



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Administração

Curso de Especialização (*Lato Sensu*) em Gestão Pública Municipal

ELAINE ELÉIA CERQUEIRA MEDEIROS

**CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE
GESTÃO: um estudo no município de Buritis – MG**

Buritis - MG

2019

MEDEIROS, Elaine Eléia Cerqueira.

Contabilidade de custos como instrumento de gestão: um estudo no município de Buritis / Elaine Eléia Cerqueira Medeiros, Buritis – Minas Gerais: Universidade de Brasília, Orientador: Prof. Dra. Rosane Maria Pio da Silva 2019. 40 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Especialização em Gestão Pública Municipal – Buritis – Minas Gerais, Universidade de Brasília, 2019.

Bibliografia.

1. Contabilidade de Custos. 2. Setor Público 3. Município de Buritis Minas Gerais

Universidade de Brasília – UnB

Reitora:

Prof^a. Dr^a. Márcia Abrahão Moura

Vice-Reitor:

Prof. Dr. Enrique Huelva

Decana de Pós-Graduação:

Prof^a. Dr^a. Helena Eri Shimizu

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão
Pública:**

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira

Chefe do Departamento de Administração:

Prof. Dr. José Márcio Carvalho

Coordenadora do curso de Especialização em Gestão Pública Municipal

Prof^a. Dr^a. Fátima de Souza Freire

ELAINE ELÉIA CERQUEIRA MEDEIROS

**CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE
GESTÃO: um estudo no município de Buritis – MG**

Monografia apresentada ao Departamento de Administração como requisito parcial à obtenção do certificado de especialista (*lato sensu*) em Gestão Pública Municipal.

Professora Orientadora:

Dra. Rosane Maria Pio da Silva

Buritis - MG

2019

ELAINE ELÉIA CERQUEIRA MEDEIROS

**CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE
GESTÃO: um estudo no município de Buritis – MG**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade de Brasília do (a) aluno (a)

Elaine Eléia Cerqueira Medeiros

Dra. Rosane Maria Pio da Silva
Professor-Orientador

Ms. Roque Magno de Oliveira,
Professor-Examinador

Ms. Olinda Maria Gomes de Lesses
Professor-Examinador

Buritis – MG, 27 de abril de 2019

Dedico este trabalho ao meu esposo que tem me dado total apoio para o meu desenvolvimento intelectual e profissional, sem medir esforços para me ajudar no que for preciso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida e por me conduzir por um caminho de muito aprendizado e paz.

Agradeço aos meus pais por toda dedicação, empenho e amor na minha formação em todas as áreas da minha vida. Agradeço ao meu companheiro de vida, meu esposo amado Gérson Medeiros Araújo pelo cuidado, compreensão e apoio em todas as fases deste processo e por a cada dia me transformar em uma pessoa melhor.

Agradeço imensamente à minha orientadora Professora Rosane Maria Pio da Silva, pela dedicação e confiança no processo de elaboração deste trabalho.

Por fim, agradeço a Universidade de Brasília por nos proporcionar a oportunidade de crescer e galgar mais degrau rumo ao meu objetivo.

RESUMO

Os administradores e gestores necessitam de informações seguras e que auxiliem nas tomadas de decisões. É nesse sentido que a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 50º §3º determina que seja implantado um sistema de controle de custos. A partir da constatação da inexistência de um Sistema de Informação de Custos nos órgãos públicos do município de Buritis MG, esta pesquisa teve como propósito identificar os desafios para a implantação do Sistema de Informação de custos. Para alcance do objetivo, uma pesquisa foi realizada junto a servidores e gestores do município, onde se identificou o desconhecimento da ferramenta como instrumento de eficiência nas tomadas de decisões, mas por outro lado, a percepção de que a implantação do sistema de controle de custos pode ser avaliada como vantajosa para as finanças o controle das finanças do município. Os agentes públicos pesquisados declaram, ainda, a necessidade de investimento em treinamento e capacitação tanto para quem vai implantar o sistema, quanto para quem vai utilizar as informações extraídas dele.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Setor Público; Município de Buritis Minas Gerais.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	9
1.2	PROBLEMA	10
1.3	OBJETIVO	10
1.4	JUSTIFICATIVA	11
2	REVISÃO TEÓRICA	12
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	12
2.1.1	Considerações Básicas	12
2.1.2	Métodos de Custeio	14
2.1.2.1	Custeio por Absorção	15
2.1.2.2	Custeio Variável	16
2.1.2.3	Custeio Direto	17
2.1.2.4	Custeio Baseado em Atividades – ABC	18
2.2	ATOS NORMATIVOS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	20
2.3	DESAFIOS PARA IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO ÂMBITO PÚBLICO	23
2.3.1	Enfrentando os desafios	24
2.4	SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS	25
2.5	ADOÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS EM ÂMBITO MUNICIPAL	26
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	28
3.1	TIPOLOGIA E DESCRIÇÃO GERAL DOS MÉTODOS DE PESQUISA	28
3.2	CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO, SETOR OU ÁREA LÓCUS DO ESTUDO E PARTICIPANTES DA PESQUISA	28
3.3	CARACTERIZAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE PESQUISA	29
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA E DE ANÁLISE DE DADOS	29
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	32
4.1	SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: APLICAÇÃO NO MUNICÍPIO DE BURITIS	32
4.2	PERCEPÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE BURITIS SOBRE O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS	33
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
	REFERÊNCIAS	42
	APÊNDICE	45
	APÊNDICE A	45

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações iniciais

Rotineiramente, têm-se reclamações, notícias e muitos questionamentos referente à escassez de serviços públicos de qualidade, tanto na saúde, na educação, na segurança ou qualquer outra área, mesmo tendo a certeza que existe arrecadações suficientes para que os serviços tenham um mínimo de qualidade. O fato é que têm diante do bombardeio de solicitações e necessidades da sociedade, os gestores dos municípios precisam se empenhar em fazer orçamentos e planejamentos (Plano Diretor, PPA, LDO e LOA), que vão de encontro com os anseios da população, mas de forma que consiga alcançar as metas esperadas e otimizar os resultados das políticas públicas oferecidas à população. Esse é o desafio da Contabilidade Gerencial, ser um instrumento que auxilie o gestor para tomada de decisão e avaliação de desempenho.

De acordo com Alonso (1999), o governo desconhece a contribuição de cada tipo de gasto para resultados obtidos, bem como desconhece quais atividades agregam valor aos resultados final das ações do governo. Ainda despreza o percentual de recursos consumidos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos (p.39).

É nessa atmosfera que inicia a preocupação e a discussão de políticas públicas de governança, conforme o decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 que trata governança pública como um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”.

Um dos desafios dos gestores é encontrar informações seguras e indicadores para auxiliá-los na tomada de decisão e nos acompanhamentos dos resultados. Contudo, nos últimos anos, principalmente na esfera federal no Poder Executivo, tem-se quebrado esse tabu

de que não é possível implantar o sistema eficiente para controle de custos. Prova disso é que a implantação do SIC do Governo Federal já está em fase avançada. Dessa forma, a contabilidade de custo passa a ter lugar importante nas tomadas de decisões, ainda mais nos tempos atuais que as receitas estão cada vez mais escassas.

Esse sistema de custo toma por base a NBCT 16.11 do Conselho Federal de Contabilidade, norma que diz respeito especificadamente do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, focado em registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços fornecidos pela entidade pública à sociedade.

Com o propósito de almejar a eficiência é necessário que se mescle a teoria geral das Finanças Públicas (na qual se incorporam as regras do Direito Financeiro e Tributário e as de Contabilidade) com os métodos de custeio propostos pela Contabilidade de Custos, com o objetivo de ter como resultado desta combinação um modelo de informação gerencial capaz de permitir a avaliação das relações entre o custo e o benefício observado nos serviços oferecidos à sociedade (REMÍGIO, 2002).

1.2 Problema

Apesar das orientações e leis mostrarem o quão oportuno é o controle dos custos públicos, bem assim a implantação de um sistema acumule dados para geração de informações e relatórios de custos, o assunto ainda não se propagou em todas as esferas do governo, particularmente referente à implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público.

Considerando o contexto retratado, a presente pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: quais os desafios enfrentados pelo Município de Buritis para implantação do sistema de informação de custos?

1.3 Objetivo

Considerando que a contabilidade de custos é instrumento gerencial que pode fornecer ao gestor municipal mecanismos suficientes para tomar as melhores decisões

mediante as circunstâncias, o objetivo desta pesquisa é identificar, a partir da percepção de servidores e gestores da cidade de Buritis, quais os desafios se fazem presentes para a implantação do Sistema de Informação de Custos no município. Por meio desse estudo, têm-se a expectativa de alcançar objetivos secundários conforme segue:

1. Descrever o sistema de custos sugerido nos normativos para implantação nos entes federativos;
2. Relatar o estágio de implantação da contabilidade de custos no âmbito do município em análise;
3. Identificar, sob a ótica dos servidores municipais, os principais desafios para a completa adoção do sistema e a percepção que apresentam acerca das vantagens ou desvantagens dessa ferramenta da contabilidade gerencial.

1.4 Justificativa

Considerando que a contabilidade de custos aplicada ao setor público tem-se desenvolvido aos poucos, essa pesquisa é justificada se tratar de um tema muito importante para a sociedade, pois as decisões tomadas com eficiência são decisões que trazem à sociedade resultados com excelência, nesse sentido a implantação do sistema de custos pode significar a melhoria das tomadas de decisões, pois serão baseados no controle de custos e análise de desempenhos e resultados.

Essa pesquisa pode gerar contribuições no sentido de conscientizar gestores de que os gastos públicos podem ser controlados, bem como subsidiar decisões para que a população seja beneficiada com a otimização de recursos, expansão de políticas públicas e maior qualidade dos serviços. Também apresentará a importância e as consequências de se ter um Sistema de Informação de Custos no município de Buritis.

Depois de fazer uma consulta com o departamento de contabilidade da Prefeitura Municipal de Buritis, bem como os departamentos de contabilidade da Câmara Municipal de Buritis e do Instituto de Previdência de Buritis, foi verificado que não existia formalmente implantado um sistema de informação de custos. Diante dessa apuração, foi o objeto da pesquisa compreender o que motivava e examinar as causas da não implantação do sistema de custos.

2 REVISÃO TEÓRICA

A ciência contábil é uma das ferramentas de controles mais importantes das organizações sejam elas públicas ou privadas, pois fornece informações úteis para que os gestores nas tomadas as decisões otimizadas. A contabilidade tem se desenvolvido ao longo do tempo com louvor, como afirma Sá (1997, p.16):

A contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano.

Os administradores e gestores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir as políticas públicas com eficiência, eficácia e efetividade. Num modelo gerencial, não se pode tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios (MACHADO, 2018, p. 19).

Considerando essa necessidade de informações para um boa gestão, vislumbra-se a oportunidade de iniciar explanando sobre a Contabilidade de Custos.

Essa seção se subdivide em 5 subseções: a primeira aborda a contabilidade de custos, a segunda aborda os atos normativos que abordam o tema custos no setor público, a terceira aborda o desafio da inserção da contabilidade de custos com ferramenta de controle, a quarta o sistema de informação de custos e a quinta a contabilidade de custos no âmbito municipal.

2.1 Contabilidade de Custos

2.1.1 Considerações Básicas

De acordo com Martins (2010), até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.

Antes da Revolução Industrial, “para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em

termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o contador verificava o montante pago por item estocado [...]” (MARTINS, 1996, p. 19), ou seja o contador avaliava sua mercadoria pelo valor de compra.

Nesse período de revolução industrial deu-se o desenvolvimento das indústrias e o sistema produtivo foi incrementado, com consequência o aumento significativo da produção e a ampla concorrência, nesse contexto viu-se a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de controles e apurações das empresas. Nessa linha, pode-se afirmar que os relatórios contábeis de custos bem elaborados em relatórios apresentam-se como um grande instrumento de controle e gestão para as indústrias.

De acordo com Schmidt (2000, apud PADOVEZE, 2003), o aumento Das indústrias, das empresas em tamanho, em quantidade, em complexidade e em diversas regiões ocorrido no século XIX levou os administradores a desenvolverem sistemas mais eficientes e aperfeiçoarem os sistemas contábeis já existentes para possibilitar o fornecimento de informações necessárias às várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle. Foi desenvolvido então, o estudo e a prática gerencial para produzir esses sistemas e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais.

Para Lawrence (1977, p.26),

Contabilidade de custos é o processo de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio de tal maneira que, com os dados de produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os 5 custos das outras diversas funções do negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Nesse contexto que a contabilidade de custos é surgida, pela necessidade de se obter metodologias que complementassem e auxiliassem a gestão econômica interna do setor industrial, e desde então não parou de desenvolver e se tornar cada vez mais complexa e adaptada para cada tipo de atividade.

Conforme destaca Martins (2006, p.22),

A Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais. Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre, pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir

seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

Nessa mesma linha Machado (2018) afirma que “com a sofisticação e o crescimento do parque produtivo, o desenvolvimento da sociedade industrial exigiu a evolução da contabilidade de custos, atribuindo-lhe novos objetivos” (p.97).

Conforme a enumeração dos objetivos do cálculo de custo industrial citada por Quilici (1975):

- Planejamento e controle das operações;
- Tomada de decisões;
- Avaliação de estoques;
- Determinação do preço de venda (p. 5).

Ao longo do tempo, as expressões “Sistema de Custos”, “sistema de custeio”, “método de custeio” e “técnica de custeio”, entre outras, têm sido descritas na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem. Neste trabalho, adotou-se a terminologia de Guerreiro, apresentada por Machado (2018), para o qual um sistema de custo é formado basicamente por três elementos:

- Sistema de acumulação de custos: cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade.
- Sistema de custeio: está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação de que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados.
- Método de custeio: associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado.

2.1.2 Métodos de Custeio

Grande parte das informações geradas pela Contabilidade de Custos tem finalidades gerenciais, mas ela também fornece informações para fins legais e fiscais, uma vez que os usuários externos precisam saber a respeito das informações detalhadas do processo de

tomada de decisão. Diante disso a Contabilidade de Custos têm-se aperfeiçoado e dado diversas opções para o gerenciamento contábil da informação de custo e da receita dos produtos e serviços. Os métodos de custeio que se destacam são: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Direto e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.1.2.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica [...]” (MARTINS, 1996, p. 41). Ele é bastante aplicado, principalmente pela contabilidade financeira, para preparar relatórios destinados ao usuário externo à empresa. O custeio por absorção resume-se no critério “em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção, aos produtos elaborados” (MARTINS, 1996, p. 214).

Os custos de produção no Método de Custeio por Absorção são classificados em diretos e indiretos. Souza e Clemente (2007, p. 27) especificam as diferenças:

Classificam-se como custos diretos todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto. Um exemplo de custo direto é a matéria-prima. Se os atributos de facilidade de contagem e confiabilidade de resultado não estiverem presentes, então os custos são classificados como indiretos. Um exemplo de custo indireto é o salário do supervisor industrial.

Martins (2003, p. 38) afirma que “a Auditoria Externa tem-no como básico. Apesar de não ser totalmente lógico e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação de estoques (para apuração do resultado e para o próprio balanço)”.

Apesar ser um dos métodos aceito pela legislação brasileira, nas empresas privadas, o Método de Custeio por Absorção recebe críticas em relação ao seu grau de abrangência.

Padoveze (2003, p.174) salienta que “o método de custeio por absorção não é considerado adequado para a tomada de decisão, pois em muitas situações o seu modelo decisório é inaplicável”.

Martins (2008, p. 197-198) ressalta que a inaplicabilidade do custeio por absorção para fins gerenciais pode ser conformada por no mínimo três grandes problemas que serão destacados a seguir, conforme citação anterior:

Primeiro: Por sua própria natureza, os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, a acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção;

Segundo: Por não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, que contém, em maior ou menor grau, arbitrariedade; quase sempre grandes graus de arbitrariedade.

Terceiro: O valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; se a empresa estiver reduzindo um item por ser pouco lucrativo, pior ainda ficará sua posição, devido à diminuição de sua procura, e, conseqüentemente, reduzir seu volume, e assim aumentar ainda mais o custo de produção, num círculo vicioso. Pior do que tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto, e não da sua própria.

2.1.2.2 Custeio Variável

Mencionados os problemas e críticas em relação ao Método de Custeio por Absorção, constatou-se a necessidade de desenvolvimento de um novo método que viesse auxiliar as tomadas de decisões gerenciais das organizações..

Quando se utiliza o custeio variável, são apropriados aos produtos apenas os custos variáveis, “ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para estoques só vão, como consequência, custos variáveis (MARTINS, 1996, p. 216)”.

De acordo com Padoveze (2003, p.78),

Essa metodologia de apuração de custo unitário dos produtos e serviços considera tão-somente os custos e despesas variáveis de cada produto ou serviço, sejam eles diretos ou indiretos. Esse método busca um custo unitário do produto ou serviço sem nenhuma dúvida em termos de mensuração monetária. Essa característica torna esse método cientificamente recomendável para todos os propósitos de previsões e tomada de decisão.

Machado (2018) afirma que a indicação do uso do custeio variável tem sido apenas para relatórios gerenciais internos, com o objetivo de evidenciar a margem de contribuição por produtos para a tomada de decisão sobre o mix de produção e atendimento de pedidos a preços especiais para novos mercados, etc. (p.107).

Dantas (2013) ainda ressalta que o método de custeio variável propicia a possibilidade de determinar a margem de contribuição, que é definida como a diferença entre valor do preço de venda deduzido dos custos variáveis, podendo ser calculada de forma unitária ou total.

Sem dúvidas há uma grande discussão favorável e contrária ao uso do custeio variável não apenas para relatórios internos, mas também para os externos. A argumentação de James M. Fremgen, citado por Machado (2018, p. 107-108), é resumida a seguir:

A favor do custeio variável:

- Implica na elaboração de demonstrações específicas de custos fixos e custos variáveis;
- Facilita a análise do lucro incremental;
- Retira do lucro o efeito das variações de estoques (o argumento é, na realidade, derivado da noção de que os custos fixos de produção são custos do período e não dos produtos).

Contra o custeio variável:

- é difícil, na prática, separar custos variáveis e fixos;
- tende a ignorar ou subestimar a importância dos custos fixos;
- subestima os valores do estoque.

Esses argumentos apenas aludem ao verdadeiro problema, uma vez que existe controvérsias sendo a principal entre o custeio variável e o custeio por absorção é saber se os custos fixos de fabricação são custos do produto fabricado ou do período durante o qual ocorreram. Portanto, o que se discute são o momento e a forma em que os custos fixos de produção vão impactar o lucro da empresa (MACHADO, 2018, p. 108).

2.1.2.3 Custeio Direto

Peter (2001, p. 121) define o custeio direto como aquele que aloca aos produtos apenas os “custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto”.

Essa definição frisa exclusivamente o produto como objeto de custeio. No entanto, nesse sentido, Machado (2018) ressalta que conforme surge a necessidade de apurar custos de novos agentes de acumulação, pode-se entender o custeio direto como aquele que apropria os custos diretos, quer fixos, quer variáveis, a quaisquer objetos de custo, sejam eles produtos, lotes de produtos, centros de responsabilidade, centros de resultados, ou quaisquer outros de

interesse do gestor. É fundamental, no entanto, ressaltar que esta apropriação não admite qualquer tipo de rateio (p. 108).

2.1.2.4 Custeio Baseado em Atividades – ABC

Buscando um método que refletisse com maior robustez o comportamento de custos e a realidade da organização, foram desenvolvidas as primeiras ideias do Custeio Baseado em atividades. É importante conceituar e definir seu foco principal que é atividade para melhor compreensão do método.

A alocação dos gastos da organização e melhor suporte nas decisões gerenciais é o objetivo principal do Custeio Baseado em Atividade (CARDOSO, MÁRIO e AQUINO, 2007).

Padoveze (2006) conceitua atividade como menor segmento de responsabilidade dentro da empresa. Ainda diz mais, quando ressalta que a atividade seria como uma “unidade administrativa menor que um setor ou departamento, ou seja, um setor pode congrega mais de uma atividade, assim como um departamento pode e, normalmente, desempenha, várias atividades” (p. 205).

Garrinson, Noreen e Brewer (2007, p.258) conceituam o Custeio Baseado em Atividade de uma maneira abrangente,

É um método de custeio projetado com vistas a dar aos administradores informações de custo para a tomada de decisões estratégicas e outras decisões que possam afetar a capacidade e, portanto, os custos “fixos”, bem como os custos variáveis; é usado complementarmente ao sistema usual de custeio da empresa, e não como sistema substituto.

No ABC os custos são atribuídos inicialmente às atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos (MAHER, 2001).

Nessa mesma linha, Kaplan e Cooper (2000) explanam que o Custeio Baseado em Atividades (ABC na sigla em inglês) tem o seu desenvolvimento em quatro etapas sequenciais: criar dicionário de atividades; determinar o gasto em cada uma das atividades; identificar produtos, serviços e clientes; e selecionar geradores de custo de atividades que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes.

Agora, Horngren, Datar e Foster (2004) ressaltam apenas três diretrizes básicas que deverão ser seguidas para se ter para garantir o aperfeiçoamento de um sistema de custeio por

meio do método de Custeio Baseado em Atividades: identificação da maior quantidade de custos diretos possível; criação de pequenos conjuntos de custos indiretos de acordo com as principais atividade a serem custeadas; e identificação de bases mais coerentes de alocação dos custos indiretos, ou melhor, mais relacionados com aqueles conjuntos menores de custos indiretos previamente identificados.

Drucker (1995, apud DANTAS, 2014, p. 05) evoca sobre a composição dos custos fixos como componente relevante dos custos dos serviços, salientando que o Custeio Baseado em Atividade é a forma mais adequada de mensuração dos custos dos serviços, em consequência da inadequação do método de custeio absorção e variável:

O custeio baseado em atividade nos mostra por que a contabilidade de custos não funcionou para empresa de serviços. Não é porque as técnicas estejam erradas, mas por que a contabilidade de custos tradicional faz as hipóteses erradas. As empresas de serviços não podem partir do custo das operações individuais como as empresas de fabricação. Elas precisam partir da hipótese de que existe apenas um custo: o do sistema total. E este é um custo fixo ao longo de qualquer período.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.258) concordam e acrescentam a ideia anterior quando tratam das principais diferenças entre o custeio baseado em atividades e os sistemas tradicionais de custeio. No custeio baseado em atividades:

1. Custos que não são de produção, bem como custos de produção, podem ser atribuídos a produtos.
2. Alguns custos de produção podem ser excluídos dos custos de produtos.
3. Diversos acumuladores de custos gerais de produção são utilizados, sendo cada um deles alocado a produtos e a outros objetos de custo que usam sua medida específica de atividade.
4. As bases de alocação frequentemente diferem daquelas utilizadas nos sistemas tradicionais de custeio.
5. As taxas de custos gerais, ou taxas de atividade, podem basear-se no nível de atividade à capacidade plena, e não no nível orçado de atividade.

Mesmo com tantas considerações positivas, assim como os métodos já mencionados anteriormente, este também é passível de limitações. Catelli e Guerreiro (1994) apresentam as delimitações nos seguintes aspectos:

- a) Grande parte dos custos indiretos é de natureza fixa, qualquer que seja o tipo de atividade;
- b) Existe certo grau de subjetividade em todos os tipos de rateio, até mesmo os do ABC;

c) Sabendo que cada atividade possui determinado nível de volume, no método de Custeio Baseado em Atividade existem diferentes custos unitários por atividade;

d) A comparabilidade entre os diferentes tipos de organizações fica praticamente inviável, pois cada uma delas é única;

e) O fato do ABC não abordar outras definições de mensuração como valor econômico, custos de oportunidade, equivalência de capitais, entre outros, influencia os objetos de custeio, que não têm expressado claramente o seu valor econômico.

Apesar das pontuações negativas, a utilização do ABC é crescente os últimos anos. E o motivo é que o ABC reduz a distorção provocada pelo rateio arbitrário dos custos indiretos aos produtos. Esses custos indiretos vêm aumentando continuamente devido, principalmente, aos avanços tecnológicos. Cabe ressaltar ainda, que atualmente há uma grande diversidade de produtos e modelos fabricados em uma mesma planta, o que aumenta sensivelmente a necessidade de uma melhor alocação dos custos indiretos de produção aos produtos e serviços (MARTINS, 2006).

2.2 Atos normativos sobre Custos no Setor Público

Apesar da contabilidade de custos está sendo aderida como ferramenta de gestão, a partir de 2008, a legislação brasileira exige a implantação de sistemas de custos desde 1964, nos termos da Lei 4320 em seus artigos 84, 85 e 99 tratam a exigência da apuração de custos para fins de acompanhamento do orçamento e a acompanhamento gerencial, mais ainda voltados para os serviços públicos industriais:

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

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. [...]

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 financeira comum.

Em 25 de fevereiro de 1967 foi publicado o Decreto-Lei nº 200 que dispõe sobre a organização da administração federal, estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa. Tinha como foco a organização do planejamento orçamentário e financeiro sob a forma de sistemas, estipulando aos órgãos centrais a normatização e orientação da execução orçamentária e financeira. Foi com esse decreto que a limitação do seu uso à contabilidade industrial foi abandonada que até então encontrava no ordenamento jurídico e passaram a ter uma finalidade gerencial. Onde em seu artigo 79 diz: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados de gestão”. Em 23 de dezembro de 1986 foi publicado o Decreto-Lei Presidencial nº 93.872 onde o artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 1967 foi regulamentado e passou a ser detalhado a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como foi determinada punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir essa evidenciação:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101 de 2000, a administração pública, tinha o intuito de fazer com que todas as esferas, independente da atividade que desenvolve, aderissem de vez à utilização de um sistema de custos, em seu artigo 50 diz: “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”. Já em 06 de novembro de 2011 foi sancionada a Lei nº 10.180, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, transferiu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal:

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.

A discussão sobre a implantação de um sistema de custos no setor público ficou evidente e ganhou força com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal sancionada em 2000. Com a Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, que determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, foi criada a Comissão Interministerial de Custos:

A Comissão tem a expectativa de que a implantação de sistemas de custos deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado. Além disso, a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, quais sejam: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e maior transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU) em seu acórdão nº 1078/2004, determinou que:

[...] adote 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 de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º).

Foram aprovadas em novembro de 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Tendo como proposta a contribuição para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis adequando-se as Normas Internacionais de Contabilidade. No período do processo de convergência, também foi feita a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS), trabalho este orientado pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, juntamente com o CFC, o instituto dos auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Concomitantemente em novembro de 2008, foi aprovada a NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2012), o SICSP tem a finalidade de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e

serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Além disso,

O SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do setor público (CFC, 2012 p 46).

Em 7 de outubro de 2009 foi sancionado o Decreto-Lei nº 6.976, no qual em seu artigo 3º diz: “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”.

2.3 Desafios para implantação da contabilidade de custos no âmbito público

Conforme descrito em tópico anterior, existe um arcabouço de atos normativos que orientam a utilização da contabilidade de custos para otimizar a gestão, agora o grande desafio é conscientizar os gestores na necessidade dessa ferramenta e a partir deste apoio buscar desenvolver um Sistema de Informação de Custos.

Monteiro et al. (2011, p.18) expõem em linhas gerais alguns fatores que contribuíram para a não implantação do sistema: a falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos; ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, visto que muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos; informações disponibilizadas de difícil entendimento pelo público; persistência da tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. O cidadão contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, sejam na forma de investimentos, despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública. Havia uma lacuna que começou a ser minimizada em 2010 com a homologação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. A importância maior do Sistema está em reverter este quadro, ao bem do interesse público.

Para Slomski (2005), o recente assunto da utilização da contabilidade de custos e sua apuração têm chamado à atenção de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e de gestores públicos, sendo que tem ganhado força após a adoção da LRF.

Para Machado (2012), a informação de custos na gestão pública provê informações que podem auxiliar na tomada de decisão, e também podem servir de controle e avaliação da eficiência e da efetividade.

Machado e Holanda (2010) afirmam que o sistema de custos proporciona, aos gestores, a comparação de órgãos com atividades semelhantes, com o objetivo de melhorias no desempenho dos administradores públicos.

2.3.1 Enfrentando os desafios

Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018, p. 25) afirma que:

O setor público brasileiro enfrenta o problema relevante e urgente da construção de um sistema de informação de custo. Sua resolução desdobra-se em três tarefas:

- a) conceber um sistema de informação de custo integrado, de forma sistêmica, à contabilidade e ao orçamento e, de forma conceitual, aos modelos de decisão (planejamento, execução e controle) e de mensuração que atenda à legislação atual;
- b) analisar e explicitar, de forma concreta, a possibilidade de integrar o sistema de informação de custo proposto ao sistema de informação já existente, em consonância com o subsistema de processamento de dados;
- c) destacar propostas para implantação que minimizem as possíveis resistências do subsistema social”.

Segundo a International Federation of Accountants (2000, p. 30, tradução dos autores) os requisitos funcionais dependem de “[...] como o sistema vai manipular os dados e informações, o que determinará os processos que o sistema vai realizar”. A seguir são apontados alguns dos requisitos:

Manter dados no sistema, armazenar dados em outros sistemas, extrair dados de outros sistemas e transferir dados para outros sistemas; Sumarizar custos classificados para atribuir e calcular custos transferidos a vários objetos de custos atribuídos sob regras armazenadas no sistema; Associar certas receitas com custos sob outras regras armazenadas no sistema; Calcular custos unitários; Preparar relatórios e proporcionar suporte ou outros dados no sistema. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000, p. 32-33, tradução dos autores).

Quanto maior a quantidade de informações e requisitos dos relatórios, maior será a complexidade dos requisitos funcionais. A International Federation of Accountants (2000) defende que os relatórios devem fornecer os custos de saídas, precisam ser compreensíveis para o nível acima da gerência operacional e limitados pela essencialidade da informação gerencial. A entidade também aponta que tais documentos devem identificar custos controláveis para cada organização, fornecer detalhes para alertar sobre problemas e comparar os custos com os planejamentos, orçamentos ou padrões, ser consistentes com o regime contábil adotado e relevantes para o planejamento do orçamento e da execução (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000).

2.4 Sistema de Informação de Custos

Não obstante as determinações legais, o fato é que a administração pública até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos. O motivo é porque, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistematicamente e uniformemente para toda a administração pública federal (MACHADO, 2010).

Segundo Machado (2010) o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. O sistema de custo não é mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais. Os sistemas de custos não possuem caráter transacional e sim gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares.

Conforme Meneses Júnior (2013), a obtenção de eficiência no gasto público depende de se ter o conhecimento dos custos necessários para a oferta de bens ou serviços, o que permitiria avaliar se resultados da ação governamental justificam os esforços empreendidos, e se há possibilidade de redução de custos sem diminuir a qualidade.

Segundo Martins (2010), custeio é a apropriação dos custos, e sistema de custeio é sobre a forma de calcular os custos dos produtos e serviços. De acordo com Slomski (2013 p. 197), “o objeto do custeio é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos”.

Segundo Martins(2010), o sucesso da implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal pelas entidades públicas não depende apenas da exigência legal nem do rebuscamento de sua estrutura conceitual. Mesmo sendo importantes esses fatores, é fundamental que os usuários percebam a utilidade da informação de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão.

2.5 Adoção de Sistema de Custos em Âmbito Municipal

Com a publicação da Portaria nº. 828, de 14 de dezembro de 2011, todos os Entes Federativos, inclusive os municípios, deveriam ter adotado de forma gradual os Procedimentos Contábeis Patrimoniais a partir de 2012, e integralmente até o final de 2014. Martins (2011) comenta que o mais importante desta Portaria é o prazo de transição estabelecido, tendo em vista que cada Ente da Federação terá 90, dias a partir do início de 2012, para publicar, em meio eletrônico e ao Tribunal de Contas, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e específicos postos em prática e os que ainda serão realizados até 2014, por meio de um cronograma. Entre os procedimentos citados na portaria nº 828 está a implementação do sistema de custos.

Em outro trabalho realizado por Souza et al (2006) foi identificado que a maioria dos estados brasileiros ainda não dispõe de informações de custos e de sistemas de custeio. Com relação aos municípios, destacou-se que o cenário que poderá ser encontrado apresentar-se-á como pior que o dos estados, tendo em vista a pouca capacidade de financiamento desses entes federativos. Outra pesquisa realizada por Almeida et al (2009) em 20 secretarias municipais de saúde de Santa Catarina, revelou que, apesar de os gestores acreditarem que as informações sobre custos são importantes, o processo de implantação de custos na maioria dos municípios é lento e, ainda, as informações fornecidas pelos sistemas existentes são pouco utilizadas.

Em um estudo realizado em 67 municípios do estado do Paraná, Franco et al. (2013) tiveram como objetivo conhecer o nível de entendimento e de adoção quanto aos sistemas de custos. Os autores concluíram que existem restrições na compreensão por parte dos agentes públicos, especialmente nos pontos que tratam de viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos; ambiente para o sistema de custos; sistemas de custos

implantados; e sistemas operacionais. Concluíram ainda que se nota reduzidos índices de implantação desses sistemas.

Souza, Ortiz e Almeida (2013) objetivaram estudar a percepção dos gestores municipais da Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso sobre utilidade de relatórios da controladoria em geral e a adoção de um sistema de custos em particular, numa amostra de 22 municípios. Esses pesquisadores relataram dois aspectos como principais achados: o reconhecimento da utilidade de um sistema de informação gerencial de controladoria ao processo decisório da gestão pública e a precariedade estrutural da área de custos.

O objetivo do estudo de Degenhart et al. (2014) foi analisar o entendimento e o grau de aplicação dos sistemas de custos pelas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR catarinense, com base no Artigo 50 da LRF. Esses autores concluíram que as mesmas não apresentam utilização do sistema de mensuração de custos de forma plena, que auxilie no processo de gestão.

Resultados de pesquisa de Jesus, Laureano e Pedrosa (2014), realizada na região central de Portugal, revelaram que a maioria dos municípios adotaram sistemas de contabilidade de custos. Diferente da realidade brasileira, pois a maioria dos municípios rondonienses ainda não implantou.

A Administração Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, nos termos do art. 50, § 3º, da LRF. Cabe destacar que a obrigação de estabelecer as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas financiados com recursos dos orçamentos, conforme alínea e do inciso I do art. 4º da LRF deve estar contido na LDO e a orientar a elaboração da LOA. Nesse sentido o Tribunal de Contas de Minas Gerais recomenda no BALANÇO GERAL DO ESTADO N. 977590 que, “na revisão das normas de planejamento, seja dado cumprimento ao comando normativo inserto no art. 4º, I, e da LRF, sobretudo ao que se refere a maior precisão quanto ao controle de custos na LDO”.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

3.1 Tipologia e descrição geral dos métodos de pesquisa

Do ponto de vista de seus objetivos, este estudo foi classificado como uma pesquisa exploratória.

Pesquisa Exploratória, na visão de Gil (2010, p. 27).

As pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Seu planejamento tende a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado. Pode-se afirmar que a maioria das pesquisas realizadas com propósitos acadêmicos, pelo menos num primeiro momento, assume o caráter de pesquisa exploratória, pois neste momento é pouco provável que o pesquisador tenha uma definição clara do que irá investigar.

No que tange a abordagem, para a consecução do objetivo proposto essa pesquisa será integralmente qualitativa, 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”.

3.2 Caracterização da organização, setor ou área *locus* do estudo e participantes da pesquisa

O município de Buritis é uma cidade com uma população estimada em 24.663 habitantes de acordo com o senso do IBGE de 2018, emancipada em 01 de março de 1963. Um município que tem como as principais fontes de renda a agricultura e a pecuária e fica no noroeste de Minas e a aproximadamente 230 km de Brasília DF (Capital do Brasil). Dentre os integrantes participantes da pesquisa, estão os servidores da área de contabilidade e controladoria e os gestores dos seguintes órgãos: Prefeitura, Câmara e Instituto de Previdência de Buritis. As entrevistas foram realizadas pessoalmente.

3.3 Caracterização e descrição dos instrumentos de pesquisa

O instrumento utilizado para conhecimento análise dos desafios para implantação do sistema de custos e o grau de adoção das informações de custos no âmbito do município de Buritis foi o questionário de caráter semiestruturado, realizado com os servidores da área de contabilidade e controladoria da Prefeitura, da Câmara e do Instituto de Previdência do município de Buritis, bem como entrevista com os gestores dos respectivos órgãos para esclarecimentos do grau de adoção do controle de custos por parte dos órgãos públicos do município de Buritis. O questionário de pesquisa tem o objetivo de identificar a percepção dos agentes públicos quanto ao desafio para implantação do Sistema de Informação de Custos. Não será necessária nenhuma identificação dos participantes.

3.4 Procedimentos de coleta e de análise de dados

Tomando por base a pesquisa de Souza e Carvalho (2012), que teve como finalidade verificar o grau de preparação da implantação do sistema de custos em órgãos públicos do Rio Grande do Sul, também foi elaborado questionários semiestruturados com o objetivo de identificar o cenário do sistema de custos no município de Buritis Minas Gerais. Os questionários foram elaborados para serem destinados a agentes públicos ocupantes de cargo efetivos na área de contabilidade e controle interno, bem como direção e chefia de setores chave, ligados à administração e ao controle financeiro dos recursos no município de Buritis (Prefeitura, Câmara e Instituto de Previdência). Fizeram parte da pesquisa 11 (onze) agentes públicos, ocupantes de cargo eletivo, de cargo efetivo na área de contabilidade e controle interno, e de cargo de direção e chefia de setores-chave responsáveis pela gestão e controle dos recursos financeiros e orçamentários do município de Buritis. Os respondentes da pesquisa representam 81,8% de homens e 18,2 % de mulheres, cujas ocupações estão descritas no Quadro 1. Período em que os respondentes foram submetidos ao questionário corresponde ao mês de março de 2019.

Quadro: 1 Amostragem

PARTICIPANTES	CARGO
Participante 1	Secretário da Fazenda da Prefeitura de Buritis
Participante 2	Chefe do Setor de Contabilidade da Prefeitura
Participante 3	Controlador Interno da Prefeitura
Participante 4	Presidente do Instituto de Previdência de Buritis
Participante 5	Diretor Financeiro do IPREB
Participante 6	Contadora do IPREB
Participante 7	Presidente da Câmara Municipal de Buritis
Participante 8	Vice-Presidente da Câmara Municipal de Buritis
Participante 9	Gerente Financeiro da Câmara Municipal de Buritis
Participante 10	Contadora do da Câmara Municipal de Buritis
Participante 11	Analista do Controle Interno da Câmara Municipal de Buritis

Fonte: elaboração própria

Os respondentes foram convidados a responder um questionário, de duas partes, sendo selecionada a escala Likert de 5 pontos para dimensão das respostas.

Nas questões fechadas, o participante elege sua resposta entre as opções apresentadas (MARCONI, 2002). No questionário, foram apresentadas três questões fechadas, que têm como objetivo identificar, de acordo com o participante, uma percepção geral do Sistema de Informação de Custos.

Na preparação da segunda parte do questionário, caracterizado por categorias, foi escolhida a escala de Likert. Ela teve a finalidade de medir, através de proposições, o grau de concordância dos agentes públicos do município de Buritis em relação a algumas situações que envolvessem o Sistema de Informação Custos no município de Buritis. Cooper (2003, p.201) define como escala de Likert,

[...] a variação mais frequente usada da escala de classificação somatória. As escalas somatória consistem de afirmações que expressam atitudes favoráveis ou desfavoráveis em relação ao objeto de interesse. Pede-se ao respondente que concorde ou discorde de cada afirmação.

Nos questionários de pesquisa adotados, a cada resposta foi atribuída uma medida de concordância qualitativa e uma quantitativa: concordo completamente (5), concordo (4), neutro (3), discordo (2) e discordo completamente (1). Cooper (2003) explana que para retratar o grau de favorecimento de atitude cada resposta precisa adquirir uma ordenação composta por números, e esses números podem ser somados para mensurar as atitudes do respondente. Para identificar o grau de adoção dos agentes públicos do município de Buritis sobre um Sistema de Informação Custos, o questionário foi harmonizado em três categorias:

- 1) Desafios para implantação de um Sistema de Informação de Custos no Município de Buritis (Prefeitura);
- 2) Efeitos da implantação de um Sistema de Informação de Custos no órgão que você atua (Prefeitura);
- 3) O Grau de expectativa quanto aos profissionais responsáveis por conduzir um Sistema de Informação de Custos nos órgãos do Município de Buritis (Prefeitura).

Oliveira (2005) sugere que para fazer análise dos resultados dos itens apresentados na escala de Likert, executou-se uma abordagem de cunho quantitativo onde se utiliza o cálculo de Ranking Médio (RM) para se obter a mensuração do grau de concordância dos participantes do questionário de pesquisa.

Atribuiu-se valores de 1 a 5 para cada resposta. Em seguida, foi feita a tabulação dos dados conforme o cálculo da média ponderada dos itens em correspondência à frequência das respostas. Sendo assim, quanto mais próximo de 5 o Ranking Médio estiver, maior será o nível de concordância dos agentes públicos do município de Buritis.

$$\text{Ranking Médio (RM)} = \text{MP} / (\text{TA})$$

$$\text{Média Ponderada (MP)} = \sum (\mathbf{f.p})$$

f = frequência de cada questão para cada item

p = peso por questão

TA = total da amostra

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Na análise dos resultados, buscou-se descrever a relação dos órgãos públicos do Poder Executivo e Legislativo do município de Buritis com a Lei de Responsabilidade Fiscal para posteriormente apresentar a análise e interpretação dos dados. Esta seção também revelou a percepção profissional dos agentes públicos, ocupantes de cargo eletivo, de cargo efetivo na área de contabilidade e controle interno, e de cargo de direção e chefia de setores-chave responsáveis pela gestão e controle dos recursos financeiros e orçamentários do município de Buritis, acerca dos desafios para a implantação do sistema de informação de custos.

4.1 Sistema de Informação de Custos: Aplicação no Município de Buritis

Os órgãos do município de Buritis Minas Gerais que estão em análise são: a Prefeitura Municipal que têm como atribuições governar e administrar o interesse público na jurisdição que lhe compete, de acordo com as normas previstas, bem como colocar em prática as leis elaboradas pelo Poder Legislativo; a Câmara Municipal que tem como uma de suas atribuições dispor sobre as matérias relacionadas com a criação, estruturação e atribuições das Secretarias Municipais e demais órgãos e entidades da administração direta e indireta, bem como fiscalizar as ações do Poder Executivo; e o Instituto de Previdência que têm por atribuições de gerenciar e administrar os recursos provenientes dos repasses das contribuições previdenciárias bem como os benefícios previdenciários de aposentadoria, auxílio-doença, e pensão por morte. Diante destas funções, o município (englobando todos os órgãos supracitados) também é responsável por fazer com que a estrutura do governo de Buritis cumpra o que determina o artigo 50º da LRF, que obriga a todos os Entes da federação, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, a implantar um sistema de controle de custos.

Além da obrigatoriedade da Prefeitura, Câmara e IPREB cuidarem do pleno cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal no município de Buritis, cabe à própria gestão do município implantar em sua estrutura um sistema de informação de custos, em conformidade com esse mesmo dispositivo legal:

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.

Apesar do dever do município em cumprir a LRF e mais especificamente o artigo 50º, o desafio do órgão é implantar um modelo que venha atender aos conceitos básicos de controle de custos, especialmente que possa ser útil para os gestores internos, para a sociedade e para os órgãos de controle.

4.2 Percepção dos agentes públicos do município de Buritis sobre o Sistema de Informação de Custos

Buscou-se nessa pesquisa, por meio do questionário, colher a percepção dos gestores e servidores do município de Buritis que estão ligados ao possível processo de implantação do sistema de informação de custos, num total de 11 respondentes. Em referência aos questionamentos fechados, verificou-se o resultado da pesquisa no quadro a seguir:

Quadro 2 – Determinação legal para implantação

Existe, no órgão em que você atua junto à prefeitura, determinação para implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC)	Quantidade	%
Sim, determinação expressa de conhecimento de todos os gestores	1	9%
Sim, determinação expressa de conhecimento de alguns gestores	0	0
Não há determinação expressa para implantação do SIC	4	36%
Não tenho conhecimento se há ou não há determinação para implantação	6	54%

Fonte: resultados da pesquisa

Quadro 3 – Orientação do órgão do controle

Existe alguma orientação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais que determine a implantação de um Sistema de Informação de Custos:	Quantidade	%
Sim, determinação expressa de conhecimento de todos os gestores.	0	0
Sim, determinação expressa de conhecimento de alguns gestores.	1	9%
Não há determinação expressa para implantação do SIC.	3	27,36%
Não tenho conhecimento se há ou não há determinação para implantação.	7	63,64%

Fonte: elaboração próprio

Quadro 4 – Terceira pergunta fechada (Dados da pesquisa)

Existe um Sistema de Informação de Custos no órgão em que você atua junto á Prefeitura Municipal?	Quantidade	%
Sim, totalmente implantado.	0	0
Sim, em fase de implantação.	1	9%
Não, a Prefeitura ainda não aderiu ao projeto de Implantação de Informação de Custos.	10	91%

Fonte: elaboração própria

Na primeira questão apenas 1(um) participante que escolheu pela opção sim, determinação expressa de conhecimento de todos os gestores, entende que exista alguma determinação para a implantação sistema de custos do órgão junto á Prefeitura, mas não citou a norma nem a orientação. Em citação contrária 4 (quatro) respondente optou pela afirmação de que não há determinação expressa para implantação do SIC. Mas a maioria dos participantes afirmou não ter conhecimento se há ou não há determinação para implantação do sistema de custos do órgão junto a Prefeitura. Mediante consulta ao acervo de leis do município de Buritis não foi encontrado leis ou normativos que determinem a implantação do sistema de custos, bem como não foi citado na Lei de Diretrizes Orçamentárias algum artigo fazendo referência ao controle de custos.

Em referência a pergunta 2, apenas 1(um) declarou a existência de determinação expressa de conhecimento de alguns gestores; em oposição a essa afirmativa, 3 respondentes optaram não há determinação expressa para implantação do SIC. Mas a maioria dos participantes continua optando pela afirmativa não tenho conhecimento se há ou não há determinação para implantação.

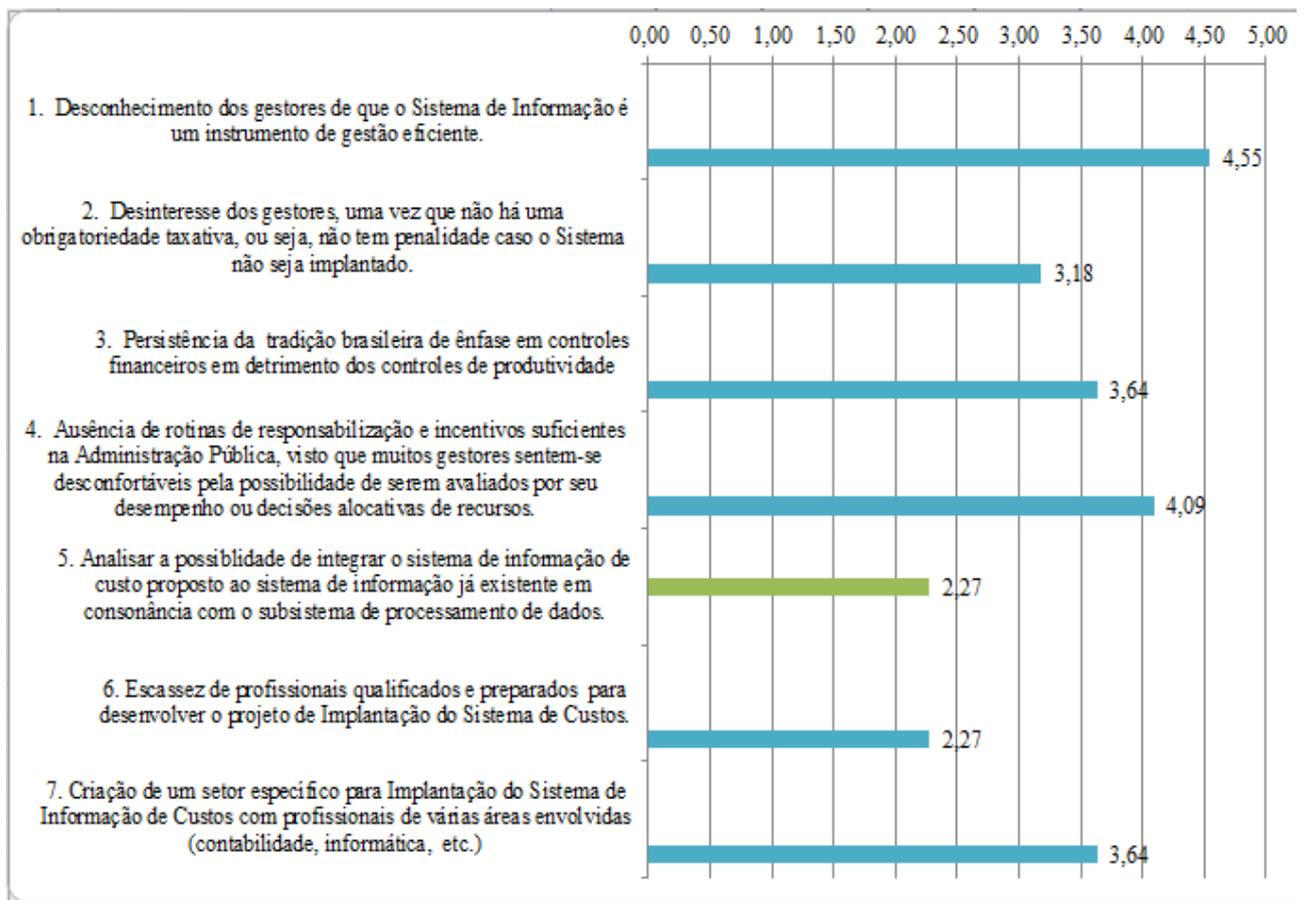
Em relação à terceira pergunta nenhum dos participantes afirmou que existe um sistema de informação de custos implantado no município de Buritis; apenas um participante afirmou que existe um sistema de informação de custos em fase de implantação; porém contrariamente a afirmativa anterior, 10 participantes optaram pela resposta NÃO, a Prefeitura ainda não aderiu ao projeto de Implantação de Informação de Custos.

Logo em seguida, vieram as proposições que relacionaram os Desafios para a Implantação do Sistema de Informação de Custos, os Resultados Esperados com a implantação do Sistema de Informação de Custos e as preposições sobre a Gestão e Acompanhamento da Implantação do Sistema de Informação de Custos.

Para essa fase da pesquisa foi utilizada a escala de Likert (concordo completamente (5), concordo (4), neutro (3), discordo (2) e discordo completamente (1)) e foi analisado pelo ranking médio individual.

A primeira categoria faz referência a um dos objetivos principais desta pesquisa que são os Desafios para a Implantação do Sistema de Informação de Custos. Conforme o gráfico a seguir

Gráfico 1: Ranking Médio da Categoria 1 – Desafios para a Implantação do SIC



Fonte: elaboração própria

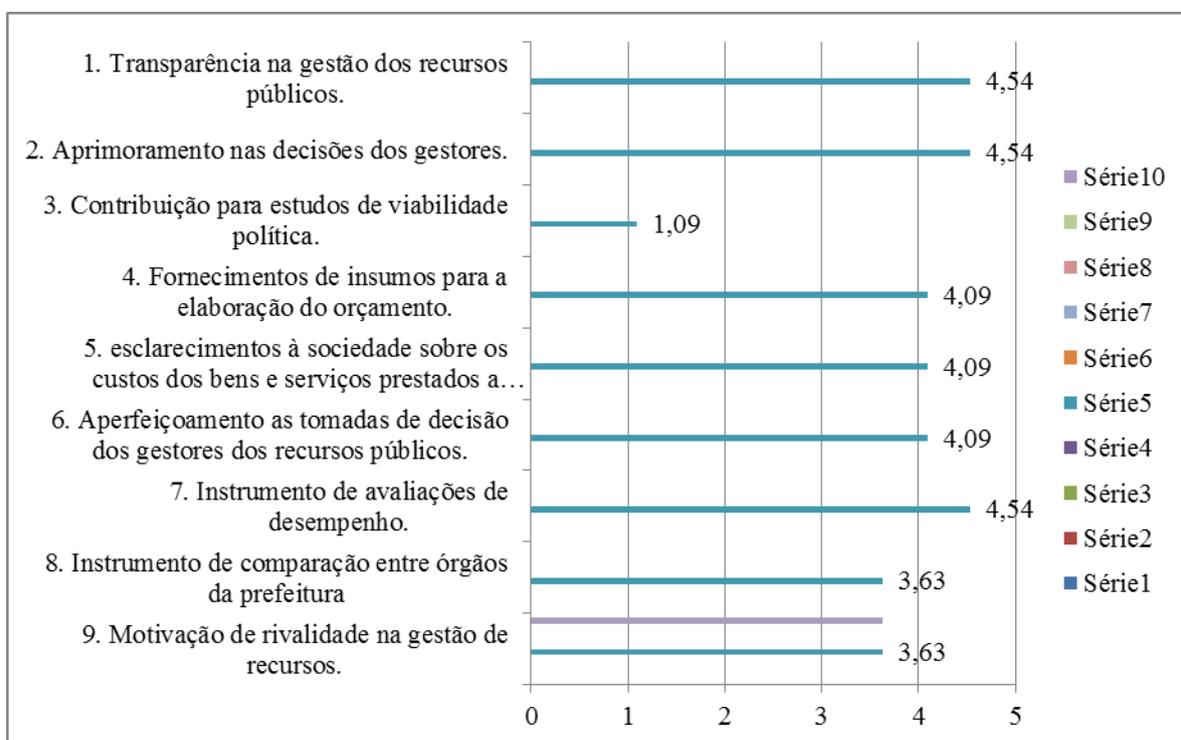
O Gráfico 1 evidencia que para os respondentes em geral houve um nível positivo de concordância em relação aos desafios para implantação do sistema de informação de custos propostos na categoria 1.

Analisando separadamente, observa-se que as proposições 1 e 4 os resultados aproximaram ao nível máximo de concordância, isso mostra que os respondentes concordam que o desconhecimento dos gestores quanto a eficiência dos sistema de custos como instrumento de gestão e a ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública têm impossibilitado a implantação do sistema de custos.

O gráfico 1 ainda mostra que houve um grau considerável de discordância nas proposições 5 e 6, ambas com resultados 2,27. Nesse sentido, é possível inferir que os respondentes discordam parcialmente que a falta de análise para uma possível integração do sistema de custos ao sistema contábil já existente, bem como a escassez de profissionais qualificados sejam desafios para o processo de implantação do sistema de informação de custos.

Quanto às preposições 2, 3 e 7 do gráfico 1 os participantes da pesquisa de mostraram neutros, portanto nem concordam nem discordam.

Gráfico 2 – Resultados Esperados com a Implantação do Sistema de custos



Fonte: elaboração própria

O Gráfico 2 apresenta os resultados esperados decorrentes da Implantação do Sistema de Informação de Custos pelos gestores e servidores do município de Buritis, de forma que possível constatar que o nível de concordância é alto para as proposições 1(Transparência na gestão dos recursos públicos), 2(Aprimoramento nas decisões dos gestores), 4(Fornecimentos de insumos para a elaboração do orçamento), 5(esclarecimentos à sociedade sobre os custos dos bens e serviços prestados a sociedade), 6 (Aperfeiçoamento as tomadas de decisão dos gestores dos recursos públicos) e 7(Instrumento de avaliações de desempenho) aproximando do nível máximo que é 5. Portanto para os respondentes a

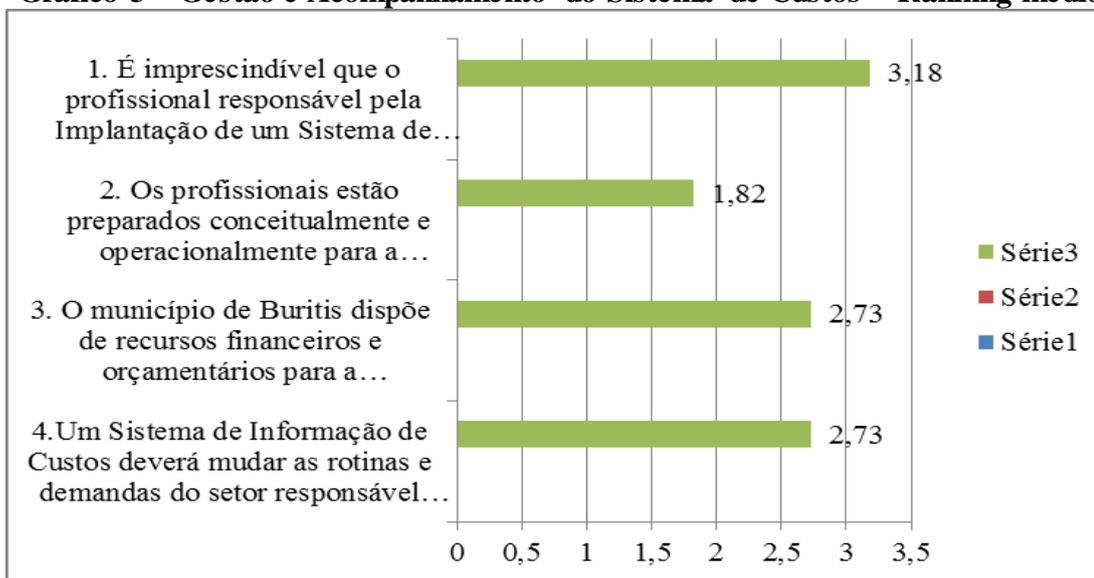
Implantação do Sistema de Custos resultará em maior transparência na gestão dos recursos, em aprimoramento nas decisões dos gestores, fornecerá insumos para a elaboração de orçamentos, servirá para esclarecer à sociedade sobre os custos de bens e serviços prestados à sociedade, aperfeiçoará as tomadas de decisões dos gestores e será um instrumento de avaliação de desempenho.

O gráfico 2 ainda evidencia que os participantes da pesquisa discordam parcialmente em se tratando da proposição 3, nível de discordância 1,09, que afirma que contribuirá para estudos de viabilidade política.

Cabe ressaltar que para as proposições 8 e 9 que diz respeito à possível rivalidade entre as entidades a partir da implantação do sistema, os respondentes se mantiveram neutros, ou seja, nem concordam nem discordam que a implantação do sistema de custos servirá com um instrumento de comparação entre órgãos da prefeitura e como instrumento de motivação a rivalidade na gestão de recursos.

A Categoria 3 que trata da Gestão e Acompanhamento do Sistema de Informação de custos medindo o grau de expectativas dos respondentes perante os procedimentos de gestão do sistema de custos no município de Buritis MG está representada no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Gestão e Acompanhamento do Sistema de Custos – Ranking médio



Fonte: elaboração própria

O Gráfico 3 demonstra que o nível de concordância dos respondentes relativos às proposições foi neutro, sendo que para as proposição 1 (que dizem respeito a quem será responsável pela implantação do sistema de informação de custos). Esse resultado possivelmente pode ser explicado pelo fato que o responsável pela implantação do Sistema de

Informação de Custos não seja necessariamente o contador e que os profissionais não estão preparados para implantação, nesse sentido seria necessário uma capacitação específica para os profissionais escolhidos para atuarem no processo de implantação, seja ele contador ou não, pois eles serão os responsáveis para que as informações sejam fidedignas. Conforme lembra Martins (2008) que o sistema de informação de custos depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar para que obtenha sucesso.

Para os respondentes do questionário de pesquisa, o município de Buritis não dispõe de recursos financeiros e orçamentários para a implantação do Sistema de Informação de Custos, conforme demonstra o gráfico. O resultado equivalente ao índice ficou em 1,82, ou seja, entre discordo completamente e discordo parcialmente da proposição 2. Esse resultado demonstra que os gestores ainda não possuem a percepção de que o instrumento de gestão que é a contabilidade de custos é um instituto necessário para o controle das finanças municipais, para o controle do orçamento e fonte de subsídio de informações para eficácia na aplicação de recursos.

Quanto a proposição 3 e 4, os resultados evidenciam que os participantes se mantiveram neutros (nível de 2,73) quanto à concordância referente ao questionamento se o município possui recursos financeiros e orçamentários para a implantação do SIC e às mudanças de rotinas e demandas do setor onde implantará o Sistema de Informação de Custos. Demonstrando que rotinas poderão permanecer praticamente as mesmas após a implantação do sistema.

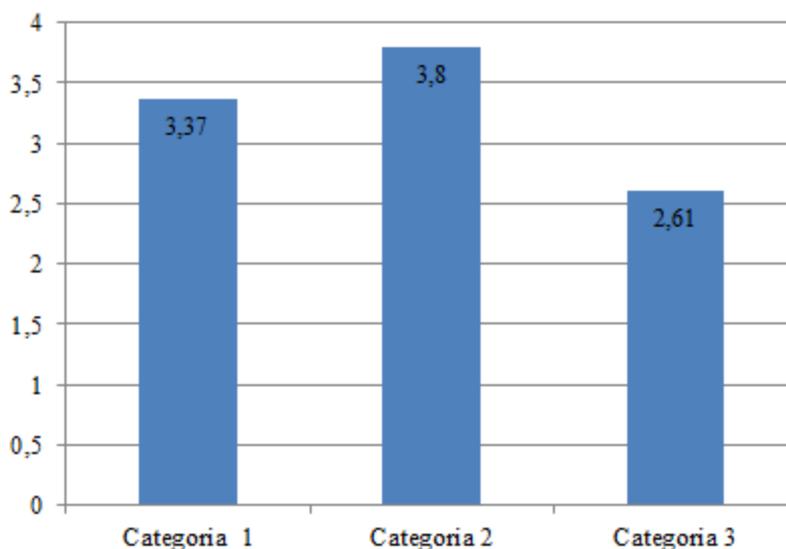
No último bloco do questionário de pesquisa o respondente tinha oportunidade de apresentar sua percepção para duas questões abertas a respeito de Responsabilidade Técnica, conforme descrição a seguir:

- a) No órgão em que você atua, qual setor está designado para atualização do sistema?

Para esse questionamento 82% afirmaram que seria o departamento contábil, enquanto 18% afirmaram que seria o departamento de informática.

- b) No órgão em que você atua, qual setor está designado em alimentar as informações que vão gerar os relatórios de custos?

Para esse questionamento a mesma resposta foi apresentada pelos participantes, indicando que na integralidade o departamento de contabilidade será o responsável pela inclusão de dados que vão alimentar o sistema.

Gráfico 4: Média do Ranking Médio por categoria

Fonte: elaboração própria

A análise do Gráfico 4 demonstra de forma geral o grau de satisfação dos respondentes. O ranking médio da categoria 2 (que diz respeito aos resultados esperados para a implantação do sistema de informação de custos) se destaca com o valor de 3,8, evidenciando o grau de concordância dos respondentes em relação aos resultados esperados de uma possível implantação do sistema de informação de custos. Esses dados evidenciam um resultado positivo, pois ratifica que há uma aprovação quanto aos resultados esperados do sistema de custos como instrumento de gestão.

Na categoria 1 do gráfico 4, o valor do RM é 3,37. O que mostra de forma geral que a maioria dos respondentes concordam que as proposições levantadas por este estudo quanto aos desafios enfrentados para a implantação do sistema de informação de custos no município de Buritis MG.

Na categoria 3 do gráfico 4, fica evidenciado que o valor do nível do RM foi baixo (2,61), isso aponta que ainda não é certo qual seria o setor responsável por uma possível implantação do sistema de informação de custos, bem como os profissionais estão despreparados para a implantação e gestão do sistema, sendo necessário o investimento dos gestores em capacitação e treinamento do pessoal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade de custos têm carácter gerencial, portanto pode ser considerado um instrumento muito eficiente para a tomada de decisão e para avaliar os resultados das atividades exercidas pelo gestor.

Nesse sentido essa pesquisa teve como objetivo principal demonstrar quais são os principais desafios enfrentados para uma possível implantação do sistema de custos e a percepção que apresentam acerca das vantagens ou desvantagens dessa ferramenta da contabilidade gerencial no município de Buritis.

Os resultados evidenciam que dentre os principais desafios para a implantação do sistema de informação de custos, o desconhecimento dos gestores quanto à eficiência da contabilidade de custos como instrumento de gestão, bem como a ausência de rotina de responsabilização, uma vez que muitos gestores se sentem desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados, têm feito com que o sistema de custos não seja implantado.

Outros fatores relevantes considerados desafios para os respondentes são: o desinteresse dos gestores, uma vez que o fato de não aderir ao sistema de custos não gera multa, não há uma orientação legal do Tribunal de Contas de Minas Gerais que determine a tradição de que só é necessário fazer controles financeiros, deixando o controle de desempenho de lado, e não podendo deixar de falar da escassez de profissionais qualificados e preparados para implantação do sistema de custos. Esses fatores tem feito com que o município de Buritis ainda não tenha conseguido cumprir a Lei de Responsabilidade Fiscal no seu artigo 50º § 3º. É bom deixar claro que informações gerenciais são verdadeiramente úteis se o gestor tiver consciência da sua importância e relevância, caso contrário será apenas mais um relatório que não terá serventia.

Cabe ressaltar que a grande maioria dos respondentes concordam que o Sistema de Informação de Custos trará para o município de Buritis uma maior transparência na gestão dos recursos, aprimorando as decisões dos gestores, será um instrumento de avaliação de desempenho, conseqüentemente haverá uma melhor aplicação dos recursos públicos, o que resultará em serviços de melhor qualidade para a sociedade.

Para que se torne possível a implantação do sistema de controles de custos será necessário que os gestores façam planejamento e invistam em treinamento e capacitação dos

servidores para que as informações obtidas pelo sistema sejam confiáveis e tenham credibilidade, com isso será possível conhecer tipos de custeio e a necessidade de realização de cada custo tanto dos produtos quanto dos serviços alocados as atividades de prestação de serviço público, influenciando diretamente no momento da tomada de decisão. Vale ressaltar que os gestores também precisarão passar por treinamento para compreender como utilizar as informações extraídas do sistema de custos.

Esse estudo contribuiu no sentido de demonstrar que os servidores e gestores do município de Buritis que participaram desta pesquisa, apesar de pouco conhecimento específico da contabilidade de custos, acreditam que a implantação poderá facilitar a gestão no sentido de alocar e investir recursos naquilo que realmente traz resultados satisfatórios para a sociedade, e para que os gestores comecem a refletir sobre as vantagens da contabilidade gerencial na administração pública como instrumento de avaliação de desempenho e tomada de decisão.

Como limitação da pesquisa, destaca-se o pequeno número de respondentes.

A sugestão para continuidade deste estudo diz respeito à aplicação de instrumento de coleta de dados em outros municípios, a fim de se verificar se a baixa percepção quanto à relevância do sistema de custos se faz presente entre outros gestores, bem assim os desafios enfrentados são coincidentes aos apresentados nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos nos serviços públicos. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 50, n. 1 p. 37-63, jan./mar. 1999.

BRASIL. Decreto nº 9.203 de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm>. Acesso em 25 de março de 2019.

BRASIL. Decreto nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200compilado.htm>. Acesso em: 15 de novembro de 2018.

BRASIL. Decreto nº 6.976 de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em 01 de abril de 2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm> Acesso em 28 de março de 2019.

BRASIL. Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em 08 de abril de 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm> Disponível em: Acesso em 27 de março de 2019.

CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. do C.; AQUINO, A.C.B. de. *Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007.

DANTAS, José Marilson Martins. *Um modelo de custos aplicado ao setor público sob a visão da Accountability*. Tese de Doutorado: UnB, 2013.

DEGENHART, L. et al. Análise do entendimento e grau quanto a aplicação de sistemas de custos, pelas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR - SC. In. 5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade. *Anais...* UFSC. Florianópolis/SC, 2014.

FRANCO, L. M. G. et al. Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 7, n. 2, p. 167-183, 2013.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, M. C. *Contabilidade Gerencial*. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M; FOSTER, George. *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Perspective on cost accounting for government: international public sector study. New York, 2000. Disponível em: . Acesso em: 13 jun. 2016.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 2000.

LAWRENSE, W. B. *Contabilidade de Custos*. 5ed. São Paulo: IBRASA, 1977.

MACHADO, Nelson. *Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 1ª edição. Natal: Instituto Iris, 2018.

Machado, Nelson; Holanda, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Ago 2010, Volume 44 Nº 4 Páginas 791 – 820

MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5. Ed., São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do Setor Público, de 23 de setembro de 2016. CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 4 de outubro de 2016. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=04/10/2016&jornal=1&pagina=232&totalArquivos=248>. Acesso em 10 de novembro de 2018

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: . Acesso em 22 dez. 2015

padove

QUILICI, Frediano (Org.) *Leituras em administração contábil e financeira*. Rio de Janeiro: FGV, 1973.

PADOVEZE, Clóvis Luís: *Controladoria Estratégica e Operacional*. São Paulo: Ed. Thomson, 2003.

PETER, Maria da Glória Arrais. *Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity-based costing*; uma abordagem de controladoria estratégica. 2001. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP, São Paulo.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. *Custos no serviço público: um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais*. 2002.167f. Dissertação (Mestrado em contabilidade), Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências contábeis, Brasília, 2002.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. , 2005. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. *Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Antônio Artur de et al. *As implicações da adoção dos sistemas de custeio para a administração pública gerencial*. Encontro de Administração Pública e Governança. Anais. São Paulo/SP – 22 a 24 de novembro de 2006.

SOUZA, M. A. D.; ORTIZ, A. C. D. S.; ALMEIDA, L. B. D. *Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matrogrossenses da região sudoeste*. In. XXXVII Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Anais... ANPAD. Rio de Janeiro/RJ, 2013.

APÊNDICE

Apêndice A - Questionário de pesquisa

Prezado agente público do Município de Buritis – MG,
 Me chamo Elaine Eléia Medeiros, sou aluna do curso de Especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade de Brasília, e no desenvolvimento do meu Trabalho de Conclusão de Curso objetivo identificar a percepção dos agentes públicos quanto ao desafio para implantação do Sistema de Informação de Custos. Dessa forma, peço colaboração na resposta deste questionário, que será tratado com a confidencialidade devida ao trabalho científico. Não é necessária nenhuma identificação. Caso V.Sa. tenha interesse em receber o resultado deste estudo, favor me contatar em meu endereço eletrônico (elaine.eleia@gmail.com) para que a pesquisa completa lhe seja encaminhada. Desde já agradeço sua relevante contribuição.

DADOS SOCIAIS:

- 1.1. Gênero: Masculino () Feminino ()
- 1.2. Nível de formação
 ensino fundamental ensino médio graduado pós-graduado
- 1.3. Faixa etária:
 De 18 a 30 ()
 De 31 a 50 ()
 De 51 acima ()
- 1.4. Tempo atuante na gestão PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE BURITIS
 menos de um ano; () acima de 1 até 5 anos; () acima de 5 até 10 anos, acima de 10 até 15 anos; () superior a 15 anos
- 1.5. Setor de atuação no Município de Buritis
 Agente Político Contábil Jurídico Controle Interno
 Administrativo Outros _____
- 1.6. Contexto: Responda diante uma percepção geral do Sistema de Informação de Custos no município de Buritis e seu órgão fiscalizador:

Existe, no órgão em que você atua junto à prefeitura, determinação para implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC)?

- a. (). Sim, determinação expressa de conhecimento de todos os gestores
- b. (). Sim, determinação expressa de conhecimento de alguns gestores
- c. (). Não há determinação expressa para implantação do SIC
- d. (). Não tenho conhecimento se há ou não há determinação para implantação.

Existe alguma orientação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais que determine a implantação de um Sistema de Informação de Custos:

- e. (). Sim, determinação expressa de conhecimento de todos os gestores
- f. (). Sim, determinação expressa de conhecimento de alguns gestores
- g. (). Não há determinação expressa para implantação do SIC
- h. (). Não tenho conhecimento se há ou não há determinação para implantação.

Existe um Sistema de Informação de Custos no órgão em que você atua junto à Prefeitura Municipal?

- () Sim, totalmente implantado
- () Sim, em fase de implantação
- () Não, a Prefeitura ainda não aderiu ao projeto de Implantação de Informação de Custos

Nos blocos a seguir, solicitamos seu posicionamento, baseado na Escala Likert de 5 pontos, onde o número 1 equivale a discordo totalmente, 2 para discordo parcialmente, 3 para não concordo nem discordo, 4 para concordo parcialmente e 5 para concordo totalmente.

Categoria 1 – Desafios para implantação de um Sistema de Informação de Custos no Município de Buritis (Prefeitura).

DESAFIOS PARA IMPLANTAÇÃO	1	2	3	4	5
1. Desconhecimento dos gestores de que o Sistema de Informação é um instrumento de gestão eficiente.					
2. Desinteresse dos gestores, uma vez que não há uma obrigatoriedade taxativa, ou seja, não tem penalidade caso o Sistema não seja implantado.					
3. Persistência da tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade					
4. Ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, visto que muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos.					
5. Analisar a possibilidade de integrar o sistema de informação de custo proposto ao sistema de informação já existente em consonância com o subsistema de processamento de dados.					
6. Escassez de profissionais qualificados e preparados para desenvolver o projeto de Implantação do Sistema de Custos.					
7. Criação de um setor específico para Implantação do Sistema de Informação de Custos com profissionais de várias áreas envolvidas (contabilidade, informática, etc.)					

CATEGORIA 3: Efeitos da implantação de um Sistema de Informação de Custos no órgão que você atua (Prefeitura) :

RESULTADOS ESPERADOS	1	2	3	4	5
1. Transparência na gestão dos recursos públicos.					
2. Aprimoramento nas decisões dos gestores.					
3. Contribuição para estudos de viabilidade política.					
4. Fornecimentos de insumos para a elaboração do orçamento.					
5. Esclarecimentos à sociedade sobre os custos dos bens e serviços prestados a sociedade.					
6. Aperfeiçoamento as tomadas de decisão dos gestores dos recursos públicos.					
7. Instrumento de avaliações de desempenho.					
8. Instrumento de comparação entre órgãos da prefeitura					
9. Motivação de rivalidade na gestão de recursos.					

Categoria 3 – GESTÃO E ACOMPANHAMENTO DO SISTEMA

De acordo com seu grau de expectativa quanto aos profissionais responsáveis por conduzir um Sistema de Informação de Custos nos órgãos do Município de Buritis (Prefeitura):

Preposições	1	2	3	4	5
1. É imprescindível que o profissional responsável pela Implantação de um Sistema de Informação de Custos seja contador.					
2. Os profissionais estão preparados conceitualmente e operacionalmente para a Implantação de um Sistema de Informação de Custos .					
3. O município de Buritis dispõe de recursos financeiros e orçamentários para a implantação de um Sistema de Informação de Custos e capacitação de pessoal					
4. Um Sistema de Informação de Custos deverá mudar as rotinas e demandas do setor responsável por sua implantação.					

Pergunta aberta:

Último bloco – RESPONSABILIDADE TÉCNICA

No órgão em que você atua, qual setor está designado pela atualização do sistema?

R. _____

No órgão em que você atua, qual setor está designado em alimentar as informações que vão gerar os relatórios de custos?

R. _____