
Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo das Concepções sobre a Importância da Informação de Custos pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Bahia
Assistente de Auditoria, BDO RCS Auditores Independentes
Rua Visconde de Itaborahy, 295, Amaralina, Salvador, Bahia
E-mail: kaline.ffq@gmail.com

Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia- UFBA (2011)
Professora Adjunta da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da
Bahia
Av. Reitor Miguel Calmon, s/s, Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA, gabinete
6. Vale do Canela- Salvador-Bahia
E-mail: maria.valesca@ufba.br

Ronaldo Pesente

Bacharel em Administração e Ciências Contábeis, Mestrado Administração UNB e
Doutor Desenvolvimento Regional UNIFACS
Professor Associado UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis
Endereço: Avenida Reitor Miguel Calmon, s/n Vale do Canel, Salvador/Bahia
E-mail: pesente@ufba.br

Anderson José Freitas de Cerqueira

Doutorando em Administração pela Universidade Federal da Bahia
Avenida Reitor Miguel Calmon, s/s, Escola de Administração da UFBA, Vale do
Canela, Salvador, Bahia
E-mail: andersonjose.freitas@gmail.com

RESUMO

Diante de cenários de instabilidade social, política e econômica, percebe-se um quadro de deficiência dos serviços públicos prestados. Desse modo, medidas que versem sobre a melhor gestão do Estado tornam-se mais essenciais. Nessa perspectiva, a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) promoveu um melhor controle sobre os gastos do setor público, sobretudo com imposição de se utilizar o sistema de custos como ferramenta de avaliação e acompanhamento da gestão. Neste contexto, o objetivo desta pesquisa foi investigar a percepção dos agentes públicos do município de Salvador, especialmente suas concepções sobre a importância da informação de custos na gestão pública. A evolução da gestão pública serviu como plataforma teórica. Para tanto, este estudo de natureza quali-quantitativa considerou registros

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

bibliográficos, documentais e entrevistas com ocupantes de cargos de chefia e questionários aplicados aos servidores públicos realizados no ano de 2017. Os resultados indicaram que há uma discrepância na percepção dos servidores públicos, tendo uma visão superficial de custos os servidores de *Staff* baixa, ao passo que a alta gerência possui uma visão mais profunda envolvendo custos. Ressalta-se, entretanto, um alinhamento dos dois grupos (alta gerência e *Staff*) particularmente em relação à importância das informações do sistema de custos para uma gestão pública mais eficiente.

Palavras-chave: Gestão. Sistema de Custos. Agentes Públicos.

Adoption of the Cost System in the Municipality of Salvador: A Study of Conceptions on the Importance of Cost Information by Public Agents

ABSTRACT

Faced with scenarios of social, economic and political instability, there is a picture of deficiency in the public services provided. In this way, taking measures that deal with better State management becomes essential. In this perspective, the Fiscal Responsibility Law (2000) promotes a better control over public sector spending, especially with the imposition of using the cost system as a tool for assessing and monitoring public sector budget, financial and asset management. In this context, the objective of this research is to investigate the perception of public agents in the city of Salvador, emphasizing their conceptions about the importance of cost information in public management. The evolution of public management served as a theoretical platform. Therefore, this quali-quantitative study considered a bibliographic documentary includes records and interviews with occupants of leadership positions and questionnaires applied to public servants conducted in 2017. The results indicated that there is a discrepancy in the perception of public servants, with a superficial view of costs for low staff servers, while top management has a deeper view regarding costs. However, an alignment of the two groups (top management and Staff) is particularly noteworthy in relation to the importance of cost system information for more efficient public management.

Keywords: Management. Cost System. Public Agents.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

Adopción del Sistema de Costos en el Municipio de Salvador: Un Estudio de Concepciones sobre la Importancia de la Información de Costos por parte de los Agentes Públicos

RESUMEN

Ante escenarios de inestabilidad social, política y económica, se percibe un cuadro de deficiencia en los servicios públicos prestados. De esta manera, se hacen más imprescindibles medidas que aborden la mejor gestión del Estado. Desde esta perspectiva, la Ley de Responsabilidad Fiscal (2000) promovió un mejor control sobre los gastos del sector público, especialmente con la imposición de utilizar el sistema de costos como herramienta de evaluación y seguimiento de la gestión. En este contexto, el objetivo de esta investigación fue investigar la percepción de los agentes públicos de la ciudad de Salvador, especialmente sus concepciones sobre la importancia de la información de costos en la gestión pública. La evolución de la gestión pública sirvió como plataforma teórica. Para ello, este estudio cualitativo-cuantitativo consideró registros bibliográficos, documentales y entrevistas a ocupantes de cargos directivos y cuestionarios aplicados a servidores públicos realizados en 2017. Los resultados indicaron que existe discrepancia en la percepción de los servidores públicos, teniendo una vista superficial de los costos de los servidores de personal bajo, mientras que la alta dirección tiene una visión más profunda que implica los costos. Sin embargo, existe un alineamiento de los dos grupos (alta dirección y personal) particularmente en relación a la importancia de la información en el sistema de costos para una gestión pública más eficiente.

Palabras clave: Gestión. Sistema de Costos. Agentes Públicos.

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública apresenta tentativas de se aprimorar em seus modelos de gestão. Porém, nota-se que problemas relacionados à má gestão de recursos públicos, incapacidade de atender as demandas sociais e ineficiência nos serviços públicos vem refletindo diretamente na sociedade. Essa questão sempre fez parte da história diante das dificuldades enfrentadas pelos diversos governos. Para tentar mitigar essa e outras questões relacionadas à Res Pública, mudanças estruturais surgem na busca de uma gestão mais eficaz capaz de atender as necessidades da sociedade. Nessa esteira, Bresser Pereira (Brasil, 1998) coloca que a reforma da Administração Pública se situou como relevante dimensão de um processo mais amplo, o da reforma do Estado brasileiro, que compreendeu o equacionamento da

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

crise financeira do Estado, a revisão do estilo de intervenção do Estado na economia e a recuperação da capacidade de formulação e de implementação das políticas públicas pelo aparelho do Estado (Brasil, 1998).

Nos últimos anos intensificou, por conta das crises social, econômica e política, um quadro de deficiência dos serviços públicos prestados. Nesse ínterim, destaca a falta do cumprimento das demandas requeridas pela sociedade, a falta de transparência das contas públicas, além do desperdício dos recursos. Nesse sentido, já prescrito e solicitado em normativos como a Lei 4.320/64, o Decreto-Lei de 1967 e a Constituição Federal de 1988, o Sistema de Custos no Setor Público foi enfaticamente imposto pela Lei Complementar nº 101 de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF estabeleceu um conjunto de regras que visa uma gestão fiscal responsável e mais transparente, provocou mudanças na forma administrativa refletindo de forma mais incisiva o necessário cuidado com os custos do setor público. Dentre as medidas adotadas, o gerenciamento dos custos governamentais foi de suma importância, já que visa mensurar e registrar os custos públicos, a fim de fornecer uma base para as avaliações de resultado e, assim, auxiliar em alocações mais eficientes.

Conseqüentemente, a contabilidade aplicada ao setor público acumula transformações significativas no sentido de aproximar-se cada vez mais às práticas e políticas do setor privado. Uma forma de evidência, é o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IPSAS), que vem acontecendo desde no início do século XX, e que a primeira norma foi emitida em maio de 2000.

Diante desse cenário, desde 2007, o Brasil tem se esforçado para aderir aos ditames da “nova” contabilidade pública. Atualmente, mais voltada para evidenciar as mutações patrimoniais, destituindo o orçamento como um dos objetos da contabilidade pública, conforme preconiza a Lei 4.320/64.

Nesse processo, iniciou-se a implantação do sistema de informação de custos, em vários países como o Brasil. O estudo de Costa, Raupp e Dias (2017) afirma que no Brasil onze Estados (45,83%) estão em fase de estudos para processo de implantação de sistema de custos, sete Estados (29,17%) não iniciaram qualquer estudo e apenas seis Estados (25%) iniciaram o processo de implantação de sistema

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

de custos, mas encontram dificuldades em sua implantação e conclusão. Destaca-se que nenhum Estado brasileiro possui um sistema de informação de custos totalmente implantado, e entre as dificuldades mais citadas, a ênfase foi dada para a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros. Nota-se que a aplicação dos sistemas de custos no Brasil é considerada recente, apesar de sua exigência, ainda que de forma superficial já ser discutida desde 1964.

No plano internacional, o estudo de Verbeeten (2011) intitulado "*Public sector cost management practices in The Netherlands*", apresentou que a gestão de custos foi implementada na Holanda, e investigou se é válida a percepção de que a Nova Gestão Pública (*New Public Management*) aumentou a procura e a utilização de informações sobre a gestão de custos em organizações do setor público neste país. O autor percebeu que as informações dos sistemas de gestão de custos são usadas para legitimar as atividades da organização com as partes interessadas externas (*stakeholders*), em vez de serem utilizadas efetivamente para gerenciar organizações do setor público. Portanto, o sistema de custos é relativamente novo no âmbito público, despertando interesse de pesquisadores em compreender o processo de implantação e utilização.

O sistema de informação de custos (SIC) visa a mensuração, registro e evidenciação dos custos dos produtos e serviços; apoio na avaliação de resultados e desempenhos, bem como na tomada de decisão; redução de custos e melhoria da qualidade do gasto; dar suporte nas funções de planejamento e controle do orçamento, fornecendo assim dados que permitam projeções mais aderentes à realidade (Conselho Federal de Contabilidade, 2008), e visa, sobretudo, fornecer uma relevante e fidedigna informação acerca da gestão da *Res Pública*.

Esse sistema parece ser essencial, especialmente por agrupar uma série de informações que venha a indicar o desempenho e auxiliar nas futuras escolhas por parte dos gestores. Sendo que quando comparados a alguns padrões – custo de organizações ou serviço congêneres e até mesmo a avaliações estruturadas pela própria organização. Tais custos podem orientar decisões acerca de melhoria ou reestrutura dos processos, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização e adoção dos contratos de gestão, entre outros. Admite-se

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

então, que o sistema vem a ser um indutor e facilitador para a otimização dos resultados por parte dos administradores públicos. Observa-se que sistemas de gestão dessa natureza podem trazer melhoria no controle dos gastos possibilitando avaliar a implementação de políticas públicas.

Diante da contextualização, a presente pesquisa é orientada pela seguinte questão de partida: Qual a percepção dos agentes públicos que atuam na Coordenadoria de Contabilidade do Município da Prefeitura Municipal de Salvador (CCT) frente ao contexto da obrigatoriedade de adotar-se o sistema de custos nessa Entidade Pública? Para responder a essa questão, o objetivo do trabalho é identificar a percepção dos agentes públicos da Prefeitura Municipal de Salvador quanto à obrigatoriedade de se adotar o sistema de custos nesta Entidade Pública.

Para isso foram realizados estudos de cunho bibliográfico e documental, pesquisas em *websites* de órgãos governamentais e de controle, além de pesquisa de campo com aplicação de entrevistas semi-dirigidas aos ocupantes dos cargos de chefia da CCT e questionários aos servidores públicos de *staff* no ano de 2017 e posterior análise e discussão dos dados.

Além da introdução, este artigo possui o referencial teórico que trata da evolução dos modelos de gestão pública e o seu aparato normativo, sobretudo da implementação de custos. Em seguida, a metodologia é apresentada fornecendo suporte para encontrar os resultados e, por fim, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evolução dos Modelos de Gestão Pública e Aparato Normativo

A Administração Pública pode ser entendida como a forma pela qual os entes, detentores do poder, gerenciam o Estado a fim de alcançar a satisfação do interesse público. Em seu processo evolutivo de nação, o Brasil passou por diversos períodos, com formas de governo e, por conseguinte, formas de administrações diferentes.

É possível afirmar que nos últimos anos, o país e os seus entes federados vivem um modelo híbrido de gestão, que conta com influências das formas patrimonialista, burocrática e gerencial, ponderando-se na busca de romper com as

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

barreiras culturais dos legados deixados pelos modelos de gestão anteriores, procurando inclusive aproveitar o que há de mais eficiente de cada um deles.

A primeira formação do Estado brasileiro teve início com a vinda da família real portuguesa. Desdobrou-se assim a importação de sua forma de gerenciamento dentro dos moldes patrimonialistas de Administração Pública. Esse modelo de administração surgiu nos Estados Absolutistas, tendo como característica fundamental a falta de divisão entre bens públicos e bens privados pertencentes aos administradores.

As primeiras mudanças relacionadas a maior eficiência administrativa surgiram a partir da década de 30, quando Getúlio Vargas impôs o modelo de administração burocrática no Brasil. Nele, a lógica é de que deve haver uma perfeita distinção entre a decisão política, a qual é responsabilidade dos líderes políticos eleitos, e a execução das políticas públicas, a qual é da responsabilidade dos administradores (Rocha, 2011).

Durante a década de 40, o Estado incorpora uma postura desenvolvimentista, seguindo a esteira de outras Nações. À época, a participação maciça do Estado no setor produtivo desenvolveu e dinamizou a economia, evidenciando as formas ineficientes da burocracia que vieram à tona.

Nos anos seguintes novas tentativas de se simplificar o modelo burocrático foram vistas, como por exemplo, em 1956, com a criação da Comissão de Simplificação da Burocracia (COSB) para desburocratizar a administração, delegando competência às entidades da administração indireta.

O modelo burocrático sofreu duras críticas por conta da sua incapacidade de oferecer resposta efetiva ao aumento constante da demanda por mais serviços públicos e de lidar com os custos crescentes dos mesmos. Por conta disso, nos anos de 1980, surgem pressões por mudanças para superar as suas deficiências. Como resposta, surge o modelo da Nova Gestão Pública que inicialmente surgiu na Inglaterra nos anos 90 e passou a ser desenvolvido no Brasil (Salm & Menegasso, 2009).

Observa-se, até aqui, considerando a evolução da Administração Pública no Brasil de que havia uma concepção de que controle, segurança e padronização gerariam bons resultados, ao invés de focar no atendimento às necessidades do cidadão. Porém, na prática, houve uma substituição do coronelismo visto no modelo

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

patrimonial pelo clientelismo, favorecendo determinados grupos de poder. Tais idiossincrasias deram espaço a um novo modelo durante a década de 1990 (BRASIL, 1998).

Percebe-se que o Estado brasileiro passou por uma série de mudanças significativas, especialmente a partir da década de 90, sobretudo em 95 com a proposta de Reforma Administrativa do Estado feita pelo, então, presidente Fernando Henrique Cardoso, marcando o preâmbulo do período de Administração Gerencial. Tal proposta, evidenciou uma nova oportunidade para a reforma do Estado. Consequentemente esse novo *modus faciendi* de administrar mostrou de forma mais evidente a preocupação com os custos da gestão pública, sendo constatado no próprio Caderno 15 do Ministério da Administração Pública Federal e Reforma do Estado-MARE editado em 1998 (atualmente extinto). No Capítulo 4, faz-se um balanço de alguns avanços expressivos alcançados no controle das despesas de pessoal e no desenvolvimento de instrumentos de controle de custos para a administração federal (Brasil, 1998).

Em tese, salienta-se que esse modelo de gestão é calcado nos princípios do controle estratégico, objetivos claros, descentralização, *accountability* e correspondência aos pressupostos do setor privado. Rocha (2011) chama a atenção que para os defensores da Nova Gestão Pública, é necessário focar no controle dos resultados, não nos processos para uma maior eficiência.

Outro ponto basilar na reforma refere-se à questão da responsabilidade fiscal, onde se estabeleceram políticas públicas voltadas para modernizar a política contábil e fiscal da Administração Pública. A Lei Complementar nº 101, de 4 maio de 2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi uma das principais medidas que trouxe a ênfase no planejamento e a transparência na Administração Pública. Segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), o objetivo da LRF é fortalecer a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público, garantindo assim uma atuação mais gerencial.

No contexto da LRF, surge a obrigatoriedade da implantação de um sistema de custos. Conforme seu art. 50, §3ª, “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

Com esse aparato normativo, a concepção e implantação do sistema de custos passou a ser uma pauta prioritária no intuito de aperfeiçoar o *modus faciendi* da gestão dos recursos públicos. Assim sendo, nessa esteira, há as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, que editou a norma NBC TSP ESTRURA CONCEITUAL. Essa norma surge com o intuito de determinar a definição de patrimônio público, com o enfoque em estabelecer os tratamentos contábeis necessários, auxiliando assim nas diretrizes da contabilidade pública. Além disso, apresenta também com o objetivo de conceituar e ditar as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público – Sistema de Informação de Custos do Setor (SICSP). Segundo essa, o sistema de custos públicos tem por objetivo: registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade através da entidade pública.

2.2 Implementação do Sistema de Custos nas Entidades Públicas como Item Obrigatório

Até a Revolução Industrial (Século XVIII), a contabilidade era voltada para gestão financeira (ou geral), que era desenvolvida na era Mercantilista e estava bem estruturada para servir as empresas comerciais (Martins, 2018). No entanto, com o desenvolvimento das Nações e o aumento da competitividade, suas informações passaram a ser utilizadas de modo gerencial, auxiliando gestores e administradores.

Um sistema contábil voltado para os custos públicos tem como função identificar os gastos dos serviços e produtos concedidos aos cidadãos. Podendo assim reforçar a racionalidade econômica das decisões governamentais, assim como instrumentalizar o controle social, dando suporte para que os atores sociais possam ser capazes de verificar a efetividade das políticas públicas implementadas, ressalta Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010). Proporcionando assim maior eficiência e transparência aos Entes.

Internacionalmente o sistema de custo também se mostra como um importante instrumento. O estudo de Verbeeten (2011), a título de exemplo, corrobora com essa afirmação, evidenciando como as informações de custos impactam na gestão das organizações públicas da Holanda, o autor percebeu, nesse caso, que as informações dos sistemas de gestão de custos são usadas para legitimar as atividades da

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

organização com as partes interessadas externas (*stakeholders*) de forma mais preponderante que serem utilizadas efetivamente para gerenciar organizações do setor público.

O primeiro lapso histórico envolvendo o sistema de custo, no Brasil, surgiu com a Lei nº 4.320, de 17 de 1964, que instituiu a adoção desse sistema para a contabilização de gastos industriais, em determinados órgãos da administração.

Tendo em vista a importância cada vez mais notória das informações de custos, o Decreto-lei nº 200/1967 surge com o intuito de atuar como suporte para a utilização de forma cada vez mais gerencial das informações. Como retrata em seu artigo 79: “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 2018). Mesmo tendo sua finalidade gerencial bem definida, todavia, o sistema implantado ainda era bem distante de ser um verdadeiro aparato para uma gestão pública, já que não havia a construção de relatórios gerenciais e nem análises apuradas sobre os custos envolvidos.

Nessa mesma linha de evolução da gestão pública de custos no contexto gerencial, o Decreto nº 93.879/86 reforça a importância desse processo para a avaliação dos projetos e atividades exercidas, nesse contexto as informações de custos deveriam servir de bases para a mensuração dos resultados da administração. Além de estabelecer sanção para órgãos que não prestassem as devidas informações auxiliares para a mensuração dos custos.

Ainda no sentido de aprimorar as decisões dos gestores e de auxiliar na fiscalização interna e externa das organizações, surge a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Segundo Martins (2018), tal Lei tem como função principal fornecer aos gestores informações tempestivas para auxiliar as tomadas de decisões. Na prática a LRF determinou a implementação do sistema de custos, tornando-se um dos marcos mais importantes para o processo de criação Sistema de Informações de Custos – SIC (BRASIL, 2018).

Um outro marco importante na construção e implantação do sistema de custos foi a Lei nº 10.180/2001, denominada “Lei dos Sistemas”. A mesma dispõe sobre a organização e disciplina dos sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, inclusive dispõe sobre a

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

necessidade de o sistema de contabilidade evidenciar a informação de custos dos programas e das unidades da Administração.

Ainda em rumo à evolução desse sistema, foi instituído o Acórdão nº 1.078/2004, do Tribunal de Contas da União, que atuou em função do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, seu objetivo era determinar a adoção de providências para a construção e implantação do sistema de custos. Como resposta, pode-se ressaltar a mobilização de comissões e oficinas de trabalho, cujos objetivos eram elaborar as bases teóricas que atuariam como subsídio para a implantação do sistema de custo. A partir dessas mobilizações o sistema de custos deixou de ser uma intenção e passou a um processo (Tesouro, 2020)

Vale mencionar que na junção de esforços para implantação do sistema de custos houve a participação e a cooperação de diversas secretárias e órgãos gestores, assim como houveram vários seminários “técnicos conceituais” com o envolvimento da comunidade acadêmica (Tesouro, 2020). A Figura 1 retrata esse processo de implementação.

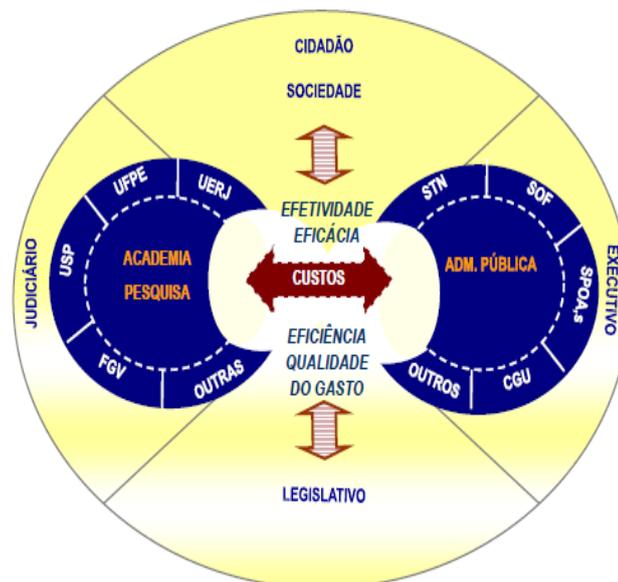


Figura 1. A informação de Custos e seus reflexos

Fonte: Holanda, V. (2009 apud Monteiro, B R. P., Pereira, M. C. E., Santos, W. V., & Holanda). Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil, p. 9.

É fato que nessa época se iniciava um processo que resultaria no advento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP em convergência aos padrões internacionais. (BRASIL, 2018). Nesse sentido, em 2012, a Contabilidade Pública Brasileira, em concordância com as Normas, passou a seguir os padrões

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

internacionais reunida pela *International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*. Parte do desafio do Sistema de Informações de Custos é a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade Pública e as mudanças nos sistemas de informações.

O sistema de custos também vem como um dos pontos tocados pela NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Essa Norma engloba diversas definições precisas envolvendo custos, como o custo de serviços, custo de reposição, entre outras.

A partir da Portaria STN nº 157/2011 esse sistema foi oficialmente e de forma mais ampla instituído na Administração Pública Federal. Seu conteúdo versa especificamente sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, assim como sobre sua função.

A Figura 2 apresenta um resumo das principais Leis que trataram no decorrer da evolução do aparato normativo:

Lei nº4320/1964 – Art. 85. “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros” Lei nº4320/1964 – Art. 99. “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.” Decreto-Lei nº2000/1967 – Art. 79. “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.” Decreto nº9.3.879/1986 – Art. 137 “A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.” Lei Complementar nº101/2000 – LRF – Art. 50. “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Lei nº10180/2001 – Art. 15. – O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU) “Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira”. Decreto nº6976/2009 – Art. 3º “O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI – os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”.
--

Figura 2. A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação Brasileira até 2009

Fonte: Holanda, V. (2009 apud Monteiro, B R. P., Pereira, M. C. E., Santos, W. V., & Holanda). Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil, p. 4-5.

Tendo suas bases legais instituídas, assim como as bases teóricas e estruturais constituídas o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal foi implantado a partir de 2011. Descrito mais especificamente como um *data warehouse*, que através

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

da sua compilação de dados dos sistemas de estrutura da Administração Pública - SIAPE, SIAFI E SIGPlan - possui como objetivo primordial a produção de informações para a tomada de decisões governamentais e organizacionais. Adicionalmente, esse sistema analisa os espaços em que há uma necessidade de melhoria nos serviços, assim como evidencia a economicidade, eficácia, eficiência e a avaliação dos resultados do uso dos recursos (BRASIL, 2018).

Por meio dessa estrutura matricial de gestão governamental, integram-se a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central, e as unidades de gestão interna do Poder Público da União, como órgãos setoriais; os quais se tornam responsáveis pelo uso do SIC enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas (STN, 2018).

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

A presente pesquisa pode ser caracterizada como descritiva, ao passo que sua função primordial é a descrição dos fenômenos ou características, assim como o estabelecimento de relações entre variáveis (Gil, 2008). Para se atingir o objetivo da pesquisa optou-se por uma análise quali-quantitativa. O procedimento utilizado para a obtenção dos dados ocorreu através de uma *survey*, que se caracteriza pela aplicação de questionário diretamente a um grupo de interesse, que mediante análise quantitativa, gera as conclusões correspondentes dos dados coletados (Gil, 2008) e uma entrevista semiestruturada, técnica essa em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obter os dados que interessam à investigação (Gil, 2008).

Ainda foi pesquisada a percepção sobre o sistema de custos, desde o alto escalão até os servidores públicos de *staff*, no total foram analisados 38 questionários e 2 entrevistas, como descrito na Tabela 1. Os questionários foram enviados por *e-mail* para as responsáveis administrativas que repassaram aos servidores em 2018.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

Tabela 1
Percentuais dos entrevistados da CCT-BA

Área	Quantidade de entrevistados	Porcentagem (%)
Alta gerência	2	5%
Corpo geral da CCT	38	95%
Total	40	100%

Nota. Fonte: Elaborado pelos autores.

O construto da pesquisa foi estruturado pelas autoras, tendo como referência outras pesquisas nesse sentido, como o estudo de Colletti, Abba e Faia (2013), denominado proposta de um questionário para identificação da percepção dos gestores das empresas de confecções em relação às práticas gerenciais da contabilidade custos. Sendo esse composto por duas entrevistas semi-dirigidas, como item fundamental na coleta de dados envolvendo a percepção dos cargos de chefia da referida Entidade acerca da existência do sistema ou mesmo de uma gestão de custos e por um questionário com dez questões fechadas como instrumento de coleta de dados gerais, mas essencial para compor o resultado da pesquisa e o alcance da resposta à questão de partida posta na introdução desse texto investigativo, cujo conteúdo está apresentado nas Figuras 3 e 4.

- 1) *Tem Conhecimento em gestão de custos?*
- 2) *Há uma organizacional responsável exclusivamente pela gestão de custos?*
- 3) *Qual a denominação dada a unidade que exerce as funções de custos (ex: unidade, departamento, setor, diretoria...)?*
- 4) *Que sistema é utilizado na entidade? Existe um software para calcular custos e operacionalizar o método de custeio?*
- 5) *Há quanto tempo utiliza o sistema de custo/software atual?*
- 6) *Houve grandes mudanças a partir de 2011, após a obrigatoriedade da adoção desse sistema, em relação ao registro de custos na Entidade?*
- 7) *Qual foi a mudança mais significativa após a implantação desse sistema?*
- 8) *Quais são os métodos para a coleta de dados?*
- 9) *No seu entendimento, o sistema de custos atua como produtor de informações gerencial ou como subsídio para prestação de contas?*
- 10) *O sistema de custos implantado gera relatórios financeiros? Se sim, esses são utilizados pelos gestores? Para que tipo de tomada de decisão?*
- 11) *É comum na instituição discussões envolvendo controle de custos ou o próprio sistema de custos?*
- 12) *As informações de custos são amplamente divulgadas na Entidade?*
- 13) *Qual a relação que você vê entre os custos nas entidades públicas e a implementação de políticas públicas?*
- 14) *Pode ser vista alguma relação entre controle de custos e qualidade dos gastos públicos? Se sim, que relação seria essa?*

Figura 3. Roteiro de Entrevistas aos Cargos de Chefia

Fonte: Elaborado pelos autores.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

Questões	Discordo plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo plenamente
1. Há preocupação com a gestão de custos da PMS					
2. Está se implementando um controle de custos na PMS, mesmo sem sistema definido.					
3. Não há qualquer informação relacionada a gestão de custos.					
4. Alguns setores da PMS já implantam alguma forma de gerir os custos.					
5. Há sistemas preparados na PMS para gerir custos.					
6. Percebe-se no âmbito interno que as informações de custos são úteis para reduzir os custos das atividades/ produtos/insumos, como para prestar contas à sociedade.					
7. Há capacitação de servidores em termos de implantar sistemas de custos, ainda que futuramente.					
8. O setor da contabilidade não tem sistema de custos, mas migra dados para manter uma gestão destes.					
9. Acredito que a gestão de custos pode estar refletida nas políticas públicas implementadas pela Prefeitura.					
10. Entendo que é importante os esforços da administração adotar uma gestão de custos sistematizada.					

Figura 4. Questões enviadas para os servidores da CCT

Fonte: Elaborado pelos autores.

Depois de coletadas as informações de campo, foi feito um processo de lapidação e tratamentos dos dados. Em relação aos dados quantitativos, os mesmos foram tratados na plataforma Microsoft Excel®, utilizando-se da criação de tabelas para a tabulação dos dados e posteriormente formulando, a partir dessas, os gráficos apresentados. Já os dados que obtiveram um tratamento qualitativo, particularmente para as entrevistas semi-dirigidas que foram aplicadas à Assessora Chefe da Controladora Geral do Município e à Chefe da Contabilidade da Prefeitura Municipal de Salvador, foram analisados pelas autoras a partir da transcrição das entrevistas, as quais foram gravadas para que pudessem ser analisados adequadamente.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

4 DISCUSSÕES E RESULTADOS

Foram investigadas as percepções sobre o sistema de custos, desde do alto escalão até os servidores públicos de *staff*, o que totalizaram 40 respostas, dentre as quais, duas foram entrevistas semi-dirigidas com membros da alta gerência da Coordenadoria de Contabilidade do Município de Salvador e 38 foram questionários com os servidores de *staff*, conforme descrição da Tabela 1.

4.1 Percepção dos servidores públicos da CCT: alta gerência a partir de entrevistas semi-dirigidas

As duas entrevistadas da alta gerência mencionaram haver um direcionamento do município a partir de um sistema acumulador de dados. No entanto, a situação atual revela a inexistência de um sistema que trate especificamente dos custos da gestão. O que revela o encaminhamento do Ente em função do cumprimento das normas vinculadas ao tema, que estabelece a evidenciação dos custos e utilização desses para um suporte gerencial, no entanto ainda se encontra distante dos propósitos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que dispõe especificamente sobre a implantação de um sistema de custo.

Dessa forma, o que ficou explícito nas entrevistas foi a utilização de um sistema operacional de captação e modelagem de dados. A formatação dos dados ocorre primeiramente com o *input* desses no sistema SIGEF (Sistema Integrado de Gestão Financeira) e, logo após, a estruturação, para que assim sejam utilizadas, tem sido feita através de *BI (business intelligence)*.

Seguindo uma linha do desenvolvimento desses sistemas, a Chefe da Contabilidade municipal ressalta que foi a partir de 2003 que se pensou na primeira intervenção nos processos de análise de custos:

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

A gente começou a pensar em sistema de custos na Prefeitura a partir de 2003, antes mesmo da implantação pela União. O Estado já tinha alguma coisa nesse período, mas era incipiente e naquela época a gente começou a pensar em estruturar, mensurar custos e produzir já alguns relatórios gerenciais para nos dá um melhor suporte para gestão (Entrevistada 2).

A mesma afirma ter ocorrido a contratação pela Prefeitura de uma consultoria especializada, mas que não houve resultados satisfatórios, o que levou o Ente a descartar tal alternativa naquela oportunidade. Ainda sobre a tentativa de implantar um sistema de custos, a entrevistada 2 ressalta que, houve, em seguida, uma tentativa de se estabelecer um modelo conceitual:

Nessa época tentamos iniciar uma mobilização. Mas era tudo muito incipiente, era incipiente o que tinha de teoria na iniciativa pública, o que a gente tinha na contabilidade privada era muito diferente do que a gente tinha de conceito. Então, a gente ficou patinando, sem ter resultado efetivo, acabamos realocando o pessoal para outros projetos e isso ficou dormente (Entrevistada 2).

A linha temporal envolvendo custos é retomada a partir de 2010, quando, segundo a Assessora Chefe da CCT (entrevistada 1), o modelo de custos foi novamente pensado, tendo como catalizador as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público materializadas pela Secretaria do Tesouro Nacional através do Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público- MCASP e o Conselho Federal de Contabilidade através das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas em 2008 (NBCTs 16), inspiradas, sobretudo, pelas normas internacionais – IPSAS. Isso vai de encontro ao que coloca Costa et al. (2017), segundo os autores, o sistema de informação de custos foi formulado não apenas para atender as necessidades da legislação, mas sim para possibilitar uma adequada utilização das informações e dos dados gerados.

Tal aparato sinalizava a obrigatoriedade da implantação de um sistema de custos como um dos subsistemas de informações contábeis previstos em um das

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

NBCT 16 do CFC. Sobre esse ponto, a entrevistada 1 coloca que “em 2010, a Prefeitura se organizou, a controladoria chamou para si e foram iniciados os grupos de trabalho para a construção e modificação de todas as áreas”.

Outro ponto a ser destacado refere-se a troca de gestão municipal, citado na entrevista. Essa troca foi sentida pelas entrevistadas como um contexto desafiador, visto que era preciso lidar com questões financeiras desequilibradas da gestão passada precisando retomar o equilíbrio fiscal. Em paralelo ao enfrentamento a esse desafio, houve a necessidade de haver uma simplificação de etapas para lidar com as mudanças impostas pela implementação do PCASP. Exatamente sobre esse momento, a Chefe da Contabilidade afirmou que “o que veio junto com essa gestão foi a racionalização de procedimentos, uma equipe só para cumprir essa agenda, até porque não tinha recurso para aquilo naquele momento.

Em meados de 2014, outros novos desafios surgiram para a contabilidade do município, entre os quais, houve a troca do sistema de informação contábil como uma necessidade percebida na época. Nas palavras da entrevistada 2: “Ele (o sistema anterior) não se aplica mais, as regras com que ele foi constituído lá em 2003 são obsoletas em relação ao que a gente precisa hoje, então foi preciso trocar”.

Houve novamente mudança da agenda na implantação do sistema de custos. Segundo a entrevistada 2:

Nós passamos mais uma vez pelo sistema de custos, até que foi retirada da agenda obrigatória, tanto que o plano para a implantação não tem mais uma agenda definida, hoje (maio/18) o prazo está em suspenso. Então, como não é obrigatório, a gente foi tratar de trocar a ferramenta que se tinha naquele momento que já não nos trazia as informações básicas de controle (Entrevistada 2).

E assim houve a mudança de sistema, sem ainda contemplar especificamente a questão dos custos da gestão pública do município. Implantou-se o Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF), sendo utilizado atualmente pela Prefeitura. Ele foi concedido pelo Estado de Santa Catarina, customizado para a gestão pública municipal de Salvador, e instituído oficialmente pelo Decreto Municipal nº 25.784, de 06 de janeiro de 2015. Citado no Projeto de Lei de Diretrizes

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

Orçamentárias referente ao exercício financeiro de 2018 do município, nas seções I e II, cujos trechos estão dispostos respectivamente a seguir:

Seção I - Art. 44. O Poder Executivo deverá desenvolver sistema gerencial de apropriação de despesas, com o objetivo de demonstrar o custo de cada ação orçamentária.

Parágrafo único. O Poder Executivo, através da Casa Civil e da Secretaria Municipal da Fazenda – SEFAZ elaborará normas de procedimentos para o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com os recursos dos orçamentos.

Seção II

Parágrafo único. A elaboração dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, bem como sua execução, alteração, e gestão orçamentária, financeira e contábil serão realizadas no Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal – SIGEF, instituído pelo Decreto Municipal nº 25.784, de 06 de janeiro de 2015.

Os trechos citados na PLDO de 2018 do município ressaltam a intenção de se utilizar o sistema para promover também a avaliação e controle de custos na gestão do município. Pode-se inferir que este sistema (SIGEF) tem um papel multifuncional, assumindo um ofício de registro, assim como de apoio às decisões.

O SIGEF, segundo o depoimento da alta gerência, tem assumido um papel fundamental como orientador de atitudes, a partir de uma ferramenta integrada chamada de BI (*Business Intelligence*). Essa ferramenta oferece o apoio nas decisões por meio de um processo de captação de dados. As informações são captadas e enviadas para um banco de dados, por meio da integração entre os mais diversos sistemas da organização. Essa ferramenta concentra as informações em um único local, chamado *Data Warehouse*, auxiliando assim na criação de indicadores que auxiliam nas decisões. Sobre particularmente esse ponto, a Chefe da Contabilidade municipal coloca que:

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

A partir dessa experiência com BI, a gente conseguiu automatizar relatório da LRF, consulta de acompanhamento de contingenciamento etc. Em resumo a gente não faz nada manual, porque tudo que a gente sonha em precisar está lá (Entrevistada 2).

Por fim, cabe ressaltar que o processo de desenvolvimento desse sistema que viria a fazer uma espécie de “gestão de custos” deve ser pensado em partes, como relata uma das entrevistadas da alta gerência:

O que a gente quer é na verdade uma linha de projeto que está desenhada, primeiro eu quero acostumar as unidades a mensurar gastos, para saber em que estão despendendo recursos, criando grupos agregadores de despesas. Depois a gente quer chegar em um momento seguinte, em uma etapa em que a gente possa comparar gastos, para em um terceiro momento efetivamente mensurar custos (Entrevistada 2).

Essa foi a visão específica da alta gerência, ressaltando pontos relevantes da implantação do novo *modus faciendi* de gerir, registrar e apurar os fatos e atos da Administração Pública sob os moldes do MCASP, NBCT 16 e IPSAS. Percebe-se que é preciso avançar na busca de uma forma de apurar custos mais eficiente, não especificamente em um sistema, mas possivelmente em um conjunto de sistemas e instrumentos que venham possibilitar a apuração dos mesmos.

4.2 Percepção dos servidores públicos de Staff da Controladora Geral do Município CCT (PMS) a partir da aplicação de questionários

Os resultados obtidos através dos questionários aplicados aos servidores públicos que ocupam posições de *staff* na CCT estão registrados nos gráficos, a seguir. A Figura 5 apresenta o resultado sobre a preocupação com a gestão de custos na PMS a partir dos dados da CCT.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

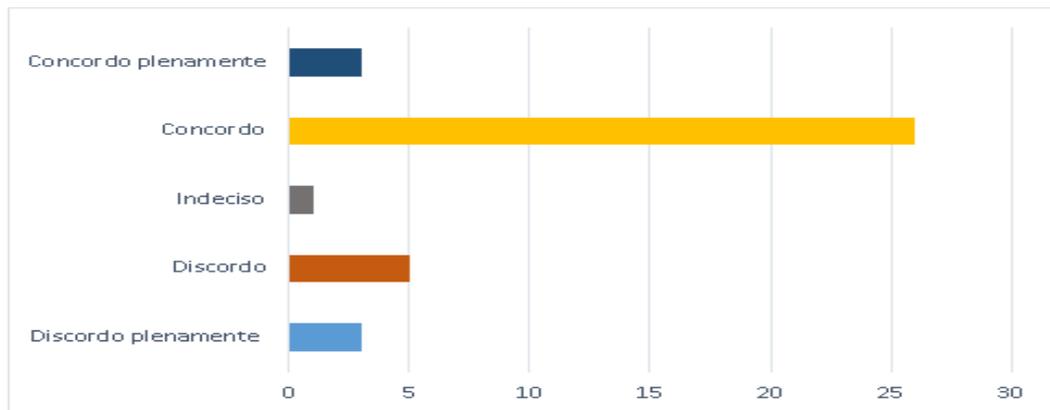


Figura 5. Há preocupação com a gestão de custos na PMS

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constata-se nessa primeira questão a percepção dos servidores em relação à mobilização da Prefeitura no sentido de gerir seus custos, mesmo que ainda inicial, já que não há um sistema formal. O que também é confirmado pelas servidoras de alta gerência nas entrevistas e que uma delas expôs:

O que a gente quer é na verdade uma linha de projeto que está desenhada, primeiro eu quero acostumar as unidades a mensurar gastos para saber em que estão dependendo recursos e criando grupos agregadores de despesas. Depois a gente quer chegar em um momento seguinte, em uma etapa em que a gente possa comparar gastos, para em um terceiro momento efetivamente mensurar custos (Entrevistada 2).

Percebe-se que a intenção da Prefeitura, é de fato buscar instrumentos capazes de mensurar, apurar e controlar custos, de alguma forma que venha a trazer uma maior eficiência e economia dos gastos públicos, inclusive fazendo comparações. A Figura 6 apresenta o resultado sobre a percepção dos servidores em relação à implementação do sistema de custos.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

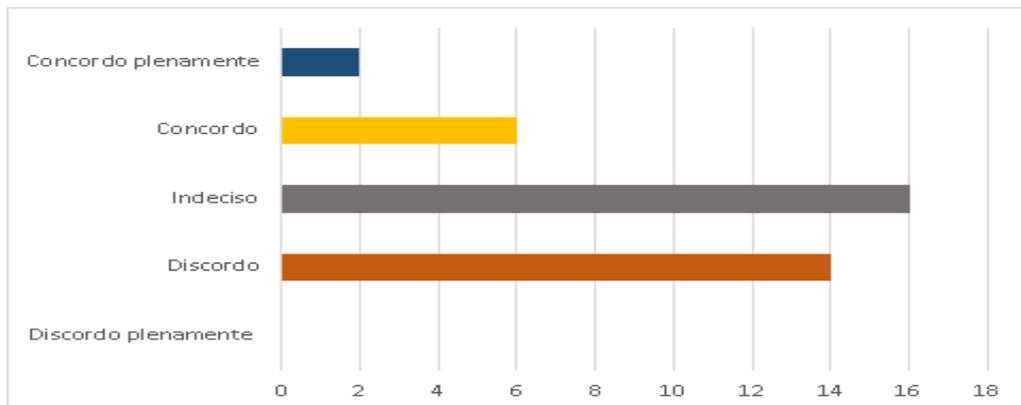


Figura 6. Está se implementando um controle de custos na PMS, mesmo sem sistema de custos
Fonte: Elaborado pelos autores.

Em resposta a questão 2, é explícito que as informações de custos não foram amplamente divulgadas, e que os servidores não possuem uma noção clara em relação a gestão de custos da Prefeitura, inferido pela preponderância da alternativa “indecisão”.

A Figura 7 apresenta a percepção dos servidores sobre as informações produzidas relacionadas a custos.

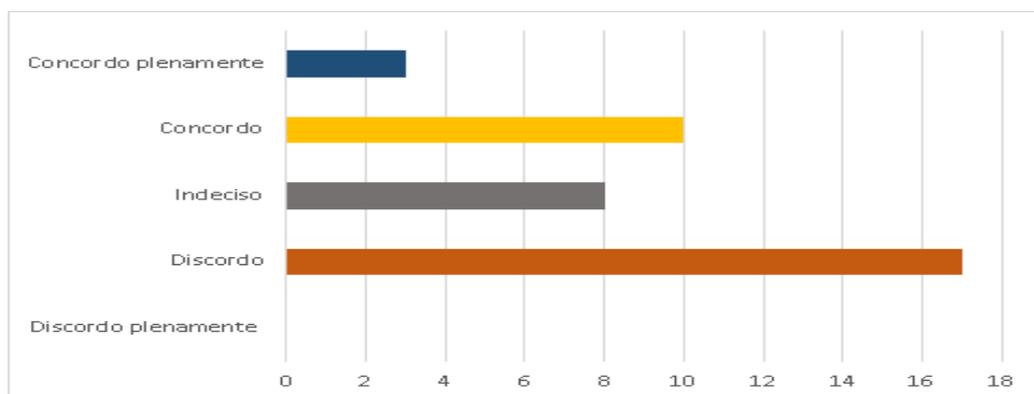


Figura 7. Não há qualquer informação relacionada a custos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em relação à questão 3, nota-se convergência da resposta dada pelo *staff* e pontos abordados pela alta gerência. Há uma mobilização no sentido de promover uma maior viabilização das informações de custos registradas, percebida por 45% dos respondentes.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

A questão 4, cujas respostas estão demonstradas no próximo gráfico, é reforçada pelo que foi afirmado pela Chefe de Contabilidade em entrevista: “Encontram-se mobilizações pontuais, mas que não fazem parte da cultura geral”.

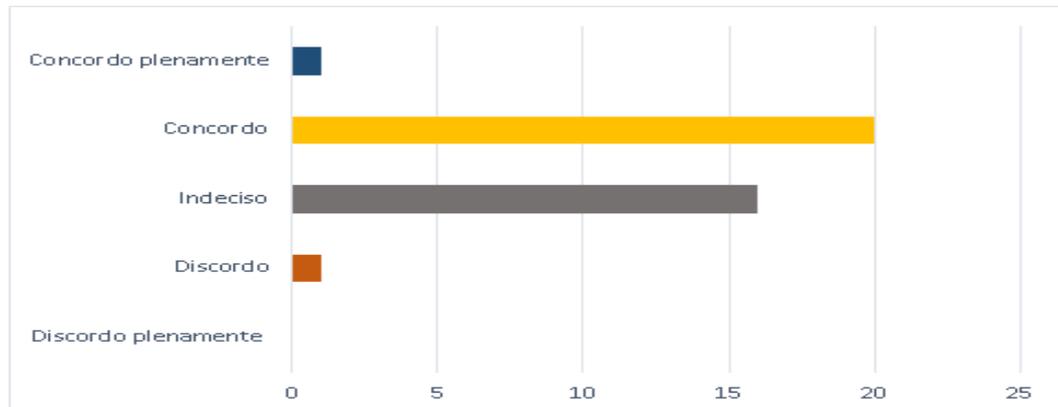


Figura 8. Alguns setores da PMS já implantaram alguma forma de gerir custos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Entende-se que mobilizações em função de uma gestão de custos também são percebidas pelos demais funcionários como por exemplo, uma vez que 56% dos respondentes afirmaram que alguns setores da PMS já implantaram a algum mecanismo de gerenciar custos. O próximo gráfico evidencia a percepção dos servidores em relação à estrutura de sistemas da PMS para gerir custos.

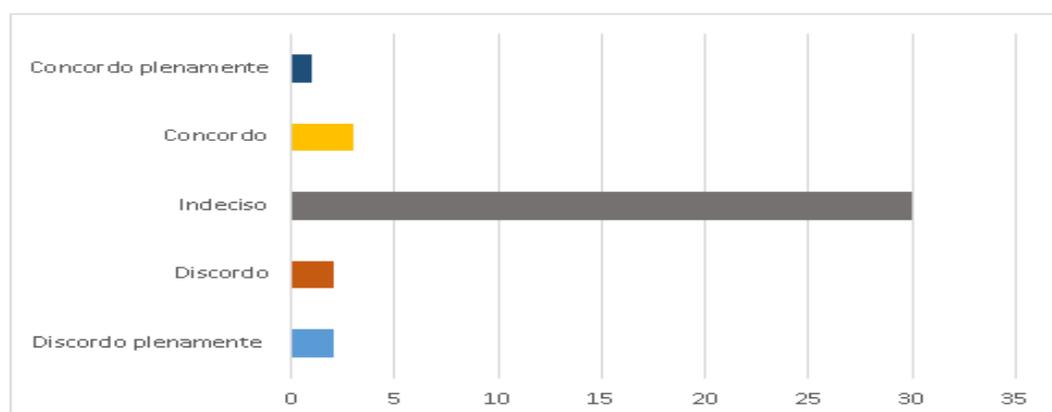


Figura 9. Há sistemas preparados na PMS para gerir custos

Fonte: Elaborado pelos autores.

As respostas relativas à questão 5 sobre a existência de sistemas preparados para a gestão de custos deixam claras que há um desconhecimento por parte dos funcionários a respeito da existência do sistema vigente (SIGEF). Esse resultado, que

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

diverge em alguma medida de pontos expostos nas entrevistas semi-dirigidas. Para a entrevistada 2, por exemplo, esse sistema não é específico para custos, mas que é de grande valia para a gestão da Prefeitura possibilitando o conhecimento completo de todas as ações financeiras, orçamentárias, patrimoniais e de controle.

Acerca da percepção interna da utilidade de custos das atividades, produtos, insumos e prestação de serviços à sociedade, as respostas dadas à questão 6 traz uma concordância mássica, vista no gráfico (Figura 10), a seguir.

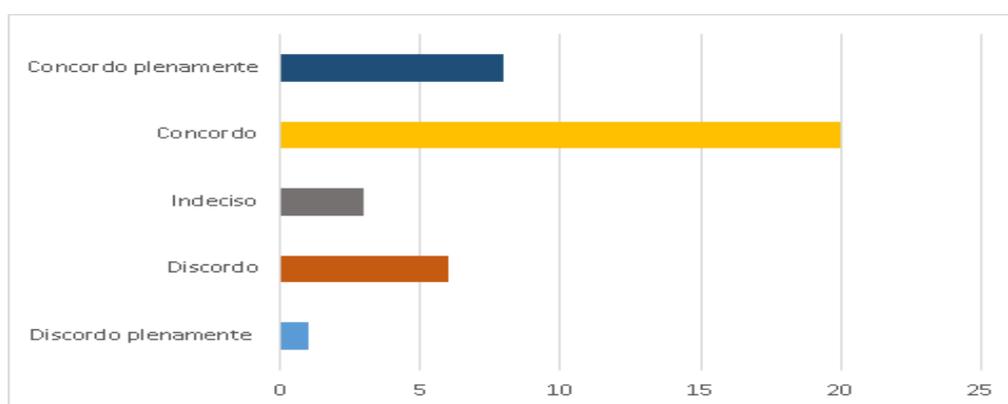


Figura 10. Percebe-se no âmbito interno que as informações de custos são úteis para reduzir os custos das atividades/produtos/insumos, como para prestar contas à sociedade

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para a grande maioria do *staff* da Prefeitura, de fato, tais informações são úteis e isso é percebido no ambiente interno do Ente, como está sinalizado no gráfico. Portanto, para 75% dos respondentes é explícito que as informações de custos possuem importância para além da função de prestação de contas à sociedade e que são de fato, úteis para uma mudança significativa dos processos. O próximo gráfico (Figura 11) apresenta o resultado sobre a percepção dos servidores em relação a importância do sistema de custos.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

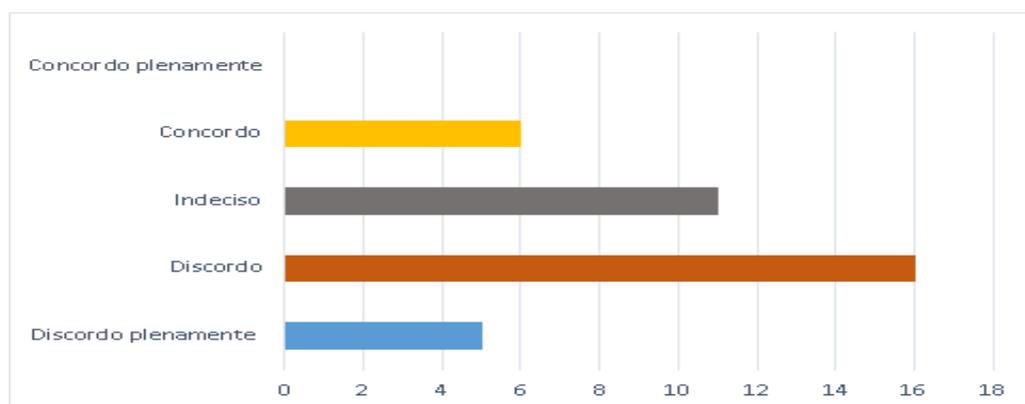


Figura 11. Há capacitação de servidores em termos de implantar sistemas de custos, ainda que futuramente
Fonte: Elaborado pelos autores.

Sobre a capacitação dos servidores no sentido de prepará-los para um futuro sistema de custos, a Figura 11 aponta que a partir da relevância da opção “discordo”, fica evidente que não há nenhuma capacitação dos servidores em relação a um sistema de custos. Portanto, no presente os servidores ainda não são preparados para lidar com o controle ou gestão de custos. As respostas relativas a migração de dados do sistema atual para gerir custos estão demonstradas na Figura 12.

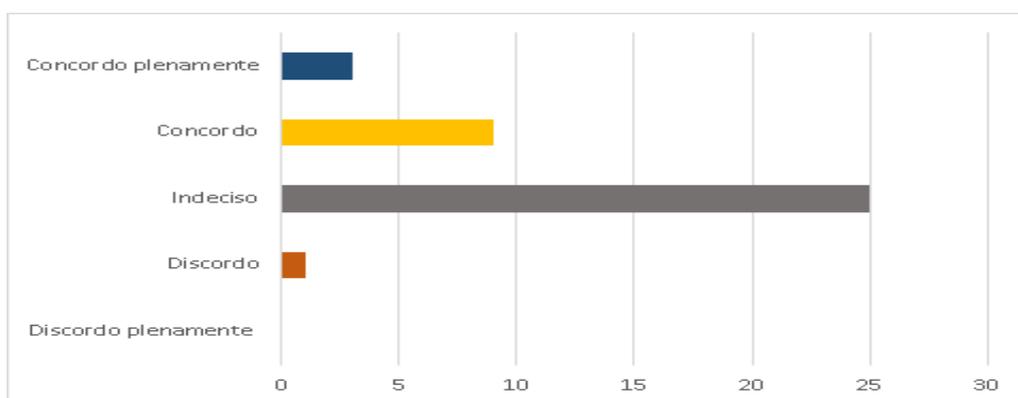


Figura 12. O setor da contabilidade não tem sistema de custos, mas migra dados para manter uma gestão destes
Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se em grande escala um estado de indecisão por parte dos servidores públicos de *staff*, o que sinaliza mais uma vez, um desconhecimento de como funciona o SIGEF, atual sistema de gestão da Prefeitura. O gráfico aponta que é ressaltada mais uma vez a pouca disponibilidade de informações de custos por parte desses servidores. A alternativa “indeciso” explicita a falta de ciência de como o sistema de

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

contabilidade atua no presente momento. Em seguida, a Figura 13 revela as consequências nas políticas públicas quando se alinha a uma gestão de custos.

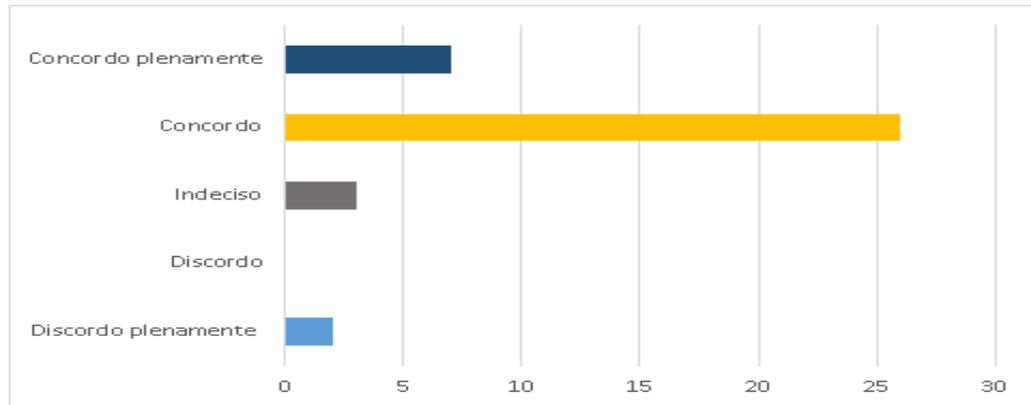


Figura 13. Acredito que a gestão de custos pode estar refletida nas políticas públicas implementadas pela Prefeitura

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nesse gráfico (Figura 13), as respostas dos servidores constataam que 87% acreditam que é importante uma política de custos instaurada, o que é ressaltado pela fala da entrevistada 2, (que já fora mencionado anteriormente, na página 21). Destacando-se essa como a primeira etapa do processo de sistematização dos custos.

No mesmo contexto, o próximo gráfico (Figura 14) apresenta os resultados sobre a importância da administração em adotar uma gestão de custos sistematizada.

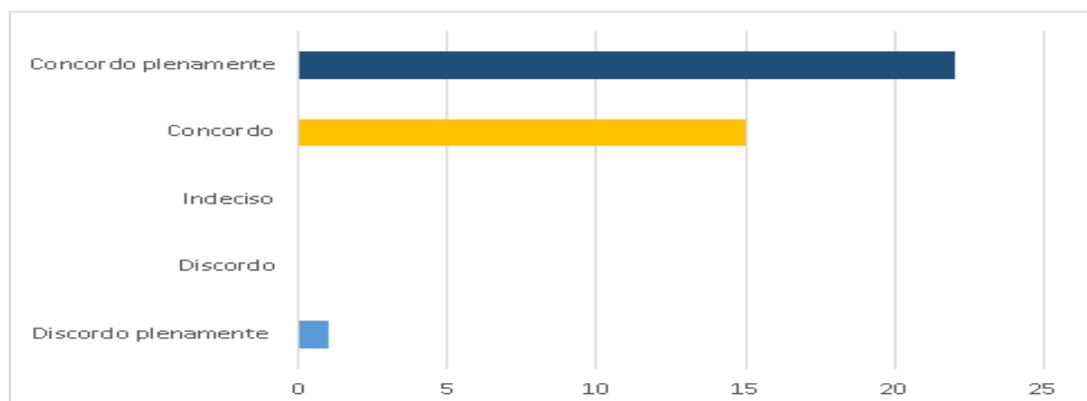


Figura 14. Entendo que é importante os esforços da administração adotar uma gestão de custos sistematizada

Fonte: Elaborado pelos autores.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

Uma plena concordância dos funcionários em relação a importância da sistematização de custo é sinalizada pelo gráfico. É de se ressaltar a estrita ligação entre a predominância das respostas dessa questão 10 e a mostrada na questão 6, já que as respostas dadas em ambas as questões imprimem que os servidores demonstram a compreensão da necessidade de se gerir custos para uma gestão mais eficiente.

No que envolve a implantação de um sistema de custos, assim como o conhecimento do gerenciamento atual desses dados é muito incipiente a disseminação de tais informações, como é notório na relevância da coluna “concordo”, mostrada na afirmação 3 (Não há qualquer informação relacionada a custos.), tal como explicitado pela afirmação número 2 (Está se implementando um controle de custos na PMS, mesmo sem sistema de custos) e 5 (Há sistemas preparados na PMS para gerir custos.).

Pode-se perceber também, através da afirmativa 7 (há capacitação de servidores em termos de implantar sistemas de custos, ainda que futuramente), que não há uma capacitação dos servidores em função do registro/controlado de custos. As demais afirmações mostram-se um conhecimento básico de custos, assim como a importância tida pelos agentes do registro e da utilização dessas informações.

Nota-se de acordo os achados, que o sistema de custo precisa avançar na percepção de sua importância para os gestores e técnicos. Os respondentes entendem a sua importância, mas reconhecem as limitações conceituais e estruturais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa possibilitou esclarecimentos em relação a atual situação do sistema de custos em Salvador, assim como a visão dos agentes públicos frente à gestão de custos no município. Os resultados sugerem que há um direcionamento do município a partir de um sistema acumulador de dados, mas a situação atual revela a inexistência de um sistema que trate especificamente dos custos da gestão.

Dessa forma, o que ficou explícito nas entrevistas e nos questionários acerca da percepção dos servidores públicos foi a utilização de um sistema operacional de captação e modelagem de dados. A formatação dos dados ocorre primeiramente com

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

o *input* desses no sistema SIGEF (sistema integrado de gestão financeira) e, logo após, a estruturação, para que assim se sejam utilizadas, tem sido feita através de *BI* (*business intelligence*). Adicionalmente, foram analisadas as percepções acerca dos sistemas de custos dos servidores públicos, o que permitiu concluir que há uma explícita discrepância nas informações de custos a respeito no que cada servidor percebe,

Os resultados ainda indicaram que há uma discrepância na percepção dos servidores públicos os quais representam 95% da amostra, tendo uma visão superficial de custos, ao passo que a alta gerência possui uma visão mais profunda envolvendo custos. Foi possível notar, entretanto, um alinhamento dos dois grupos (alta gerência e *Staff*) em relação a importância das informações dos sistemas de custos para uma gestão pública mais eficiente e conseqüentemente mais efetividade nas políticas públicas.

O estudo permitiu compreender que o enfoque dado ao sistema de custos, leva em conta justamente o desenvolvimento e a melhoria do sistema governista, em especial a relação entre seus custos e benefícios, porém, vale destacar que a gestão de custos precisa ser operacionalizada de forma responsável e inequívoca. Ressalta-se que o sistema de custos é uma importante ferramenta organizacional, vista hoje, com o desenvolvimento da tecnologia de informação. Seu objetivo está intrinsecamente relacionado a duas funções: o auxílio no controle e a colaboração nas tomadas de decisões.

A pesquisa teve como limitações as entrevistas com apenas duas pessoas de cargos de chefia, além de que o universo pesquisado foi o setor contábil, não as secretarias que conformam o organograma da Prefeitura. Assim, se sugere estudos dessa natureza em outros entes federados ou mesmo na Prefeitura de Salvador ampliando para as suas Secretarias municipais, haja vista que esse sistema é uma realidade que precisa e deve ser implementada por toda a Administração Pública direta e indireta, em seus órgãos e entidades, para que, *inter alia*, o gestor público possa ter um indicativo de efetividade das suas ações, particularmente das políticas públicas.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

REFERÊNCIAS

- Colletti, P., Abba, K., Faia, V. (2013). Proposta de um questionário para identificação da percepção dos gestores das empresas de confecções em relação às práticas gerenciais da contabilidade custos. *25ª Semana do Contador de Maringá*. Recuperado de: <http://www.eventos.uem.br/index.php/scm/semanacontador/rt/metadata/1291/936>.
- Bresser-Pereira, L. C. (1998). Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. *Revista do Serviço Público*. 40(1), 1-38.
- Constituição Federal da República Federativa do Brasil, 05 de outubro de 1988*. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm
- Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e das outras providências. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Costa, B., Raupp, F., & Dias, J (2017). Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação. *Anais XXIV Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis: SC*. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4327>
- Conselho Federal De Contabilidade (2008)*. Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público. Recuperado de: [NBC TSP – do Setor Público | Conselho Federal de Contabilidade \(cfc.org.br\)](http://www.cfc.org.br/NBC_TSP_-_do_Setor_P%C3%BAllico)
- Gil, A. C (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Ed. Atlas.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

Holanda, V. B., Lattaman-Weltman, F., & Guimarães, F. (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal - Uma política de Estado*. Rio de Janeiro: EDITORA FGV.

Lei n. 9.234, de 5 de julho de 2018. Dispõe sobre Lei de Diretrizes Orçamentárias de Salvador. Recuperado de:

<http://casacivil.salvador.ba.gov.br/orçamentos/LDO/include/files/2018/09lei/01-LEI%20LDO%20n.%209.234.pdf>

Lei n. 4320/64, de 17 de março de 1964. Estatuto normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Martins, E. (2018). *Contabilidade de Custos*. 11, São Paulo: Atlas.

Ministério da Fazenda. (2018). Secretaria do Tesouro Nacional. Sistema de Custos do Governo Federal. Recuperado de:

<https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/sistema-de-custos#:~:text=O%20Sistema%20de%20Informa%C3%A7%C3%B5es%20de,e%20organizacionais%20que%20conduzam%20%C3%A0>.

Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: um Estudo Das Concepções Sobre A Importância Da Informação De Custos Pelos Agentes Públicos

Kaline Ferreira Fróes Queiroz, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Ronaldo Pesente, Anderson José Freitas de Cerqueira

_____. (2020). Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de informações de custo para o governo federal 2008. Recuperado de: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>>.

Monteiro, B R. P., Pereira, M. C. E., Santos, W. V., & Holanda, V. B. O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil. Recuperado de: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:4791.

Rocha, A. C. (2011). Accountability in Public Administration: Theoretical Models and Approaches. *Revista de Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 82-97.

Salm, J. F., & Menegasso, M. E. (2009). Os Modelos de Administração Pública como Estratégias Complementares para a Co-Produção do Bem Público. *Revista de Ciências da Administração*, (11)25, 68-96.

Slomski, V (2006). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas.

Verbeente, F (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.

Data de Submissão: 09/02/2022

Data de Aceite: 09/12/2022