

REVISTA GESTO:

Revista de Gestão Estratégica de Organizações

Santo Ângelo, v. 6, n. 1, p. 2-19, jan./jun. 2018.

**A IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
BUSCANDO AÇÕES INOVADORAS A PARTIR DE UM DIAGNÓSTICO DOS
MUNICÍPIOS DA REGIÃO CENTRAL DO RS**

**THE IMPLEMENTATION OF COST SYSTEMS IN THE PUBLIC SECTOR:
SEEKING INNOVATIVE ACTIONS BASED ON A DIAGNOSIS OF THE
MUNICIPALITIES OF THE CENTRAL REGION OF RS**

Cristiano Sausen Soares

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, SC, Brasil, cristianocontador@hotmail.com

Eliandra Parcianello

Centro Universitário Franciscano – UNIFRA, RS, Brasil, eli_parci@hotmail.com

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/rg.v6i1.2247>

Recebido em: 15/05/2017

Aceito em: 29/06/2018

Resumo

Com o objetivo de identificar iniciativas inovadoras para implantação de sistemas de custos nos municípios da região central do RS, este estudo se desenvolveu por meio da pesquisa qualitativa, descritiva e exploratória, mediante levantamento. A coleta de dados fez uso da aplicação de questionário elaborado para identificar o perfil dos respondentes, formas de atualização profissional e estratégias adotadas para implantação do sistema de custos nos municípios. Das 34 cidades da região investigada, obteve-se uma amostra de 38,24%, sendo o retorno dos respondentes uma limitação da pesquisa. Os resultados demonstram que poucas ações efetivas foram desenvolvidas para implantação de sistemas de custos na maioria dos municípios da região. Constataram-se dois aspectos relevantes: a falta de sistemas de informação de custos que permitam aos municípios a integração dos sistemas contábeis em uso com as informações de custos; e a necessidade de ações pontuais da gestão de pessoas no enfrentamento a resistência à mudança, na qualificação de pessoal e no envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema de custos. Espera-se que os resultados evidenciados possam contribuir com os demais entes públicos, sugerindo-se para futuras pesquisas um estudo de caso acompanhando o desenvolvimento e implantação do sistema de custos em um município.

Palavras-chaves: Sistema de custos. Setor público. Municípios.

Abstract

With the objective of identifying innovative initiatives for the implementation of cost systems in the municipalities of the central region of RS, this study was developed through qualitative, descriptive and exploratory research, through a survey. Data collection used the application of a questionnaire designed to identify the profile of respondents, forms of professional updating and strategies adopted for the implementation of the cost system in municipalities. Of the 34 cities in the region investigated, a sample of 38.24% was obtained, and the respondents' return was a limitation of the research. The results demonstrate that few effective actions were developed to implement cost systems in most municipalities in the region. Two important aspects were noted: lack of cost information systems that allow municipalities to integrate accounting systems in use with cost information; and, need of punctual actions of people management in facing resistance to change, qualification of personnel and involvement of managers in the process of implementation of cost system. It is hoped that the evidenced results may contribute to other public entities, suggesting for future research a case study accompanying the development and implementation of the cost system in a municipality.

Keywords: Cost system. Public sector. Counties.

1 Introdução

Enquanto inúmeros escândalos de corrupção e desvios de recursos públicos são denunciados e investigados, a sociedade brasileira vem exigindo maior transparência e qualidade dos gastos no setor público. Essas exigências, no entanto, motivaram as principais normas de finanças públicas, sobretudo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), onde está definido que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem demonstrar seus gastos à população, instrumentalizando a participação social na fiscalização do setor. Contudo, parte do atendimento dessas normas legais depende de práticas voltadas à contabilidade gerencial que estão sendo adotadas no setor público, dentre elas a implantação de sistemas de custos.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366/2011, alterada pela Resolução nº 1.436/2013, instituiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público (NBCTSP) nº 16.11, no contexto do processo de convergência às normas internacionais, prevendo a mensuração e evidenciação de custos, através do Subsistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP). Neste sentido, o governo federal, a partir da Portaria nº 157/2011 (BRASIL, 2011) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), desenvolveu seu sistema de custos, denominado Sistema de Informação de Custos Brasil (SIC Brasil) cuja implantação está ocorrendo de forma gradual em alguns órgãos públicos federais.

O SIC Brasil toma por base a NBCTSP 16.11, onde se define que os sistemas de custos devem conter informações que registrem, processem e evidenciem os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade. Algumas Unidades da Federação também desenvolveram e iniciaram a implantação dos seus sistemas de custos, dentre elas, o Rio Grande do Sul, através do Decreto nº 40.766/2012, que instituiu o Sistema de Informações de Custos, denominado CUSTOS/RS, cuja implantação está ocorrendo gradualmente nos órgãos do estado. Entretanto, poucas ações para implementação de sistemas de custos nos municípios têm sido identificadas.

Com o propósito de apontar a complexidade da implantação de sistemas de custos nos municípios, suas dificuldades e desafios, alguns estudos podem ser referenciados. Roncalio, et al. (2012) investigaram 19 municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes sobre as práticas de contabilidade de custos, constatando que mesmo aqueles que desenvolvem alguma ação, não às integram com o planejamento e a contabilidade pública. A pesquisa de Tres e Silveira (2013) analisou a percepção dos profissionais de contabilidade pertencentes à Associação dos Municípios do Alto da Serra do Botucaraí/RS, sobre importâncias e dificuldades na implantação do sistema de custos, identificando que 27,27% daqueles municípios adota algum método de custeio, mas nenhum deles possui um sistema de custos implantado. Da Rosa, da Silva e Soares (2015) investigaram a percepção dos contadores das prefeituras de uma amostra de municípios em Santa Catarina quanto à implantação de sistemas de custos na administração pública, sendo apontado que dos 97 respondentes, apenas 1 município havia implantado sistema de custos.

Apesar das normativas legais apontarem a necessidade de uso de sistemas de custos no setor público, com base no exposto, acredita-se que grande parte dos municípios não desenvolveu ações para implantá-lo, mesmo depois de instituídas normas técnicas para sua adoção. Porém, algumas iniciativas e ações pontuais podem ser identificadas e merecem ser evidenciadas. Neste sentido, desenvolveu-se o presente estudo contemplando um número menor de municípios, em uma escala regional, na tentativa de localizar aspectos inovadores e possibilitar seu aprofundamento, visando contribuir com outros entes públicos no tocante à diferentes variáveis relevantes para implantação de sistemas de custos.

Assim, considerando a implantação de Sistemas de Custos no Setor Público, o presente estudo apresenta como problemática: Como os municípios da região central do Estado do Rio Grande do Sul estão se preparando para a implantação de Sistemas de Custos, em cumprimento a NBCTSP 16.11? Visando responder a problemática levantada, a presente pesquisa tem por objetivo identificar iniciativas inovadoras para implementação de sistemas de custos nos municípios da região central do estado do RS.

Diante desse contexto, considerando-se que o tema está em evidência (DA CRUZ; NETO, 2007), justifica-se a realização de estudos que destacam aspectos positivos na tentativa de implantação de sistemas de custos nos municípios. Ressalta-se a relevância das informações geradas pela contabilidade de custos para o setor público, cujos resultados do presente estudo pretendem contribuir, assim como para os demais profissionais contábeis atuantes na área, gestores e outros servidores públicos nesse processo, apontando variáveis relevantes e ações bem-sucedidas, com foco na tomada de decisões e demonstração da eficiência do gasto público. De acordo com a relevância do assunto e as importantes alterações ocorridas no contexto atual da contabilidade pública brasileira, este estudo justifica-se por apontar um diagnóstico sobre a adoção de sistemas de custos nos municípios na região central do RS, contribuindo para identificar variáveis que podem ser consideradas empiricamente no desenho, implantação e uso de sistemas de custos.

2 A contabilidade de custos no setor público

O objeto da contabilidade de custos, segundo Martins (2008), é a organização como um todo de qualquer entidade, pois ela atua sobre os produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional. Além dos termos “gastos, custos, perdas, investimento e despesa” (MARTINS, 2008, p.24), se faz necessário classificar os custos conforme a identificação com a produção de bens e serviços, distinguindo-os entre Custos Diretos (que podem ser diretamente apropriados aos produtos ou serviços) e Custos Indiretos (que são alocados de maneira estimada e, muitas vezes, arbitrária aos produtos ou serviços). Outra classificação pode ser atribuída a partir do volume da produção, entre Custos Fixos (que independem do volume da produção) e Custos Variáveis (que dependem da quantidade produzida).

Para obter as informações necessárias à estruturação da contabilidade de custos, deve-se implantar um sistema de custos. Porém, para implantá-lo, é preciso decidir qual método de custeio será seguido, pois este interfere diretamente nos resultados (DIAS; PADOVEZE, 2007). Nesse sentido, Martins (2008, p.37) diz que “Custeio significa apropriação de custos”, ou seja, os custos serão alocados de acordo com o método de custeio selecionado. Para o autor, dentre os métodos de custeio, citam-se o Custeio por Absorção, o Direto e Variável, o Custo baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*), o Custeio Padrão e o Custeio Pleno.

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

O método de custeio ABC, de acordo com Dias e Padoveze (2007), apropria todos os custos e despesas ao produto, mediante análise dos processos e atividades, utilizando-se

direcionadores de custos em dois estágios, onde o produto consome atividades e as atividades consomem recursos. Nesse método, pode-se alocar todos os custos diretos e indiretos. O ABC “é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos” (MARTINS, 2008 p.103), com a necessidade de definir os direcionadores de custos.

O método de custeio pleno, conforme Martins (2008), consiste no rateio dos custos de produção e todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos. Utilizando este método, chega-se aos custos de produzir e vender, onde bastaria acrescentar o lucro desejado para obter o preço de final de venda. Já em relação ao método de Custeio Padrão, conforme Mauss e Souza (2008), é determinado a partir de cálculos efetuados antes dos produtos serem produzidos, ou seja, é uma presunção dos cálculos de gastos da fase de produção.

Nesse sentido, um dos estudos pioneiros no contexto brasileiro sobre Sistemas de Custos no setor público, realizado por Alonso (1999), defende-se a utilização do sistema ABC, citando o exemplo de sua adoção nos órgãos governamentais dos Estados Unidos. Contudo, evidencia-se que esse método foi desenvolvido para proporcionar aos gestores maior qualidade informacional no ambiente produtivo privado (KAPLAN, 1994), destacando-se seus desafios e dificuldades de implantação (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992).

No contexto brasileiro, Luque et al. (2008) defendem o emprego dos sistemas de custos com base nas informações necessárias à gestão, salientando que não há método de custeio ideal ao setor público. No entanto, Machado e Holanda (2010) desenvolveram um dos estudos teóricos e empíricos mais referenciados da área no país, contextualizando a adoção de sistemas de custos com o emprego do custeio direto proposto aos órgãos do governo federal brasileiro. Independentemente do método de custos, o sistema de custos deve atender as necessidades da organização, considerando suas particularidades.

Em relação às particularidades da administração pública, admite-se que para sua evolução foram necessárias importantes reformas (SECCHI, 2009; BLONSKI, et al. 2017), dentre elas a *New Public Management* (NPM), que introduziu ferramentas gerenciais no setor público (VERBEETEN, 2011), antes utilizadas apenas no setor privado. Este movimento, no entanto, fortaleceu a Teoria de Finanças Públicas que admite como justificativa para a existência do estado, a busca por correções às imperfeições do mercado, visando que a sociedade atinja o bem-estar social (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008). Ainda, essa teoria salienta que os entes públicos devem ter a preocupação de ratear os custos da produção dos bens e serviços ofertados à sociedade, identificando os gastos públicos (GIAMBIAGI; ALEM, 2011).

O setor público precisa demonstrar a aplicação dos recursos no desenvolvimento de suas atividades, sendo ressaltada a necessidade de maiores controles. Contudo, importantes alterações modificaram o contexto da contabilidade pública na última década, sobretudo as ações que visam atender ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade para o setor público, como as *International Public Sector Accounting Standart* (IPSAS) publicadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). Essas normas internacionais inspiraram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e sua Estrutura conceitual, apresentando novos conceitos e padronizações aos procedimentos contábeis. O Quadro 1 apresenta essas normas.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público

NBC TSP	Norma
16.1	Resolução CFC 1.128/2008 – Conceituação, objeto e campo de aplicação
16.2	Resolução CFC 1.129/2008 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

NBC TSP	Norma
16.3	Resolução CFC 1.130/2008 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
16.4	Resolução CFC 1.131/2008 – Transações no setor público
16.5	Resolução CFC 1.132/2008 – Registro Contábil
16.6	Resolução CFC 1.133/2008 – Demonstrações contábeis
16.7	Resolução CFC 1.134/2008 – Consolidação das Demonstrações contábeis
16.8	Resolução CFC 1.135/2008 – Controle interno
16.9	Resolução CFC 1.136/2008 – Depreciação, Amortização e Exaustão
16.10	Resolução CFC 1.137/2008 – Avaliação e mensuração de Ativos e Passivos no Setor Público
16.11	Resolução CFC 1.366/2011 – Sistema de Informações de Custos do Setor Público

Fonte: Elaboração dos autores.

Conforme o Tribunal de Contas de Mato Grosso (2011, p.14), “as mudanças são significativas e demandam uma reaprendizagem e mudança de cultura, com consequente incorporação de novas técnicas e procedimentos, impactando não só aos profissionais da área contábil, mas também nos diversos setores e agentes públicos”. De acordo com a NBC TSP 16.1 a Contabilidade Pública “é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CRC/RS, 2014, p.13). Neste sentido, as informações geradas pela contabilidade pública “proporcionam o acompanhamento permanente da situação da entidade” (ANDRADE, 2012, p.5).

As normas evidenciadas no Quadro 1, coadunam ao estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cujos princípios fundamentais se relacionam aos da própria contabilidade pública, sendo identificados quatro pilares: Planejamento, Transparência, Controle e Responsabilidade. O planejamento diz respeito aos atos de elaboração dos instrumentos orçamentários: Plano Plurianual (PPA); Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Quanto à transparência, a legislação prevê que se deve dar ampla divulgação dos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, identificando receitas e despesas. Sobre o controle, são verificadas ações fiscalizadora dos tribunais de contas, sobretudo quanto aos gastos e limites fixados pela LRF. Por fim, a responsabilização dos agentes públicos deve ocorrer sempre que houver descumprimento das normas, desde o cancelamento de repasses ao ente até sanções individuais, introduzidas pelo código penal (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

Neste contexto, verifica-se que os principais instrumentos de finanças públicas no Brasil convergem quanto a necessidade e obrigatoriedade de adoção da contabilidade de Custos no setor público. A Lei nº 4.320/1964, através do art. 99, determina que os serviços públicos industriais devem manter uma contabilidade especial, capaz de determinar os custos, ingressos e resultados, sem afetar a escrituração patrimonial e financeira (BRASIL, 1964). Da mesma forma, a Constituição Federal/1988, em seu art. 74, inciso II, determina que os órgãos da administração pública devem manter um sistema de controle interno capaz de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 1988). Ainda, a LRF, em seu art. 50, inciso VI, § 3º, tornou obrigatório o sistema de custos ao setor público (BRASIL, 2000). Por fim, a NBC TSP 16.11 institui o sistema de informação de custos do setor público (SICSP). Contudo, dentre os entes públicos que efetivamente adotaram um sistema de custos, ressaltando-se a União, com a adoção do SIC Brasil, e alguns estados brasileiros, como o Rio Grande do Sul, com o CUSTOS/RS. Em relação aos municípios, considerando suas inúmeras dificuldades, conforme Tres e Silveira (2013), poucas ações foram desenvolvidas.

Uma das funções da adoção de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade (RAMOS, 2013). A NBC TSP 16.2 define que a Contabilidade Aplicada ao setor público é organizada na forma de

sistema de informações, cujos subsistemas possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergindo para o produto final. Dentre estes subsistemas está o Subsistema de Custos que tem por função registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, conforme a NBC TSP 16.11. Já por sistema de custos entende-se o conjunto dos meios que a empresa utiliza para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis a totalidade da organização e seus níveis hierárquicos (DIAS; PADOVEZE, 2007).

A implantação de um sistema de custos nos órgãos públicos tem por objetivos, conforme Söthe et al., (2010): a) justificar os preços cobrados pelo órgão público; b) mensurar a eficiência e economia nas atividades; c) apoiar as decisões em manter as atividades ou terceirizar; d) fornecer informações para financiadores; e) comparação de custos entre entidades diferentes; f) comparação de custos entre diferentes exercícios; g) comparar custos previstos e custos realizados. Esses objetivos servem como base à criação dos sistemas de custos, para assim atender a finalidade de produzir informações gerenciais úteis. Ressalta-se, nesse sentido, que a informação gerada no sistema de custos deve subsidiar o aspecto comparativo entre entes públicos e entes privados e públicos, possibilitando à tomada de decisão (EYERKAUFER; OLINQUEVITCH; GAUER, 2011).

No Brasil, são poucos os sistemas de custos implantados no setor público. O sistema mais conhecido é o SIC Brasil, do Governo Federal, que foi instituído pela Portaria da STN nº 157 de 9 de março de 2011, cujo objetivo é proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar condições para melhoria do gasto público, além de evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública.

3 Metodologia

O presente estudo, quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como qualitativo. Conforme Richardson (1999, p.70) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade do problema, analisar a interação das variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Quanto aos objetivos, apresenta caráter exploratório e descritivo (GIL, 1999). Quanto aos procedimentos técnicos, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o levantamento do tipo *Survey*.

Para alcançar os objetivos do estudo, fez-se necessário identificar os métodos de custeio utilizados no setor público e suas vantagens e desvantagens. Nesse contexto, a pesquisa bibliográfica foi elaborada a partir de materiais já publicados (dados primários). Para a realização desta etapa, foram selecionadas publicações recentes nos principais periódicos e anais de eventos que versam sobre custos no setor público, visando identificar aplicações práticas e características que poderiam servir de referências ao estudo.

No tocante ao levantamento, a pesquisa fez uso da aplicação de um questionário, elaborado com base nos estudos selecionados, sendo encaminhada aos profissionais de contabilidade das prefeituras dos municípios pertencentes a Associação dos Municípios da região central do estado do Rio Grande do Sul (AMCENTRO/RS) que abrange uma área de 32.457Km², formado por 34 municípios (Agudo, Cacequi, Cachoeira do Sul, Capão do Cipó, Dilermando de Aguiar, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro, Jari, Mata, Nova Esperança do Sul, Nova Palma, Quevedos, Santiago, São João do Polêsine, São Martinho da Serra, Silveira Martins, Tupanciretã, Unistalda, Vila Nova do Sul, Itaara, Ivorá, Jaguari, Júlio de Castilhos, Novo Cabrais, Paraíso do Sul, Pinhal Grande, Restinga Seca, Santa Maria, São Francisco de Assis, São Pedro do Sul, São Sepé, São Vicente do Sul e Toropi).

Considerando a implantação de sistemas de custos no setor público, o estudo buscou traçar um diagnóstico relativo à situação de uma amostra de municípios da AMCENTRO/RS, a partir de um questionário abordando questões sobre o perfil dos respondentes, atualização do profissional, conhecimentos e atividades desenvolvidas voltadas à implantação de sistemas de custos. Dos 34 municípios, obteve-se retorno de 13 respondentes, representando uma amostra de 38,24% da população. Para coleta de dados foi utilizado um questionário, que de acordo com Gil (1999, p.128), pode ser definido “como a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc”. O questionário foi composto de 3 blocos, com questões fechadas, mediante o emprego de escala *Likert*, e questões abertas para que os respondentes pudessem manifestar sua percepção acerca do tema (Apêndice A). Antes de sua aplicação, o instrumento foi testado e validado com aplicação de pré-testes com cinco profissionais de contabilidade e servidores públicos municipais. Após sua validação o questionário foi enviado aos municípios da região central do Rio Grande do Sul, através do Google Drive®. A cada rodada era reforçado por meio telefônico a importância do estudo e da participação do respondente. Ao todo, foram 5 rodadas, no período de abril/2015 a junho/2015.

Por fim, a análise dos dados foi realizada mediante a utilização da estatística descritiva e da análise de conteúdo. Para Flick (2004) a análise de conteúdo auxilia na interpretação dos dados após a coleta e seu desenvolvimento, mediante a utilização de técnicas nem tanto elaboradas. Para tal, foram realizadas leituras exaustivas, buscando tendências e procedimentos comuns entre os pesquisados. Na pesquisa qualitativa, o que serve de informação é a frequência com que surgem certas características do conteúdo (SILVA; GOBBI; SIMÃO, 2005).

4 Resultados e discussões

Em se tratando da implantação de sistemas de custos no setor público, uma das principais discussões, em termos teóricos e empíricos, refere-se à definição dos objetos de custeio e o método para apuração dos custos (TRES; SILVEIRA, 2013). Deste modo, para auxiliar nesse entendimento, foram levantadas pesquisas expondo situações reais, sendo selecionados estudos empíricos com alguns dos principais métodos de custeio citados, cuja aplicação prática foi identificada conforme exemplificado no Quadro 2.

Quadro 2: Métodos de custeio aplicados à gestão pública

Método de Custeio	Aplicação/Órgão
Custeio por Absorção	Secretaria Municipal da agricultura e meio ambiente de São João do Oeste – SC (SÖTHER, et al., 2010)
Custeio Direto ou Variável	SIC Brasil (MACHADO; HOLANDA, 2010).
Custeio Padrão	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do RN (RAMOS, 2013).
Custeio ABC	Banco Central do Brasil (MAUSS; SOUZA, 2008).

Fonte: Elaboração dos autores.

Os métodos de custeio referenciados podem ser aplicados no setor público, porém a discussão dos autores está relacionada à análise de qual método é indicado de acordo com a sua utilidade. Com isso, são apontadas as principais vantagens e desvantagens identificadas nos estudos selecionados sobre cada um desses métodos, no intuito de esclarecer possíveis dúvidas e auxiliar na decisão de escolha.

O Custeio por Absorção tem como principal vantagem, segundo Mauss e Souza (2008), a facilidade na implantação, pois tem estrutura e métodos mais simples na alocação dos custos. Já para Söthe, et al., (2010), a principal vantagem do método é a viabilidade por sua

similaridade com o Orçamento. Quanto às desvantagens, o autor se refere à indefinição dos critérios de rateio na alocação dos custos indiretos.

O Custeio Padrão, em muitos casos, é associado ao acompanhamento da elaboração e execução orçamentária. Para Mauss e Souza (2008), o valor calculado neste método pode ser utilizado para comparar os resultados obtidos na aplicação de outros métodos. Deste modo, entende-se que a adoção do método de custeio padrão necessita da adoção de outro método complementar, o que dificulta mais sua utilização.

Quanto ao Custeio Baseado em Atividade (ABC), identifica-se como principal vantagem de implantação o desenvolvimento das ações governamentais, pois estas são separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Mauss e Souza (2008) destacam que este método fornece informações de custos capazes de analisar cada atividade relevante. Porém, como desvantagens, citam a dificuldade de implantação de sistemas integrados, gastos elevados na implantação, altos níveis de controles internos, reorganização e comprometimento da equipe.

Sobre o método de Custeio Direto, para Machado e Holanda (2010), a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois estes englobam as despesas operacionais na apuração dos custos. Como principais desvantagens, cita-se a classificação dos gastos em fixos e variáveis e as limitações para análise da margem de contribuição, salientando-se, porém, que este método não incorpora avanços à gestão por atividades. O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público/MCASP (BRASIL, 2014), aponta o custeio direto como indicado ao setor público, partindo-se das despesas orçamentárias liquidadas e necessidade de alguns ajustes, até se chegar ao custo ideal, conforme a Figura 1.

Figura 1: Ajustes da despesa orçamentária para chegar aos custos



Fonte: Adaptada de Machado e Holanda (2010).

Mesmo com a estrutura proposta para um modelo de sistema de custos, até o momento não há indícios de que os órgãos de controle externo estejam orientando ou fiscalizando a adoção de sistemas de custos, o que resulta em certa negligência por parte dos gestores públicos acerca do tema. Contudo, admite-se que os municípios de pequeno e médio porte podem enfrentar maiores dificuldades no atendimento às novas normas como um todo, se comparados aos municípios de maior porte, corroborando com os achados da pesquisa que identificou situação semelhante nos municípios de Rondônia (DE ARAÚJO; DE FREITAS CARNEIRO; SANTANA, 2015).

4.1 Perfil dos respondentes

Os respondentes identificaram sua ocupação no município, constatando-se que 15,38% eram técnicos em contabilidade e 84,62% eram contadores. Quanto ao vínculo com o município, apenas um (1) respondente disse ser contratado em cargo de confiança, enquanto a maioria respondeu ser concursado.

Sobre o grau de escolaridade, os respondentes identificaram a Graduação em Contabilidade (53,85%), a Pós-Graduação *lato sensu* (30,77%), a formação Técnica em Contabilidade e o Mestrado/Pós-Graduação *stricto sensu* (7,69%). Estes dados corroboram com os resultados da pesquisa do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2013). Ao analisar os resultados obtidos nas questões relativas ao perfil, verifica-se que um (1) respondente, apesar de estar atuando como Técnico em Contabilidade, já concluiu a Graduação em Ciências Contábeis. Neste sentido, vale ressaltar que muitos servidores públicos buscam qualificação profissional, através da formação continuada, visando possíveis alterações quanto ao plano de carreira.

Por fim, é apontado o tempo de atuação dos respondentes no setor público, destacando-se que 23,08% atuava a menos de 5 anos; 30,77%, entre 5 a 10 anos; 7,69%, entre 10 a 20 anos; e 38,46%, há mais de 20 anos. Estes dados demonstram que grande parte dos respondentes atuava há mais de 20 anos na Administração pública. Este pode ser um aspecto relevante para explicar as dificuldades no processo de implementação do sistema de custos nos municípios, pois rotinas de trabalho já estabelecidas podem oferecer maior resistência a mudanças. Porém, pode-se dizer que é maior o número de respondentes que atuava há menos de 10 anos, o que pode estar sinalizando uma renovação de profissionais de contabilidade no setor público.

4.2 Atualização dos profissionais

Para identificar como ocorre a atualização dos profissionais, identificou-se que a totalidade dos respondentes afirma conhecer a NBCTSP 16.11, entretanto, 69,23% realizou algum curso sobre essa norma. Mesmo com a totalidade dos respondentes afirmando conhecer e estar ciente da sua obrigatoriedade, a representatividade de respondentes que afirmaram não ter buscado orientação sobre o assunto é considerada alta (30,77%).

Quanto a percepção dos respondentes sobre as Normas de Contabilidade aplicada ao Setor Público, em especial aquela relacionada aos custos, foram questionados os aspectos teóricos da Contabilidade de Custos e sua aplicabilidade no setor público. Sobre o grau de conhecimento que o respondente considerava ter sobre esses aspectos teóricos, 38,46% afirmaram conhecer bem, enquanto outros 38,46% consideraram conhecer razoavelmente bem e 23,08% consideraram conhecer pouco. Observa-se que nesse quesito todos os respondentes confirmaram conhecer ao menos parcialmente os aspectos teóricos relacionados à Contabilidade de Custos, tendo em vista a formação contábil. No entendimento dos respondentes, as informações de custos no setor público eram importantes para 61,54% e muito relevantes para 30,77%, enquanto apenas 7,69% entenderam como informações consideráveis. Nessa questão, chama-se atenção para o fato de que nenhum dos respondentes considerou a informação de custos pouco importante ou irrelevante, fator que demonstra a necessidade de seu uso e a importância de apresentar e demonstrar à sociedade os gastos públicos.

Com esse entendimento, foi questionada a opinião dos respondentes sobre a obrigatoriedade da implantação dos custos no setor público. Para, 69,23% a implantação das informações de custos se fazia necessária, enquanto 30,77% a consideraram muito necessária. Para os profissionais de contabilidade atuantes no serviço público, a informação de custos se fazia necessária para exercer a transparência nos gastos públicos. Para mensurar o entendimento dos respondentes sobre os custos no setor público, foram realizadas questões abertas, buscando

as opiniões dos respondentes sobre como utilizar as informações geradas pelo Sistema de Custos, assim que implantado. De maneira geral, os respondentes acreditavam que os dados gerados pelos sistemas renderiam suporte à tomada de decisões e serviriam de auxílio ao planejamento e controle orçamentário. Também, constatou-se que os respondentes acreditavam que a informação gerada serviria de instrumento para avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos, auxiliando na qualidade do gasto. Outro aspecto apontado pelos respondentes foi o apoio às atividades financeiras como compras, vendas, investimentos e terceirizações.

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

Assim, para identificar o envolvimento dos respondentes no processo de adoção do Sistema de Custos foi identificado que a maioria dos respondentes não estava diretamente envolvida no processo, pois ainda não havia qualquer procedimento específico para sua adoção. Entretanto, destaca-se que um respondente informou estar elaborando um projeto para implantação de sistema custos em seu município (Santa Maria/RS), cujas ações estão ocorrendo gradualmente e com a participação de todos os setores envolvidos. Complementando, apesar de poucas iniciativas para o atendimento da NBCTSP 16.11, a maioria dos respondentes acrescentou que se envolverão no processo, assim que for iniciada a implantação. Por conseguinte, questionou-se quem seria o responsável pela implementação do Sistema de Custos no município; unanimemente, os respondentes afirmaram que esta atribuição deveria recair sobre o contador ou o setor de contabilidade da entidade.

4.3 Ações voltadas à implantação de sistemas de custos nos municípios

Nesta etapa da pesquisa foram investigadas as ações efetivas e direcionadas à implantação de sistemas de custos nos municípios da região central do RS, considerando a legislação vigente. Nesse quesito, para verificar o que os entes públicos estão desenvolvendo para atender as normas de contabilidade foram elaboradas questões abertas e fechadas, permitindo ao respondente a livre manifestação que melhor represente a realidade em seu município.

Sendo assim, de forma abrangente, foi questionado se o município já implantara as NBCTSP, identificando-se que somente 7,69% dos respondentes as havia implantado integralmente; 46,15%, implantaram grande parte; 38,46%, parcialmente; e 7,69% implantaram alguma norma. O respondente que afirmou ter implantado integralmente as normas no seu município, também afirmou que não realizou ações voltadas ao atendimento da NBCTSP 16.11, o que invalida a integridade do atendimento às normas. Por outro lado, percebe-se que todos os respondentes estavam desenvolvendo ações para o atendimento das normas. Quando questionado se a prefeitura até 2015 já havia implantado o novo Plano de Contas aplicado ao Setor Público (PCASP), 92,31% dos respondentes afirmaram que sim e apenas 7,69% disseram não ter implantado. Esses dados demonstram a preocupação dos entes públicos investigados quanto ao compromisso de se adequarem às normas de Finanças Públicas, pois todas as alterações impactarão diretamente nos registros e demonstrações contábeis.

Considerando o controle patrimonial, a depreciação é um dos elementos que deve ser considerado na alocação dos itens patrimoniais, afetando os custos dos bens e serviços públicos.

A depreciação é um desses elementos abrangidos pelas alterações das normas aplicadas ao setor público (NBCTSP 16.9), tendo em vista que ela influencia diretamente na apuração dos custos. Nesse sentido, foi questionado aos respondentes se este registro estava ocorrendo na contabilidade do município. A maioria dos respondentes, ou seja, 61,54% ainda não estava realizando o registro da depreciação, enquanto 38,46%, já o realizava. Destaca-se neste quesito o percentual elevado de municípios que não registrava a depreciação do seu imobilizado, apresentando informações nas suas demonstrações contábeis, em desacordo com a situação real.

Com o intuito de verificar como são desenvolvidos os programas de contabilidade utilizados pelos respondentes, foi questionado se o sistema contábil em uso foi desenvolvido pelo próprio município ou não, onde 100% deles utilizavam sistemas terceirizados. Nestes termos, demonstra-se a total dependência dos municípios em termos de sistemas contábeis e a pouca capacidade da tecnologia da informação para o desenvolvimento de sistemas que atendam as demandas internas. Ainda, destaca-se o número reduzido de empresas fornecedoras de sistemas especializados aos clientes públicos, cuja contratação deve ocorrer via processo licitatório, sendo apontado pelos respondentes que os fornecedores não haviam desenvolvido sistemas de custos para ofertar ao município.

Com o propósito de identificar os procedimentos adotados sobre a apuração de custos nos municípios, foi indagado se a entidade implantou um sistema de informação com essa finalidade, onde se ressalta o percentual elevado de municípios que não havia iniciado nenhum procedimento nesse sentido (92,31%). O resultado é coerente com as respostas apontadas nas questões anteriores, demonstrando que os municípios, além de pouca mão de obra e ineficiência tecnológica, dependem de sistemas desenvolvidos por empresas especializadas para atendimento à NBCTSP 16.11. Neste sentido, os municípios estão aguardando o desenvolvimento de *softwares* por parte das empresas terceirizadas para implantar um sistema de custos. Ao responder a questão sobre os procedimentos preliminares realizados para a implantação dos sistemas de custos, um respondente informou que alguns cálculos de custos, como do transporte escolar, está sendo realizado através de planilhas, mas admite não possuir um sistema de informação de custos.

Em síntese, a maioria dos respondentes destacou que não está realizando nenhum procedimento voltado à apuração de custos no município. Entretanto, cabe destacar os passos citados por um dos respondentes sobre os procedimentos preparatórios que estão sendo desenvolvidos para viabilizar a implantação do sistema, podendo ser identificados como iniciativas e ações inovadoras aos demais entes públicos no atendimento da legislação:

- Reconhecimento da Secretaria de Finanças do Município da necessidade de criação do Setor de Custos, vinculado à Contabilidade;
- Designação de um contador para elaborar o projeto e coordenar sua implantação, sendo constituída uma equipe de trabalho;
- Participação da equipe em cursos sobre o tema;
- Integração em comissões internas, junto às demais secretarias, para colaboração com a organização de pontos estratégicos;
- Reuniões entre o contador de custos, os secretários de município e os gerentes setoriais para definição dos Centros de Custos;
- Identificação dos gastos diretos de cada Centro de Custos, relacionando com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas unidades; e
- Seleção do método de custeio direto, seguindo a indicação do MPCASP.

Neste sentido, outro respondente destacou que seu município está seguindo os passos estabelecidos pela NBCTSP 16.11, enquanto outro salientou que está sendo elaborado o planejamento através das definições de ações na LDO e LOA. Também, cabe ressaltar, que um dos municípios respondentes estava utilizando planilhas de custos para apuração de alguns gastos, porém sem a utilização integrada de sistema.

Após, perguntou-se aos respondentes as principais dificuldades apontadas para implementação do Sistema de Custos nos municípios, sendo mencionados por todos os respondentes, os seguintes aspectos:

- Pessoas – Foi relatada a falta de pessoas qualificadas, mão de obra ou dificuldade com a equipe, como a falta de comprometimento e conhecimento. Neste sentido, os respondentes ressaltam a importância de pessoal qualificado para que qualquer projeto, processo ou controle possa ser implantado com sucesso, sendo necessário que haja quebra de paradigmas e que as pessoas envolvidas não sejam resistentes às mudanças.
- Sistema – Foi citada a falta de sistemas informatizados para a apuração dos custos, sendo destacada a dificuldade de encontrar fornecedores de sistemas de custos, bem como a falta de envolvimento dos setores de tecnologia da informação das prefeituras respondentes.

Diante dos aspectos mencionados, ficou identificada a necessidade de se fazer com que as informações geradas sejam confiáveis. Para isso, as pessoas envolvidas precisam entender as informações utilizadas. Outro requisito importante para a implantação do sistema de custos é a determinação do método de custeio. Diante disso, a maioria (53,85%) apontou o método de custeio direto. O Custeio por absorção foi indicado por 15,38% e o ABC por 1 respondente (7,69%). Neste ponto, chama atenção que 23,08% apontaram outros métodos de custeio, sendo que um respondente destacou que está aguardando a definição do método pelo Tribunal de Contas, enquanto outro não citou nenhum método; e um outro, destacou o orçamento. Ao confrontar esses resultados com os achados obtidos na pergunta sobre o método indicado para o setor público, constatou-se a indefinição e até imprecisão sobre qual método utilizar. Em termos de Finanças Públicas, o orçamento é o instrumento de estimativa, controle e execução de receitas e despesas, mas não se destina à apuração de custos organizacionais e gastos estruturais, sendo necessária a adoção de um sistema de custos que atenda este objetivo. Na visão de Machado e Holanda (2010), deve-se partir das despesas empenhadas e realizar ajustes (adições e exclusões) para se chegar ao custo total de determinado período.

As ações em prol do desenvolvimento e implementação de um sistema de custos dependem do conhecimento dos envolvidos no projeto, tanto sobre contabilidade de custos quanto sobre sistemas. Nesse intuito, foram solicitados aos respondentes quais gastos devem ser considerados para a apuração dos custos. As respostas foram indecisas e houve dificuldade em classificar os gastos públicos como custos, sendo citados os seguintes: todas as despesas públicas; todos os gastos patrimoniais; todos os gastos públicos que constituem valores relevantes; e todos os gastos com prestação de serviços à sociedade. No entanto, o percentual de respondentes que não identificou os tipos de gastos, que devem compor a apuração de custos, foi de 30,77%. Outro aspecto relevante é que os respondentes não apresentaram convergência nas respostas, demonstrando que interpretam o tema de maneira diferente.

Merecem destaque alguns relatos que complementam as respostas. Em relação às despesas, foi evidenciado que deve ser analisada a espécie do gasto, para posteriormente realizar a classificação como custo direto ou indireto. Com relação aos gastos patrimoniais, estão incluídos os custos de depreciação e manutenção. Os gastos de prestação de serviço são derivados de serviços que geram taxas de contraprestação. Também, cabe destacar os elementos considerados para apuração dos custos: gastos com mão de obra direta, através do sistema de

folha de pagamento; gastos com materiais diretos, emitidos pelo Setor de Almojarifado; depreciação de bens móveis e imóveis, apurados pelo Setor de Patrimônio e outros gastos, como água, luz, telefone, seguros, aluguéis, combustíveis e demais despesas diretas liquidadas, todos apurados e registrados contabilmente, por centro de custos.

Por fim, solicitou-se aos respondentes que deixassem algum comentário sobre os sistemas de informação utilizados para registros e lançamentos contábeis, orçamentários e de custos, caso existissem. Sobre isso não foi possível obter informações relevantes, pois alguns se limitaram a reconhecer a não existência de sistema de custos desenvolvido no município. De maneira geral, os sistemas atuais utilizados pelas prefeituras da região central do RS atendem aos registros contábeis e orçamentários, porém não contemplam integralmente as alterações estabelecidas pelas NBC TSP.

Com base nos resultados identificados é possível verificar a não inobservância pela maioria dos municípios investigados, em relação aos aspectos determinantes da NPM e da Teoria de Finanças Públicas. Salienta-se as dificuldades de atendimento às normas que visam sua adequação, visto que os aspectos básicos como a implantação de um PCASP para consolidação das contas públicas, ainda não havia sido realizada, assim como os demais mecanismos de controle, como depreciação dos elementos do ativo e adoção dos Sistemas de Custos.

5 Considerações finais

Diante da obrigatoriedade da implantação de sistemas de custos no setor público, apontada na Lei 4.320/64 e na LC 101/2000, além de reafirmada pela NBCTSP 16.11, este estudo teve por objetivo identificar iniciativas de seu atendimento pelos municípios da região central do estado do RS.

No que tange a identificação de ações em prol da implantação dos sistemas de custos, foram apontadas vantagens e desvantagens dos métodos de custeio já adotados na prática, ressaltando-se o uso do método de custeio direto, tendo em vista sua utilização em outros órgãos governamentais, como o governo federal. Em relação às ações desenvolvidas pelas prefeituras da região para adoção de sistemas de custos, constatou-se que poucas ações foram efetivadas para atender essa obrigatoriedade. Neste contexto, dois aspectos foram ressaltados: a falta de sistemas de informação de custos que possam dar suporte à implementação; e a falta de conhecimento de alguns servidores públicos, demonstrando seu despreparo para cumprimento da norma.

Também, verificou-se que os respondentes aguardavam orientações dos órgãos reguladores para agir, tendo em vista algumas indefinições. Somente um município apontou o desenvolvimento de ações efetivas, enquanto a maioria destacou as dificuldades enfrentadas nesse processo. Dentre as ações voltadas ao atendimento da NBCTSP 16.11 consta o envolvimento dos gestores e dos profissionais de contabilidade na estruturação do projeto; a formação de uma equipe de trabalho, treinamento e integração com os demais servidores; a estruturação organizacional pautada em centros de custos; a escolha do método de custeio direto, com base nos sistemas de custos em uso nos demais órgãos públicos, em atenção à capacidade comparativa; e a identificação dos custos diretos de cada centro de custos para fins gerenciais.

Em relação às dificuldades para atendimento da norma, a falta de informações por parte dos órgãos competentes e a falta de um modelo de sistema a ser seguido são apontados como elementos que dificultam sua adoção. Observou-se ainda que muitos profissionais de contabilidade (pessoal qualificado) não possuem clareza quanto aos gastos a serem considerados na apuração, além da forma de estruturação do sistema de custos, porém todos

admitem que os resultados gerados, a partir da sua efetivação, serão de grande importância no auxílio à gestão, à tomada de decisões e às definições orçamentárias, assim como à instrumentalização da participação social, proporcionando maior transparência aos gastos públicos.

Uma limitação enfrentada na pesquisa foi a circunstância de somente 13 dos 34 municípios terem respondido ao questionário. É provável que isto tenha sido decorrente da preocupação dos respondentes com possíveis sanções dos órgãos de controle ou penalidades aos municípios, mesmo sendo assegurado o sigilo e o compromisso ético da pesquisa.

É importante que outras pesquisas sejam realizadas e que os órgãos competentes passem a orientar os entes públicos quanto à adaptação e ao desenvolvimento de ações efetivas para a apuração de custos. Espera-se que as informações aqui levantadas venham auxiliar os gestores públicos, os profissionais da área contábil e os demais servidores envolvidos na busca de soluções e nos encaminhamentos para a questão.

Nessa direção recomenda-se o desenvolvimento de uma proposta de modelo de gestão de custos aplicável aos municípios, incluindo a comparação dos resultados obtidos por diferentes métodos de custeio e entidades. Quanto aos sistemas de informação de custos, sugere-se investigar e comparar as características dos sistemas existentes no mercado, voltados ao setor público.

Referências

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v.50, n.1, p.37-63, 1999.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2.ed. Brasília: Gestão Pública, 2008.

ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (nbcasp) e nos padrões de contabilidade internacional**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BLONSKI, F.; COELHO PRATES, R.; COSTA, M.; VIZEU, F. O controle gerencial na perspectiva do new public management: o caso da adoção do *balanced scorecard* na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v.9, n.1, 2017.

BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm> Acesso 01 Mar 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 01 de Mar 2017.

BRASIL. **Portaria STN 157**, 09 de Março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. 2011 Disponível em

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf> Acesso em 16 Fev 2017.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 1** de 10 de dezembro de 2014. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Brasília, 2014. Disp em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/mcasp>> Acesso em 24 Fev 2017.

CFC. **Pesquisa perfil do profissional da contabilidade 2012/13** / Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2013. Disponível em http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/livro_perfil_2013_web2.pdf. Acesso em 25 Fev 2017.

CRC/RS. **NBCASP, normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 2.ed. Porto Alegre. 2014, CRC/RS.

DA CRUZ, F.; NETO, O. A. P. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. Belo Horizonte. FORUM, 2007.

DA ROSA, F. S.; DA SILVA, L. C.; SOARES, S. V. 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. **Contabilidad y Negocios**, v.10, n.19, p.27, 2015.

DE ARAÚJO, C. A.; DE FREITAS CARNEIRO, A.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v.20, n.2, p.70-89, 2015.

DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de Custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**. Edição 2 de 2007-01-12. Disponível em: <<http://www.gestoesociedade.org/gestoesociedade/article/view/564>>. Acesso em 20 Fev 2017.

EYERKAUFER, M. L.; BOFF, M. L.; OLINQUEVITCH, J. L.; GAUER, J. R. B. Custos na prestação de serviço público de saúde do município de São João do Oeste-SC: um estudo empírico-DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v7n19p33-46>. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v.7, n.19, p.33-46, 2011.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

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

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

GOVINDARAJAN, V.; SHANK, J. K. Strategic cost management: tailoring controls to strategies. **Journal of Cost Management**, v.6, n.3, p.14-25, 1992.

KAPLAN, Robert S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, v.5, n.3-4, p.247-260, 1994.

LUQUE, C. A. et al. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v.59, n.3, p.309-331, 2008.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 44: 791-820, jul/ago. 2010.

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

MATO GROSSO, Tribunal de Contas. **A nova contabilidade pública: importância, mudanças e responsabilidade**. 2011. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00023287/TCE-MT%20_%20Nova%20Contabilidade%20P%20C3%20BAblica%20-%20web.pdf>. Acesso em 21 Fev 2017.

MAUSS, C. V.; SOUZA, A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa, **Decreto nº 49.766**, de 30 de outubro de 2012. Institui o Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2049.766.pdf>>. Acesso em 26 Fev 2017.

RONCALIO, M. P.; BORGET, A.; ALBERTON, L.; AMARAL, E. Adoção de controles de custos pelos municípios catarinenses, segundo a lei de responsabilidade fiscal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v.11, n.33, p.9-21, 2012.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas na administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.43, n.2, p.347-369, Mar./abr., 2009.

SILVA, C.R.; GOBBI, B. C.; SIMÃO, A. O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa: descrição e aplicação do método. **Revista Organizações Rurais & Agroindustriais**. Lavras, v.7, n.1, p.70-81, 2005. Disponível em: <<http://revista.dae.ufla.br/index.php/ora/article/view/210>>. Acesso em 23 Fev 2017.

SÖTHER, A.; SILVA, M.; REICHERT, S. H.; SCARPIN, J. Sistemas de custeio na administração pública municipal: uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC. In: **ABCustos**, v.5, n.2, mai/ago 2010. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/197.pdf>. Acesso em 23 Fev 2017.

TRES, T. G. F.; SILVEIRA, R. M. E. Sistema de Custos no Serviço Público: Importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI/RS. In: **XIV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Bento Gonçalves - 22 a 24 de maio de 2013. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/XIV_conv/TC22.pdf>. Acesso em 02 Mar 2017.

VERBEETEN, Frank HM. Public sector cost management practices in the netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v.24, n.6, p.492-506, 2011.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

Atualização referente às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

1. O Sr.(a) já tomou conhecimento da NBCASP 16.11? Sim Não
2. Realizou algum curso sobre as normas aplicadas ao Setor Público? Sim Não
3. O seu Município já implantou integralmente as NBCASP? Sim Não
4. Em relação ao Plano de Contas, seu município já implantou o PCASP? Sim Não
5. Quanto ao controle do Patrimônio, é registrada a Depreciação? Sim Não
6. O Município já iniciou a implementação de Sistema de Custos? Sim Não
7. Possui sistema de informação para auxiliar na apuração dos custos? Sim Não
8. O Sistema Contábil foi desenvolvido por servidores do município? Sim Não

9. Quanto ao seu conhecimento sobre a Contabilidade de Custos, você considera que:
conhece muito Conhece bem conhece razoavelmente conhece pouco não conhece

10. Em sua opinião, as informações de custos no setor público são:
muito relevantes importantes consideráveis pouco importantes irrelevantes

11. Quanto a Implantação das NBCASP, seu município já implantou:
Integralmente grande parte parcialmente poucas normas nenhuma norma

12. Qual sua opinião sobre a obrigatoriedade da implantação de sistemas de custos no setor público:
muito necessária necessária indiferente pouco necessária desnecessária

Ações voltadas à implantação de sistemas de custos nos municípios

13. No seu entendimento, quais gastos devem ser considerados para apuração dos custos nos setor público?

14. Na sua opinião, qual é o método de custeio indicado para o Setor Público? Por quê?

15. Quais procedimentos estão sendo realizados para a implantação de Sistema de Custos?

16. Qual o seu envolvimento no processo de implementação do Sistema de Custos?

17. Quais as principais dificuldades encontradas na implementação dos Sistemas de Custos?

18. Em sua opinião, como será utilizada as informações geradas pelo Sistema de Custos?

19. Comente acerca do sistema utilizado pelo seu município para o registro e lançamentos contábeis, orçamentário e de custos.

20. No seu município, quem é a pessoa (cargo) ou área/setor/departamento que promoveu o início da implantação do sistema de custos?

Perfil do respondente:

21. Município: _____

22. Cargo: _____

23. Escolaridade:
() Técnico em contabilidade; () Graduação; () Pós Graduação; () Outro: _____

24. Regime de Trabalho:
() Concursado; () Contratado C.C.; () Terceirizado; () Outro: _____

25. Tempo de Atuação:
() Menos de 5 anos () de 5 a 10 anos () de 10 anos a 20 anos () Mais de 20 anos

26. Quantas pessoas estão envolvidas no processo de implementação do Sistema de Custos?
() ninguém () Uma pessoa () de 2 a 3 pessoas () de 3 a 5 pessoas () mais de 5 pessoas