicas, é necessário reconhecer as finalidades do seu uso e atender aos requisitos informacionais de cada gestão.

Considerando os aspectos relacionados à implementação e ao uso do sistema de informação de custos apontados no referencial teórico, e ainda as respostas analisadas, desenvolveu-se uma proposta de implantação de sistema de custos para as prefeituras, com duas fases distintas: diagnóstico e planejamento.

Na fase de diagnóstico, propõe-se levantar os aspectos estruturais principais para a implantação do SIC. Em seguida, avaliar os recursos financeiros, humanos e tecnológicos não suficientes para a implantação. Posteriormente, identificar lacunas nas competências mínimas exigidas para que as equipes de gestão e técnica possam atuar no processo de implementação e uso do SIC. Por fim, sugere-se o estabelecimento de prioridades acerca das informações de custos que serão geradas, como estas serão utilizadas e, ainda, de que modo o uso do sistema de custos pode afetar a imagem institucional.

A partir do diagnóstico realizado, a administração deve se planejar para o processo de implementação do SIC. Desta forma, sugere-se uma proposta baseada no 5W2H, modelo estudado na presente pesquisa.

Na fase do planejamento, mostra-se necessária a identificação de forma clara e objetiva dos pontos deficitários a serem priorizados, a fim de que o gestor conheça quais os fatores que carecem de atendimento. Tal procedimento será consubstanciado por meio de um Plano de Gestão do Sistema de Custo, o qual deve se integrar às peças de planejamento da Prefeitura.

Neste plano constará, além da contextualização do projeto de implantação do SIC, o cronograma físico-financeiro, o detalhamento dos elementos das despesas que serão incorridas, bem como a identificação dos potenciais riscos que poderão ocorrer.

A partir de então, verifica-se que cada prefeitura deve preocupar-se com as especificidades do seu projeto de SIC, com os objetivos definidos, visando a melhores resultados e desempenho.

Por fim cabe mais uma vez ressaltar que, a pesquisa revelou ser esperada a atuação dos Tribunais de Contas no sentido de orientar e fiscalizar a implementação do sistema de informação de custos. Desta forma, o roteiro de averiguação das necessidades para possibilitar a implementação do SIC, sugerido nesta pesquisa, poderá ser utilizado por Tribunais de Contas e pela própria estrutura de controles internos dos órgãos municipais, fazendo-se os ajustes necessários de acordo com as características e necessidades da entidade.

Como sugestão para futuros trabalhos sobre o tema, propõe-se um estudo com o objetivo de subsidiar a elaboração de um manual para a implementação do sistema de informação de custos nas prefeituras dos municípios sob jurisdição do TCE-RJ, a partir da ampliação da percepção dos contadores públicos auferida nesta pesquisa.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, L. B., PARISI, C., & PEREIRA, C. A. (2001). Controladoria. In A. Catelli (Coord.), **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON** (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

AMSHOFF, B. (1994). **Controlling in Deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz.** 2nd ed. Auflage, Wiesbaden.

ANDERSON, D. R., SCHMIDT, L. A., & MCCOSH, A. M. (1973). **Practical ontrollership.** 3rd ed. Howewood.

ANSOFF, H. I. (1975). **Managing strategic surprise by response to weak signals.** Vol. 18, p. 21-33. California Management Review.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. **Antecedents to management accounting change: a structural equation approach.** Accounting, Organizations and Society. Elsevier V. 28, p. 675- 698, 2003.

BEUREN, I. M. **Controladoria Agregando Valor para a Empresa** (In Paulo Schmidt et al.). Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BOGT, H. (2008). **Management Accounting Change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results -an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector.** Financial Accountability & Management, 24 (3), pp. 209-241.

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

BORINELLI, M. L. (2006). **Estrutura básica conceitual de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática.** São Paulo: FEA/USP. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL/88. **Constituição da República Federativa do.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), (acesso em 15.05.2017).

BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), (acesso em 15.05.2017).

BRAMSEMANN, R. (1980). **Handbuch controlling: Methoden und techniken.** Auflage, München, v. 2.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Reforma Gerencial do Estado, Teoria Política e Ensino da Administração Pública.** Revista Gestão & Políticas Públicas - RGPP. v. 1, nº 2, p.1-6. 2011.

CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2004. - 3v.

DINIZ, E. **Globalização, reforma do Estado e teoria democrática contemporânea**. Revista São Paulo em Perspectiva. São Paulo: Fundação Seade. n.º 15(4), p. 13-22, 2001.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: Uma Abordagem Multivariada**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, 2008.

GOMES, M.L.S; OLIVEIRA, F.C. **Modelos organizacionais de administração pública: um estudo dos aspectos da realidade cearense na estrutura de referência das reformas do Estado**. Revista de Ciências da Administração, v. 12, n. 28, p. 105-126, set./dez. 2010.

GUERREIRO, R.; MOLINARI, S. K. R. **Teoria da Contingência e Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso sobre o Processo de Mudança na Controladoria do Banco do Brasil**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. Anais. São Paulo: FEA/USP, 2004.

GRESSLER, L. A. **Introdução à pesquisa. Projetos e Relatórios**. 2ª ed. Loyola: São Paulo, 2004.

HOJER, S.; FORKBY, T. **Care for sale: the influence of new public management in child protection in Sweden**. British Journal of Social Work, v. 41, n. 1, p. 93-110, jan. 2011.

HOQUE, Z. **Measuring and reporting public sector outputs/outcomes: exploratory evidence from Australia**. International Journal of Public Sector Management, v. 21, n. 5, p. 468-493, 2008.

JINGJIT, R; FOTAKI, M. **Confucian ethics and the limited impact of the new public management reform in Thailand**. Journal of Business Ethics, v. 97, n. 1, p. 61-73, dec. 2010.

KLERING, L. R.; PORSE, M. C. S.; GUADAGNIN, L. A. **Novos Caminhos da Administração Pública Brasileira**. Análise, Porto Alegre, v. 21, n. 1, p. 4-17, jan./jun. 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. **Administração Pública Comparada: Uma Avaliação das Reformas Administrativas do Brasil, EUA e União Européia**. Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro. v. 42. nº 1, p. 61-82, JAN./FEV. 2008.

MAUSS, C. V; SOUZA, M.A. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. Atlas. São Paulo, 2008.

MOURA, J. F. de M. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. 155 F. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

NOGUEIRA, M. A. **Um Estado para a sociedade civil: temas éticos e políticos da gestão democrática.** São Paulo: Cortez, 2004.

PEÑA, C. R. **Um Modelo de Avaliação da Eficiência da Administração Pública através do Método Análise Envoltória de Dados (DEA).** Revista de Administração Contemporânea - RAC, Curitiba, v. 12, n. 1, p. 83-106, Jan./Mar. 2008.

PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R.; FREZATTI, F. ; LOPES, A. B. **O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional.** O&S. Organizações & Sociedade, v. 35ª ed, n. out/dez, p. 1-20, 2005.

PISCITELLI, R, B. **O controle interno na administração pública federal.** Brasília: Esaf, 1988.

REID, G. C.; SMITH, J. A. **The impact of contingencies on management accounting system development.** Management Accounting Research: 2000

REZENDE, A. J; SLOMSKI, V; CORRAR, L. J. **A Gestão Pública Municipal e a Eficiência dos Gastos Públicos: Uma Investigação Empírica entre as Políticas Públicas e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos Municípios do Estado de São Paulo.** Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 1, n. 1, p 24 – 40, jan./abr. 2005.

ROWLEY, C.; TOLLISON, R.; TULLOCK, G. **The Political Economy of Rent Seeking.** Kluwer, 1988.

ROWLEY, C.; SCHNEIDER, F.; TOLLISON, R. (eds.). **The next twenty-five years of public choice.** Special issue Public Choice, v. 77(1), 1993.

SANDLER, T. **Collective Action: Theory and Applications.** Harvester Wheatsheaf, 1992.

SCAPENS, R. W. **Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice.** Management Accounting Research, v. 5, 301-321, 1994.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS R. W. **Stability and change: an institutional study of management accounting change.** Accounting, Auditing & Accountability Journal, 18, p. 44-73, 2005.

TARTER, C. J.; HOY, W. K. **Toward a contingency theory of decision making.** Journal of Educational Administration 36, Armidale: 1998

VOGEL, R. **Framing and Counter-Framing New Public Management: The Case Of Germany.** Public Administration. v. 90, n. 2, p. 370–392. 2012.

WITT, U. **The endogenous public choice theorist.** Public Choice, 73 p 117-29, 1992.

## APÊNDICE A

### **ESTUDO SOBRE A IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL**

**Prezado (a) Contador(a),**

Este questionário é direcionado aos contadores e/ou responsáveis pela adoção de sistema de custos em prefeituras, câmaras de vereadores e institutos de previdência no âmbito municipal, nesta pesquisa denominados de “ENTIDADE”. Está composto de três blocos de fácil compreensão e serão necessários aproximadamente 10 minutos para respondê-lo. Por isso, são importantes a sua *atenção e a sua participação*.

#### **BLOCO 1- IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS**

##### **1.1. Assinale a identificação da entidade**

- a) Prefeitura municipal (executivo)
- b) Câmara de vereadores (legislativo)
- c) Instituto de Previdência (RPPS)
- d) Outra Qual? \_\_\_\_\_

##### **1.2.O sistema de custos já foi implantado na entidade?**

- a) Sim, já foi implantando (total)
- b) Sim, está em processo de implantação (parcial)
- c) Não, mas já tem planejamento para implantação
- d) Não, e não há previsão para implantação
- e) Não sabe informar

##### **1.3. Sistema de custos, assim como outras normas, devem ser implantados conforme prazos fixados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Tribunais de Contas Estaduais (TCE), de acordo com as características da entidade. Na sua opinião:**

- a) A entidade conseguirá cumprir os prazos integralmente
- b) A entidade conseguirá cumprir os prazos parcialmente
- c) A entidade não conseguirá cumprir os prazos
- d) A entidade necessitaria de prorrogação de prazo para cumprir as determinações
- e) Não sabe informar

##### **1.4. Quem está (ou deverá ser) responsável pela implantação do sistema de custos na entidade?**

- a) O próprio contador e sua equipe
- b) O controle interno de contabilidade
- c) Até o momento não foram definidos responsáveis
- d) Uma equipe/comissão multidisciplinar que foi (ou será) criada com tal função
- e) Não sabe informar

**Caso seja formada por equipe multidisciplinar, indique a quantidade de pessoas envolvidas e formação da equipe:**

---

---

**1.5. Na sua opinião, qual método de custos será (ou deverá) ser utilizado?**

- a) Direto ou Variável  
b) Por Absorção  
c) ABC (Custeio Baseado em Atividades)  
d) Misto  
e) Outro: \_\_\_\_\_

**1.6. O sistema de informação de custos (software de sistema de informação) foi (ou será) desenvolvido por quem?**

- a) Totalmente terceirizado (Empresa Especializada em Desenvolvimento de Software)  
b) Totalmente próprio (Setor Interno de Tecnologia da Informação)  
c) Pela empresa contratada que já fornece o sistema contábil  
d) Mista (equipe interna e terceirizada)  
e) Outra composição: \_\_\_\_\_

**1.7. Os processos para o funcionamento do sistema serão (ou deverão ser) definidos por qual setor/departamento/órgão:**

- a) Contabilidade  
b) Controle Interno  
c) Gestão  
d) Procuradoria Jurídica  
e) Outros: \_\_\_\_\_

**1.8 Na sua visão, quem deveria orientar e fiscalizar a implantação de sistema de custos?**

- a) Conselho Federal/Regional de Contabilidade (CFC/CRC)  
b) Tribunais de Contas dos Estados (TCE)  
c) Secretaria do Tesouro Nacional (STN)  
d) Controle Interno  
e) Outros – Quais? \_\_\_\_\_

**1.9 Considere as afirmações a seguir e assinale quais são, na sua opinião, as capacidades da equipe responsável pela implantação do sistema de custos (ou, em caso de não haver um responsável, quais deveriam ser suas características necessárias para implantação do sistema de custos).**

- NA. Não se aplica  
1. Discordo totalmente  
2. Discordo parcialmente  
3. Indiferente  
4. Concordo parcialmente  
5. Concordo totalmente

	<b>Afirmações</b>	<b>NA</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	Compreende que a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público resulta em benefícios para a administração pública						
2	A implantação do sistema de custos é muito útil para a entidade, pois apoia as decisões gerenciais, patrimoniais e orçamentárias						
3	O(s) responsável(s) pelo sistema de custos tem capacidade de gestão (autonomia) para implementá-lo na entidade						
4	A equipe técnica é suficiente para a implementação do sistema de custos na entidade						
5	A equipe técnica possui nível de conhecimento suficiente para a implantação do sistema de custos na entidade						
6	A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre os processos gerenciais e operacionais para implementar o sistema de custos						
7	A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre métodos de custos						
8	A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre sistema de custos para implementar o sistema de custos						
9	As relações de trabalho possibilitam a implantação do sistema de custos da entidade						
10	A cultura organizacional proporciona a implantação do sistema de custos na entidade						
11	O(s) responsável(s) ou a equipe participou de evento (curso, palestra, seminário etc.) a respeito das NBC TSP 16.11						
12	A equipe é capaz de inovar para melhorar o processo de implantação e uso do sistema de custos na entidade						
13	A entidade promove (ou permite) uma cultura de aprendizagem por meio de treinamento contínuo						
14	As maneiras rotineiras de pensar e agir são questionadas na entidade						
15	O valor organizacional da equipe responsável pela implantação do sistema de custos está aberto à diversidade de opiniões						
16	A equipe responsável pela implantação do sistema de custos da entidade é proativa no questionamento de rotinas de longa data, suposições e crenças						
17	Os membros da equipe da gestão da entidade atuam como agentes de aprendizagem na entidade						
18	A entidade está comprometida com o aprendizado organizacional de seus servidores						
19	Os servidores da entidade possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos						
20	A equipe responsável pela implantação do sistema de custos tem o apoio necessário dos gestores (altos escalões) para realizar as atividades de custos						

**2.0 Considere as afirmações a seguir e assinale, conforme sua percepção, sobre a capacidade de recursos físicos, financeiros e tecnológicos para implantação do sistema de custos na entidade**

- NA. Não se aplica                      3. Indiferente  
1. Discordo totalmente              4. Concordo parcialmente  
2. Discordo parcialmente            5. Concordo totalmente

	<b>Afirmções</b>	<b>NA</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	A entidade possui sistema de informações que facilita busca e possibilita a implantação do sistema de custos						
2	Os processos internos da entidade estão estruturados de forma que possibilitam a implantação do sistema de custos						
3	O tamanho do departamento (pessoas) é adequado para a implantação do sistema de custos da entidade						
4	O tamanho do departamento (estrutura física) é adequado para a implantação do sistema de custos da entidade						
5	A estrutura da entidade está dividida em centros de custos						
6	O sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema orçamentário						
7	O sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema patrimonial						
8	O investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.						
9	Os recursos financeiros disponíveis são suficientes para realizar investimentos necessários para implantação do sistema de custos						
10	Os recursos financeiros disponíveis são suficientes para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de forma continuada)						

**BLOCO 2- USO DO SISTEMA DE CUSTOS**

**2.1. Considere as opções e assinale qual sua percepção sobre a utilidade do sistema de custos para as atividades/afirmações relacionadas no quadro:**

- NA. Não se aplica                      3. Indiferente  
1. Inútil                                    4. Útil  
2. Pouco Útil                            5. Muito útil

	<b>Afirmções</b>	<b>NA</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	Planejamento orçamentário						
2	Gestão do patrimônio público						
3	Avaliação de desempenho						
4	Tomada de decisões gerenciais						
5	Transparência das contas públicas						
6	Integração com os processos de auditoria interna da entidade.						

**2.2. Considere as afirmações no quadro a seguir e assinale qual sua percepção sobre a utilização das informações geradas pelo sistema de custos:**

- NA. Não se aplica                      3. Indiferente  
1. Nunca Utilizado                    4. Frequentemente Utilizado  
2. Raramente Utilizado              5. Muito Utilizado

	<b>Afirmações</b>	<b>NA</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	Acompanhar as metas com o que foi planejado						
2	Rever as principais metas						
3	Comparar os resultados com as expectativas						
4	Monitorar resultados						
5	Projetar ( <i>forecasting</i> ) os resultados mais prováveis						
6	Analisar somente as variações significativas entre o orçado e o realizado						
7	Acompanhar a variação patrimonial da entidade						
8	Auxiliar no controle de gastos						
9	Evitar desperdícios de material/ mau uso de bens e outros gastos						
10	Como indicador para avaliação de desempenho dos serviços prestados						

**2.3. Considere as afirmações no quadro a seguir e assinale qual sua percepção sobre a contribuição do sistema de custos para as seguintes opções:**

- NA. Não se aplica                      3. Indiferente  
1. Nunca Utilizado                    4. Frequentemente Utilizado  
2. Raramente Utilizado              5. Muito Utilizado

	<b>Afirmações</b>	<b>NA</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	Incentivar o contínuo desafio, debater dados subjacentes e planos de ação						
2	Focar nas questões críticas para o atendimento às demandas dos usuários dos serviços						
3	Unificar a visão da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência						
4	Questionar e discutir na entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência						
5	Apoiar os procedimentos de controles internos						

**2.4. Qual sua percepção sobre o impacto na imagem da entidade pública perante os usuários da informação contábil a partir da adoção de sistema de custos:**

- NA. Não se aplica                      3. Indiferente  
1. Não altera                            4. Altera moderadamente  
2. Altera pouco                        5. Altera muito

	<b>Usuários da informação</b>	<b>NA</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	Gestor público de alto escalão (prefeitos, secretários, presidente da câmara, vereadores, assessores etc.)						
2	Gestor público de nível tático operacional						
3	Tribunal de Contas						
4	Sociedade Civil Organizada						
5	Outras entidades públicas						
6	Entidades privadas						
7	Usuários dos serviços públicos/beneficiários						
8	Entes políticos						
9	Outros (especificar):						

**BLOCO 3- PERFIL DO RESPONDENTE**

3.1. Gênero: ( ) Masculino    ( ) Feminino

3.2. Ano de nascimento:.....

3.3. Grau de formação (indique apenas a mais alta):

- ( ) 1º. Grau  
( ) 2º. Grau  
( ) Curso Técnico  
( ) Graduação  
( ) Especialização  
( ) Mestrado  
( ) Doutorado

3.4. Caso tenha graduação ou pós-graduação, qual o curso ou área de especificidade da última formação:

- ( ) Ciências Contábeis  
( ) Administração  
( ) Direito  
( ) Economia  
( ) Outro. Qual? .....

