

OS DESAFIOS DO CONTROLE DE CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA

Natan Sodré Felipe Assunção¹
Willian José Borges da Fonseca²
Rogério de Assis Teixeira³

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo geral discutir o controle do sistema de custos na Gestão Pública, especialmente em três secretarias municipais de uma prefeitura mineira, e evidenciar alguns benefícios de sua implantação, como pode auxiliar nas tomadas de decisões e identificar algumas dificuldades enfrentadas na implantação deste sistema nas secretarias pesquisadas. A metodologia utilizada para alcançar os objetivos traçados no trabalho foi a realização de um estudo de caso na Prefeitura de Pompéu. Foi aplicado um questionário e realizada uma entrevista com três secretários municipais. A análise dos dados permite concluir que o sistema de custos tem funcionado naquele município, auxiliando os gestores públicos na tomada de decisões e permitindo melhores condições de gestão aos responsáveis municipais.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Pública; Contabilidade de Custos; Tomada de Decisão; Gestão Pública.

INTRODUÇÃO

Contabilidade é uma ciência social que tem por objetivo o estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) das entidades. Já a contabilidade pública, uma das ramificações da contabilidade, registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações.

A ciência contábil vem passando por significativas alterações no Brasil, que visam adequações em direção aos padrões internacionais. Após a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP – o Conselho Federal de Contabilidade deu início a uma verdadeira revolução na Contabilidade Pública Brasileira. A Lei nº 4.320/64 era até então o normativo de maior relevância para a Contabilidade Pública, com a determinação de elaboração

¹ Graduando em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – natan_sodre@hotmail.com

² Graduando em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – willianbfonseca@hotmail.com

³ Professor orientador. Mestre em Administração Pública – deassis.rogeiro@gmail.com



alguns demonstrativos, tais como o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

A partir da NBCASP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC em 25/11/11, foi estabelecida a conceituação, o objeto e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

O objetivo geral deste trabalho é analisar o controle de custos na Gestão Pública em uma prefeitura municipal. Já os objetivos específicos são evidenciar os benefícios com a implantação do sistema de custos na área pública, demonstrar como o controle de custos pode auxiliar nas tomadas de decisões, identificar as dificuldades na implantação do sistema de custos nas secretarias de Planejamento e Qualidade do Gasto, Gestão e Finanças da Secretaria de Educação, Gestão e Finanças da Secretaria de Saúde do município de Pompéu em Minas Gerais.

O controle de custos na área pública é obrigatório desde 01 de janeiro de 2012, a partir da edição da NBC T 16.11. O problema de pesquisa do trabalho é analisar o funcionamento do sistema de custos implantado em três secretarias do município e discutir as principais dificuldades enfrentadas em sua implantação.

A pesquisa é relevante, pois, além da utilização, registro e controle de custos ser uma exigência legal, a situação financeira dos municípios brasileiros requer dos gestores públicos a utilização de ferramentas e instrumentais que auxiliem as tomadas de decisões de forma a alcançar melhores resultados na aplicação dos recursos públicos.

REFERENCIAL TEÓRICO

CONTABILIDADE

Contabilidade é uma ciência social que tem por objetivo o estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio (conjunto de bens,



direitos e obrigações) das entidades. Surgiu ainda na época dos homens primitivos, quando esses necessitaram conhecer e registrar seu patrimônio.

O objetivo da Contabilidade é o controle de um Patrimônio.

O controle é feito através de coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram essa massa patrimonial.

Portanto, podemos definir Contabilidade como o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade.

Uma entidade contábil é o conjunto patrimonial pertencente a uma pessoa jurídica ou pessoa física. No caso de pessoa jurídica, esta pode ser com ou sem fins lucrativos. (PADOVEZE, 2012, p.3)

A contabilidade tem o papel de fornecer informações a interesses diversificados, para usuários internos e externos, podendo ser os sócios, governo, prestadores de serviços, clientes e fornecedores. Suas informações devem ser fidedignas e tempestivas. Segundo Marion (2009 p.29), “Os usuários são as pessoas que se utilizam da Contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na Contabilidade suas respostas”.

O objetivo da contabilidade é o estudo e o controle do patrimônio e de suas variações visando ao fornecimento de informações que sejam úteis para a tomada de decisões.

Dentre as informações destacam-se aquelas de natureza econômica e financeira. As de natureza econômica compreendem, principalmente, os fluxos de receitas e de despesas, que geram lucros ou prejuízos, e são responsáveis pelas variações no patrimônio líquido. As de natureza financeira abrangem principalmente os fluxos de caixa e do capital de giro. (RIBEIRO, 2009, p.4)

A contabilidade é um dos mais importantes instrumentos dentro das organizações, pois por meio dela se consegue, inclusive, evidenciar alguns erros e falhas cometidos dentro das organizações. Por muitos anos teve como principal objetivo atender as exigências do fisco, mas com as constantes mudanças no cenário econômico mundial, com um mercado mais competitivo, ela também se torna importante no processo de gestão, planejamento, execução e controle das empresas, se tornando umas das principais ferramentas para tomadas de decisões ao gerar informações fidedignas e tempestivas.

Tomar decisões é um dos momentos mais críticos na administração de qualquer empreendimento humano e está envolta das limitações humanas, das redes sociais com seus aspectos de afetividade, relacionamento, interesses e de toda complexidade organizacional. Haverá aqueles que se preparam a exaustão para esse momento, outros que preferem a intuição e a emergência natural de uma luz sobre o problema ou dúvida em questão. (YU, 2011 p.5)



A Contabilidade é praticada em diversos setores, e por isso, existem algumas ramificações. Entre elas estão a Contabilidade Comercial, Contabilidade Rural, Contabilidade Tributária e Contabilidade Pública.

CONTABILIDADE PÚBLICA

Contabilidade Pública é uma ramificação da contabilidade e tem como objetivo estudar e registrar o patrimônio público, ou seja, conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes à administração pública e tem como objetivo fornecer informações, prestar contas aos usuários, registrar os fatos e atos relevantes para a contabilidade de qualquer esfera, seja Municipal, Estadual, Distrital ou Federal.

A contabilidade aplicada ao setor público, sobre o qual deverá fornecer informações aos seus usuários dos atos e fatos e os seus resultados alcançados, nos aspectos de natureza física, financeira, orçamentária e econômica, levando em consideração a evidenciação de todas as mutações ocorridas nos processos da gestão, a prestação de contas e o suporte para a tomada de decisão e para o controle social. (ANDRADE, 2012, p.5).

Uma das diferenças da contabilidade para as organizações privadas para a contabilidade pública é que, na contabilidade privada, o que não está proibido na lei pode ser feito (as chamadas “brechas na lei”). Porém, na contabilidade pública só é permitido fazer o que está expressamente previsto em leis.

A administração pública é subdividida em administração direta e indireta. A administração direta é composta por entidades ligadas diretamente ao poder central da União, Estados e Municípios, isto é, são os órgãos do Poder Executivo, Poder Legislativo e Judiciário que prestam bens e serviços à sociedade. Quando há a criação de entidades tais como autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedades de economia mista a prestação de bens e serviços, dá-se a elas o nome de administração indireta.

Este trabalho tem como foco a análise do funcionamento do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Pompéu do Estado de Minas Gerais, ou seja, administração direta, especialmente as secretarias de Planejamento e Qualidade do Gasto, Gestão e Finanças da Secretaria de Educação, Gestão e Finanças da Secretaria de Saúde.

CONTABILIDADE DE CUSTOS

As empresas passaram por diversas modificações ao longo do tempo, e uma das alterações foi o modo de como registrava e controlava o seu patrimônio. Por volta do século XVIII, com a revolução industrial, surgiu a necessidade de se avaliar os estoques nas indústrias, esta necessidade e vista com uma das possíveis razões para o surgimento da contabilidade de custos.

Com o advento da Revolução Industrial e a conseqüente proliferação das empresas industriais, a contabilidade viu-se as voltas com o problema de adaptar os procedimentos de apuração do resultado em empresas comerciais (que apenas revendiam mercadorias compradas de outrem) para as empresas industriais, que adquiriam matérias-primas e utilizavam fatores de produção para transformá-las em produtos destinados à venda. (VICECONTI, 2008 p.8.)

O sistema de custos dentro de qualquer organização é de suma importância e há tempos este sistema deixou de ser uma simples ferramenta para mensurar o estoque. Com os avanços na área contábil e com aperfeiçoamento da apuração de custos, a contabilidade de custos passou a ter um papel essencial dentro das organizações, contribuindo com informações para a prática da contabilidade gerencial e para a eficácia na tomada de decisão.

A contabilidade de custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões. (VICECONTI 2008 p.9)

Gastos, custos e despesas são palavras com sentidos parecidos, mas que sob o enfoque contábil apresentam conceitos diferentes, não podendo ser confundidas quando da apuração dos custos em uma organização.

Gastos de forma geral seria todo gasto financeiro que uma entidade assumiu para compra de uma mercadoria ou serviço. Os gastos acontecem no momento do reconhecimento da dívida contraída ou da redução dos bens e direitos.

Gasto compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos Gastos com a compra de matérias-primas, Gastos com mão de obra tanto na produção como na distribuição, Gastos com honorários da diretoria, Gastos na compra de um imobilizado etc. Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. (MARTINS, 2010, p.24)

Custos são todos os gastos utilizados na produção de um bem ou serviço até sua destinação final, que é a venda ou o serviço prestado.

Custo – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda. A energia elétrica é um gasto, no ato da aquisição, que passa imediatamente para custo (por sua utilização) e passa a fazer parte do valor do custo do produto com ela elaborado. A máquina provocou um gasto em sua entrada, tornado investimento (ativo) e parceladamente transformado em custo, via Depreciação, à medida que é utilizada no processo de produção de utilidades. (MARTINS, 2010, p.25).

Despesa é o esforço financeiro para obtenção de receita, e tudo aquilo consumido na manutenção da atividade, não vinculados a produção de bens ou serviço.

Despesa – Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na produção, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. O microcomputador da secretaria do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que tem essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. (MARTINS, 2010, p.27).

Outros termos utilizados na contabilidade de custos que tem sua definição própria e não podem ser esquecidos são desembolso, perdas e investimento, segundo Martins (2010, p.30) “desembolso é o pagamento da aquisição do bem ou serviços, perdas são bens ou serviço consumidos pela produção de forma excessiva, anormal e inconsciente, investimento e todo gasto contabilizado no seu ativo para baixa, amortização quando de sua venda”.



Os sistemas de custos nas entidades são subdivididos em três métodos de apuração, sendo eles custeio por absorção, custeio variável e ABC. Hoje o que é aceito pelo fisco e o método por absorção, sendo que o custeio variável e ABC são direcionados para a gestão.

No custeio por absorção, os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e todos os esforços realizados para elaboração de determinado produto, são alocados entre os produtos acabados.

Custeio variável é um método usado gerencialmente, onde os custos dos produtos acabados e a soma de todos os custos variáveis e fixos são alocados diretamente no resultado do exercício.

CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ÁREA PÚBLICA

A contabilidade de custos nos dias atuais deixou de ser apenas um complemento da contabilidade e sim uma importante ferramenta da gestão administrativa para embasar as tomadas de decisões. Na contabilidade empresarial o custo já é utilizado há décadas, já na contabilidade pública há uma grande dificuldade de se implantar o sistema de custos.

A implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público não é fácil, pois há pouca oferta e disponibilidade de cursos e treinamentos para capacitar os servidores nas tarefas exigidas. Os problemas são encontrados principalmente nas questões políticas e na disponibilidade de pessoal capacitado de informações. (GOULARTE, 2015, p.3).

Segundo Martins (2010), a principal função da contabilidade de custos, nos seus primórdios, era controlar os estoques de mercadorias e produtos, ficando de fora, portanto, as entidades destinadas à prestação de serviços. Entretanto, as dificuldades das operações realizadas por estas entidades, juntamente com a concorrência do setor de serviços, acabaram exigindo a melhoria na sua gestão de custos e, daí, da sua contabilidade. Observa-se que a prestação de serviços é a essência da atividade pública em relação aos seus clientes, os cidadãos.

A necessidade de se controlar custos no setor público não é nada novo, visto que foi instituído em 1964 pela lei 4.320, embora obrigasse somente as instituições



públicas que efetuavam serviços públicos industriais a incluir em suas escriturações contábeis normas de contabilidades de custos. A definição de serviços industriais, no que se refere à lei 4.320, são serviços de uso comum da população como, por exemplo, água e energia elétrica.

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 financeiro comum. (BRASÍLIA PLANALTO, 1964).

Três anos após a aprovação da lei 4.320/64, foi aprovado o decreto-lei nº 200/1967, outorgou para toda a administração pública federal a necessidade de apuração de custos: “art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Para fortalecer o que está determinado na Lei 4.320/1964, e no Decreto Lei 200 de 1967, foi sancionada a Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta também reforçou que o custo deve ser apurado na administração pública, conforme determina o artigo 50. De acordo com este artigo, especificamente o parágrafo terceiro, 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 avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A Lei de responsabilidade fiscal mudou a forma de gestão das contas públicas no Brasil e proporcionou uma administração mais transparente e equilibrada. Surgiu com o intuito de estabelecer uma conduta a ser seguida pelos administradores da máquina pública, por meio de um controle das contas públicas, visando fixar limites quanto aos gastos, endividamento e custos envolvidos, bem como ordenar a aplicação correta dos recursos e a publicação de relatórios e demonstrativos governamentais.



NBC T 16.11 Sistema de Informação de custos do setor público

Com a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP – o Conselho Federal de Contabilidade deu início a uma verdadeira revolução na Contabilidade Governamental Brasileira, que até então, regida pela Lei nº 4.320/64 (que estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal) tinha como principais demonstrativos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Desde que a Lei 4.320 foi instituída em 1964, as demonstrações de apurações de custos é obrigatória no setor público, conforme consta nos artigos 85 e 89. Porém, não foram disponibilizados normas ou relatórios padronizados para evidenciar informações sobre os custos. Com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, há uma regulamentação, esclarecimento e conceituação de alguns pontos que não eram claros anteriormente para o sistema de custos na área pública, sendo a NBCT 16.11 um marco histórico para a contabilidade de custos na área pública.

Esta norma tem como objetivo estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos do setor público. Alguns pontos a serem destacados na NBCT 16.11 são referentes ao objetivo e a comparação dos custos entre entidades públicas, apoiar a tomada de decisões em processos, apoiar as funções de planejamento e orçamento e apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

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

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p.2).

Diferentemente da lei 4.320 de 1964, onde o custo só é previsto para os serviços industriais, o decreto-lei nº 200/1967 definiu que o custo seria previsto somente para administração pública federal. Com a edição da Lei Complementar 101/2000 há uma inovação: prevê o sistema de custo para toda a administração pública. A NBC T 16.11 vem complementar o que está previsto na LRF, e passa a obrigar todas as entidades do setor público a manter um sistema de custos.

O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE 2012, p.2)

Afim de anteder e padronizar as normas internacionais de contabilidade do Setor Público, o Tesouro Nacional juntamente (GTCOM) Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com intuito de uniformizar os registros das entidades do Setor Público, e o controle do patrimônio público permitindo a evidenciação da situação econômica financeira da entidade e gerar informações a fim de atender os usuários da informação contábil.

Um problema apontado com frequência no setor público é a falta de um controle ou a existência de um controle ineficiente de materiais, ou simplesmente a ausência de um controle de almoxarifado na organização, o que pode significar um desperdício de recursos públicos.

Ao contrário da iniciativa privada, onde o estoque tem relação com a receita e os produtos estocados são transformados em futuras vendas, na administração pública os estoques se relacionam com a execução da despesa e tem por finalidade, evitar que falem materiais necessários ao andamento dos serviços públicos, como por exemplo, a falta de medicamentos para a população, materiais escolares e

matérias hospitalares. Outra finalidade do controle do almoxarifado é possibilitar o monitoramento e evitar desperdício de materiais. O controle do almoxarifado se faz necessário, uma vez que muitos dos materiais adquiridos são desperdiçados, não têm a destinação correta. Um exemplo a ser citado é com a relação à validade dos produtos. Se não houver uma boa gestão do estoque, há possibilidade de medicamentos perderem a validade antes que sejam distribuídos à população, o que significa uma perda tanto para a organização quanto para a população, que é quem financia o gasto público.

A responsabilidade pela fidedignidade da informação dos custos na área pública é do gestor da entidade, e a análise, a avaliação e verificação da consistência das informações são de responsabilidade das entidades do setor público. Já a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil.

Segundo Mauss (2008), no Brasil, os gestores públicos não utilizam informações de custos como base de suas decisões diárias e não há uma preocupação efetiva com os dispositivos legais tais como a Lei 4.320/64. O sistema de custos tem possibilidade de proporcionar uma melhor qualidade do gasto público, proporcionando uma informação de quanto está sendo gasto em cada área, como por exemplo, informações de qual é o valor gasto por aluno em cada escola e qual é o custo de cada consulta realizada pelos profissionais da área de saúde.

Com base em tal realidade pode-se afirmar que não há uma cultura de gestão de custos no serviço público do Brasil. E um dos motivos pelos quais pode não haver a utilização da contabilidade de custos governamental é a escassez de literatura voltada ao tema, pois verifica-se que a maior parte da literatura existente trata de custos no âmbito da iniciativa privada. (MAUSS; SOUZA, 2008, p.48).

O controle de custos proporciona uma melhor qualidade dos gastos públicos, e também proporciona ao gestor uma melhor avaliação do planejamento das políticas públicas e dos programas subsidiados por recursos públicos.

METODOLOGIA

De acordo com Gil (2012, p.08) “pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”.

Foi realizado um estudo de caso em três secretarias distintas da Prefeitura Municipal de Pompéu Minas Gerais que já implantaram o sistema de informação de custos. A área da pesquisa realizada é a área da ciência social, a qual está a Ciência Contábil. Segundo Gil (2012, p.37), “pode se definir estudo de caso como um estudo aprofundado de determinado objeto, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

É uma pesquisa de natureza descritiva, que segundo Gil (2012, p. 27) “a pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

A pesquisa foi do tipo qualitativa, uma vez que deseja conhecer mais a fundo objeto estudado, visando destacar características não observados por meio de um estudo quantitativo.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último. (WICKERT, 2006. p.92.)

Foi realizada uma entrevista estruturada com os secretários. Nesse tipo de entrevista, o entrevistador segue um roteiro de perguntas previamente estabelecido, que não deve ser alterado ou adaptado, como no questionário.

Os dados da pesquisa foram obtidos a partir de um questionário, aplicado a alguns servidores da Prefeitura de Pompéu, que foi respondido via email, e a também a partir de uma entrevista estruturada realizada *in loco* com os secretários de Planejamento e Qualidade do Gasto, Gestão e Finanças da Secretaria de Educação, Gestão e Finanças da Secretaria de Saúde.

DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA

CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

A organização pesquisada é a Prefeitura Municipal de Pompéu, fundada em 01/01/1939. Situada no Estado de Minas Gerais, está localizada na microrregião de Três Marias e tem sua economia baseada principalmente na produção leiteira e em seus derivados, gado de corte, álcool combustível e açúcar, móveis, extração e beneficiamento de ardósia e plantio de eucalipto. Com população estimada em 2014 de 30.973 habitantes, o município de Pompéu teve seu orçamento de 2015 estimado em R\$ 92.574.404,00, sendo que deste valor foi realizado 67.182.766,60.

Conforme entrevista realizada com os secretários, foi informado que o controle de custos na Prefeitura de Pompéu começou em 2010, no mandato do prefeito Sr. Joaquim Campos. A Secretaria de Saúde foi a pioneira na implantação do sistema de custos e se tornou modelo para as demais secretarias do município. Tudo começou com uma planilha em Excel. Quando a ideia foi apresentada ao Prefeito pelo Secretário Municipal de Planejamento e Gestão, o mesmo apoiou e requisitou que o controle de custos fosse efetuado em todas as demais secretarias.

Atualmente o sistema de custos está implantado nas secretarias do município, sendo elas: saúde, educação, cultura, desenvolvimento social, indústria, comércio e outras.

As primeiras perguntas do questionário aplicadas aos servidores são direcionadas a análise do perfil dos entrevistados.

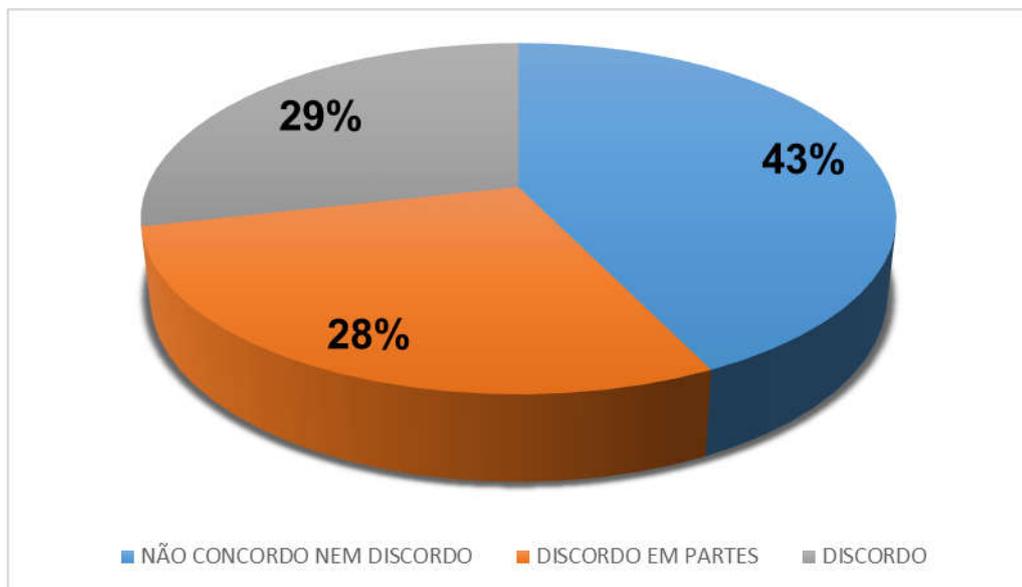
A questão número 1 trata do gênero dos funcionários. Foi constatado que 70% dos servidores pesquisados são do gênero Feminino. Na questão número 2 buscou-se conhecer a faixa etária dos pesquisados, e o resultado apontou que 50% têm entre 19 e 30 anos, 25% têm entre 31 a 40 anos e os outros 25% têm mais de 40 anos.

Sobre o grau de escolaridade verificou-se que 29% dos servidores entrevistados têm ensino superior completo, 43% ensino superior incompleto, 14% tem ensino médio completo e 14% tem ensino médio incompleto.

A partir da questão 4 a intenção era conhecer a opinião dos entrevistados sobre a implantação do sistema de custos. De acordo as respostas, 29% dos servidores consideraram que o nível de dificuldade de implantação foi alto e os outros 71% responderam que o nível de dificuldade foi médio. Isso demonstra que embora com percepções diferentes, encontraram alguma dificuldade no processo de implantação. Segundo Mauss (2008) pode se afirmar que não há uma cultura de gestão de custos nos serviços públicos no Brasil. Um dos motivos apontados é a escassez de literatura voltada ao tema. Não é de se estranhar que os entrevistados tenham encontrado dificuldades na implantação de tal sistema, pois os estudos voltados para a área pública são poucos e o efetivo funcionamento do sistema de custos demanda tempo para alcançar todos os objetivos propostos.

Questionados sobre uma possível falta de falta de informações contidas nos relatórios gerados pela contabilidade de custos, o gráfico a seguir evidencia os percentuais de cada resposta dos entrevistados.

Gráfico 1: Os usuários da informação dos sistemas de custos reclamam de falta de informações



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Essa situação demonstra que os relatórios gerados a partir do sistema de custos do Município de Pompéu necessitam de alguma adequação ou informações complementares, visto que a resposta dos servidores no questionário foi bem diversificada. As informações prestadas pelos entrevistados do município, os mesmos informaram que as planilhas são constantemente aperfeiçoadas, visto que sempre é possível melhorar as informações e o sistema de custos de modo geral. Sendo assim, um dos motivos para a diversidade nas respostas pode estar neste fundamento, que é baseado na necessidade de constante aperfeiçoamento, o que pode ser considerado algo positivo para evolução dos controles.

Na questão 6 foi perguntado aos entrevistados se o sistema de custos é claro quanto ao seu funcionamento e objetivos. Todos os servidores responderam que sim, que é o sistema é claro e objetivo e não têm dúvidas quanto aos seus objetivos. Isso demonstra a conscientização dos envolvidos sobre a importância do controle de custos para a gestão pública, o que é essencial para o desenvolvimento de um bom trabalho.

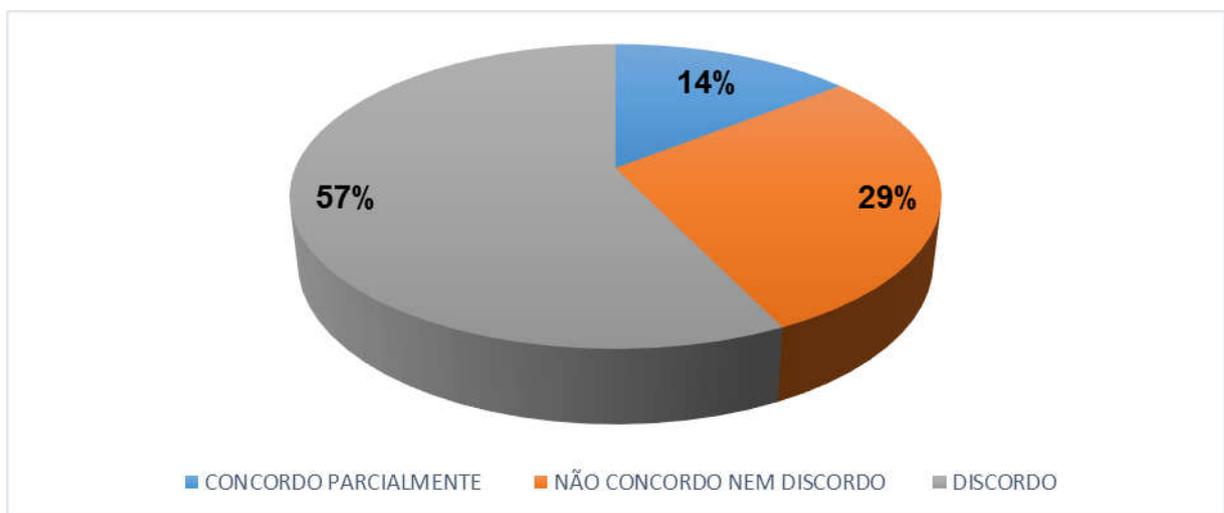
Os relatórios de custos da prefeitura de Pompéu são realizados em planilhas Excel, sendo essas planilhas alimentadas de forma manual. Foi constatado que 57% dos servidores responderam que o sistema é seguro e confiável e os outros 43% concordam parcialmente com esta afirmação. Em situações em que há manipulação de dados e informações de forma manual e comum que tal situação seja avaliada como negativa, no entanto os percentuais apurados com o questionário sinalizam uma avaliação positiva do sistema de custos, isto e mesmo com o controle manual isto não foi considerado como empecilho do funcionamento do sistema. Por ser um processo manual, depende muito da qualidade do trabalho de seus usuários. É sabido que nenhum processo é livre de erros, mas a alimentação manual de dados pode ocasionar aumento de erros na digitação ou até mesmo na fase coleta de dados, e comprometer os resultados almejados.

Por meio da questão número 8, os servidores foram questionados se os relatórios gerados são de fácil compreensão. Concordaram totalmente com essa afirmação 71% dos entrevistados e os outros 29% concordam parcialmente. Um

ponto a ser considerado seria a área de formação dos servidores, que por terem formação em áreas distintas, que não sejam ligadas a contabilidade de custos, pode justificar o fato de alguns considerarem as informações de difícil compreensão.

Na questão número 10 os entrevistados foram questionados se há alguma dificuldade para utilizar o sistema de custos. Foi constatado que 57% concordam totalmente, 14% concordam parcialmente 29% não concordam nem discordam.

Gráfico 3: Tem alguma dificuldade para utilizar o sistema de custos



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verifica-se que a maioria dos servidores não tem dificuldade para utilizar o sistema de custos, mas um dos obstáculos percebidos é a coleta das informações para elaboração dos relatórios, uma vez que depende da cooperação dos demais servidores para composição das informações.

Na questão 11 foi perguntado se os relatórios gerados pelo sistema de custos são importantes e se contêm informações relevantes para o ente público na gestão municipal e na tomada de decisões. Os entrevistados concordam que o sistema de custos é de extrema importância para tomadas de decisões no setor público. A partir do envolvimento dos servidores, é de esperar que concordem com esta afirmação, o que é amplamente discutido na literatura relacionada ao tema:

A gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público. (MAUSS; SOUZA, 2008. p.1).

Já por meio da questão 12 foi questionado aos servidores se o sistema de informação de custos está atuando de modo satisfatório dentro das secretarias, de maneira a auxiliar efetivamente a gestão pública municipal. Todos os servidores concordaram totalmente. Essa percepção é condizente com a finalidade precípua do sistema de custos, que é auxiliar na melhor gestão dos recursos públicos. Em tempos de crise financeira, instrumentos que possam auxiliar a gestão se tornam ainda mais relevantes.

Entende-se que os sistemas contábeis e orçamentários tradicionais são insuficientes e até inadequados para a atual realidade financeira da administração pública, caracterizada pela escassez de recursos necessários para fazer frente à crescente demanda por seus serviços. (MAUSS; SOUZA, 2008. P,4).

Um dos exemplos que pode se destacar no sentido de evidenciar que o sistema de custos atende satisfatoriamente aos objetivos propostos, são os custos na área da saúde no município. Os secretários têm informações de quanto custa cada procedimento realizado em cada unidade de saúde. Tal fato leva os mesmos a analisarem, por exemplo, se é vantajoso para o município manter uma unidade em funcionamento, cuja demanda de atendimento é menor, ou se deve elevar o volume de serviços em outra unidade. Essa análise permite verificar se os atendimentos deslocados para outra unidade mais próxima serão mais onerosos que os atuais. Obviamente que não é somente a informação de custos que deve ser analisada para a tomada de tal decisão, mas é um fator que pode auxiliar no processo.

Outro exemplo relevante é na área da Educação, onde é analisado, por exemplo, o custo por aluno em cada unidade de ensino. Essa comparação é relevante para avaliar e comparar os processos existentes e identificar como podem ser feitos os ajustes necessários.

Se o sistema de custos tem a possibilidade de contribuir com a tomada de decisões quanto a manter, ampliar ou reduzir a oferta de determinados serviços. Para tomar determinadas decisões o gestor público necessita de uma série de informações, e o que não pode faltar, é uma informação fidedigna e tempestiva sobre os custos de cada serviço prestado.

ANALISE DA ENTREVISTA

Foi elaborado uma entrevista estruturada contendo 9 perguntas que foi respondida por e-mail pelos servidores das seguintes áreas: Planejamento e Qualidade do Gasto, Gestão e Finanças da Secretaria de Educação, Gestão e Finanças da Secretaria de Saúde. Também foi realizada uma visita ao município no dia 17/10/2016 com os seguintes colaboradores: Rosana, Diretora de Planejamento e Qualidade do Gasto, Norma, Diretora de Planejamento, Gestão e Finanças da Secretaria de Educação, Eulando, Diretor de Planejamento, Gestão e Finanças da Secretaria de Saúde e Márcio Silva Secretário Municipal de Planejamento e Gestão onde foi esclarecido alguns pontos importantes para o desfecho do trabalho.

Na primeira questão da entrevista direcionada aos servidores, foi perguntado quais os benefícios que o sistema de custos trouxe para o desempenho do trabalho desenvolvido por cada secretaria. Os entrevistados responderam que a gestão de custos proporcionou oportunidades mais acertadas para a tomada de decisão em várias secretarias, com melhora no controle dos gastos, a avaliação e mensuração da evolução das despesas e da produtividade de cada setor. A tomada de decisão fundamentada em dados e informações fidedignas e tempestivas é fundamental para uma boa gestão dos recursos públicos. Neste sentido, Padoveze (2010) esclarece:

Ha contabilidade gerencial deve seu nascimento praticamente à contabilidade de custos, em seus aspectos de gerenciamento e tomada de decisão. Portanto, esse subsistema deverá ser tratado com especial ênfase, sempre direcionado para que as informações sejam úteis e necessárias para a administração. (PADOVEZE, 2010, p,58)

As informações prestadas pelos servidores evidencia que o sistema de custos tem relevância no dia a dia das secretarias e contribui para a gestão a partir de sua implantação.

Questionados se o sistema de custos atende as necessidades dos gestores municipais, os servidores responderam que sim, pois proporciona a avaliação e o controle da qualidade do gasto público, a análise de resultados e de desempenho dos serviços analisados. Alegaram também que o sistema de custos tem sido de extrema importância como apoio à tomada de decisão. Um exemplo claro a esse respeito foi a avaliação sobre o serviço de um técnico da Empresa de Assistência



Técnica e Extensão Rural do Estado de Minas Gerais “EMATER”, que por meio de convênio entre a empresa e o município, foi “contratado” para realizar assistência à comunidade rural. Por meio do sistema de custos, buscou-se avaliar quais trabalhos eram realizados e quais os resultados alcançados. A ausência de informações qualitativas e quantitativas sobre os estudos e trabalhos realizados pelo técnico, permitiu a entidade avaliar a viabilidade de continuidade do serviço. Após a implantação de formas de mensuração e análises das informações de custos, o trabalho foi melhor estruturado e os custos e resultados decorrentes do trabalho do técnico passou a ser monitorado constantemente.

Em conversa com o secretário responsável pela Secretaria de Saúde, foi informado que é realizado um controle de desempenho dos servidores da área da saúde do município, onde cada médico, enfermeiro (a), tem um número mínimo de procedimentos a realizar mensalmente, a fim de justificar seu salário. O não cumprimento dessa meta, automaticamente aumenta os custos mensurados naquela unidade, uma vez que o salário do colaborador é um custo fixo. A partir dessa análise são feitas verificações e o servidor é convocado para explicar as motivações para o não cumprimento daquelas metas estabelecidas. Se as alegações não forem consideradas plausíveis, é feita uma análise na demanda daquela unidade. Em conjunto com outras informações e fatores, são verificadas alternativas e até a viabilidade e adequação do número de profissionais na unidade avaliada, seja para aumento ou redução em função das informações mensuradas.

Perguntados se os relatórios gerados pelo sistema de custos e as informações neles contidas são de fato relevantes e confiáveis para que os usuários possam tomar decisões de forma coerente e segura, responderam que sim, e que a partir da implantação do sistema de custos, as decisões que são tomadas referentes a alguns desembolsos levam em consideração as informações dos relatórios gerados, respeitando também o peso político, social daquela decisão.

Um exemplo interessante de decisões desencadeadas a partir das informações geradas pelo sistema de custos, foi relatado pela Secretária de Educação quanto à biblioteca do município. De acordo com as avaliações realizadas, estavam sendo aplicados recursos na biblioteca e não estavam havendo o uso da biblioteca pela população, o que significa um alto custo, ou seja, um serviço

à disposição da população que estava subutilizado. A decisão mais cômoda talvez poderia ser deixar a biblioteca aberta por um tempo menor. Porém sabendo-se o quão é importante a existência de uma biblioteca à disposição da população, a decisão foi alocar mais recursos, estruturando projetos a fim de chamar a atenção da população para importância do uso da biblioteca, como por exemplo, alocando contadores de histórias para crianças, excursões escolares para visitas da biblioteca e projetos que cativassem a atenção de populares. A solução significou que o serviço prestado passou a ser utilizado pela população, e neste caso, a mensuração do custo da biblioteca foi no sentido de aumentar sua eficácia, e não reduzir seu custo financeiro.

Os entrevistados ressaltaram que no município não existe um sistema informatizado de custos, sendo os relatórios gerados em planilhas Excel, com informações extraídas de sistemas de gestão informatizados.

De acordo com as novas normas de contabilidade aplicada ao setor público, o sistema de custos deveria ser integrado com os demais sistemas do município.

O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.

20. O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros. (SILVA, 2014, p, 370).

Na questão número quatro foi perguntado aos servidores para apontar uma qualidade e um defeito do sistema de informação de custos. Como qualidade citaram a clareza das informações para a tomada de decisão e como dificuldade, descreveram a ausência de um sistema informatizado de custos, consolidado com os demais sistemas de gestão do município. Isso demonstra que a integração com os demais sistemas, além de uma determinação legal, significa uma necessidade percebida pelos usuários.

Questionados se sistema está desempenhando de forma satisfatória a sua função de auxiliar tanto a contabilidade, quanto os gestores municipais na gestão

pública, responderam que sim, o controle e a avaliação dos custos proporcionam informações gerenciais relevantes.

A informação repassada pelos entrevistados é que muitas decisões tomadas na prefeitura de Pompeu atualmente são baseadas nos relatórios de custos, tanto na contabilidade como também pelos gestores. Em conversa com secretário da área de saúde, foi informado que anteriormente à gestão de custos os remédios para atender a demanda do município era feito via parceria com o governo estadual e toda vez que chegavam medicamentos, notava-se que alguns medicamentos tinham uma demanda maior no município e esta não era atendida, e em outros casos, sobravam remédios. Isso gerava um gasto extra da Prefeitura com a compra de medicamentos que não era enviada pelo governo estadual. Com a implantação de custos no estoque de medicamentos das unidades de saúde, perceberam esse erro e passaram a não receber mais estoques de medicamentos e sim um repasse em dinheiro e passaram a comprar os medicamentos que realmente eram demandados pela população, não ocorrendo mais o problema de sobra ou grande falta de determinados medicamentos.

A questão número seis, sobre o que pode ser melhorado no sistema para atender com mais objetividade aos seus usuários, os servidores pontuaram que para melhorar o sistema de custos deveria ser desenvolvido um sistema informatizado de custos integrado com os demais sistemas de gestão, o que traria maior agilidade e segurança das informações prestadas. Alegaram que com o sistema integrado com os demais sistemas, além de facilitar a extração dos relatórios, demandaria também um menor tempo dos servidores para levantarem as informações, tornando o processo mais ágil e dinâmico.

O Ministério da Fazenda concluiu em julho de 2010, o desenvolvimento do sistema de informação de custos do governo Federal, e o conceituou como:

O sistema objetiva, por meio de seu banco de informações, subsidiar as decisões governamentais para uma alocação mais eficiente, bem como gerar as condições para o aprimoramento da qualidade do gasto público. (ROSA, 2013, p ,421).

Questionados quais as principais dificuldades encontradas na implantação do sistema de custos, os entrevistados responderam que as principais dificuldades



encontradas inicialmente foi a formatação do modelo utilizado, a conscientização da equipe e a ausência de um sistema informatizado de custos.

Embora o controle de custos na área pública seja uma exigência legal, não há ainda um modelo disciplinado que possa auxiliar os gestores, especialmente os municipais, a implantar e gerenciar o sistema de custos. Essa situação pode configurar-se em um grande entrave, pois, com a inexistência de um modelo previamente definido, e havendo carência de mão-de-obra qualificada para tal em instituições públicas, a implantação e utilização de um sistema de custos poderá não ser concretizada a contento.

Como relatado anteriormente, o sistema de custos no município pesquisado começou com uma simples planilha em Excel em 2010, não existindo modelo padronizado para implantação em outras secretarias, sendo que cada secretaria possui suas particularidades, necessitando de informações diferentes em cada área. Após a ideia da implantação do sistema de custos houve resistências por parte de alguns colaboradores do município, retardando a inserção do sistema nas demais secretarias. Mas com a cobrança do prefeito sobre as informações geradas pelos relatórios, todos os servidores passaram a apoiar o sistema de controle de custos, e viram que o mesmo produziria diversos benefícios para o município.

Questionados se o sistema necessita de aperfeiçoamento, responderam que o controle e a avaliação dos custos no município são realizados em planilhas Excel, com informações extraídas de outros sistemas informatizados e consolidadas manualmente para a geração dos relatórios. O maior aperfeiçoamento verificado como necessário é a implantação de um sistema informatizado integrado aos demais sistemas de gestão, que permitirá uma interpretação mais ágil e segura dos dados.

Na última questão, os respondentes afirmaram que o tempo para implantação do sistema de custos nas secretarias foi em torno de 60 dias. No entanto, ressaltaram que há aperfeiçoamentos constantes. Todos os meses são realizadas reuniões com secretários, demais gestores do município e prefeito para esclarecer

dúvidas, analisar decisões a serem tomadas e também avaliar possíveis melhorias do sistema de custos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Conforme a análise de dados dos questionários e das entrevistas realizadas, pode-se verificar que é evidente a importância dos sistemas de custos para gestão pública e para tomada de decisão.

Conclui-se que o objetivo geral e os específicos deste trabalho foram alcançados por meio dos questionários e entrevistas realizadas, que revelaram a percepção dos usuários do sistema de custos implantado no município de Pompéu-MG.

Considerando-se que o sistema de custos na Prefeitura de Pompéu é recente e realizado de forma manual, sua contribuição foi avaliada como satisfatória no auxílio ao processo de gestão e nas tomadas de decisões do município.

Quanto aos objetivos específicos, a pesquisa evidenciou que o controle de custos auxilia de forma satisfatória a gestão no município de Pompéu, como o controle dos gastos, a avaliação da evolução das despesas e a mensuração da produtividade. As decisões referentes aos recursos públicos levam em consideração as informações do sistema de custos, permitindo assim decisões mais precisas e acertadas, auxiliando de forma significativa o controle da qualidade dos gastos públicos.

A falta de um sistema informatizado, no qual as informações seriam extraídas automaticamente dos sistemas de gestão informatizados, não sendo necessário a redigitação dos dados, é um dos aperfeiçoamentos relevantes para o sistema e traria uma maior uniformidade das informações e também relatórios obtidos de forma mais ágil.

Dentre as dificuldades encontradas na prefeitura de Pompéu na implantação do sistema de custos, destacou-se a resistência por parte de alguns servidores municipais e também a falta de um sistema informatizado de gestão de custos que interligasse os demais sistemas usados na prefeitura. Essa interligação é algo que, se perseguido pela instituição, de forma a aperfeiçoar as informações geradas pelo



sistema de custos, pode trazer ganhos ao alcance e efetividade na gestão de custos, tendo em vista os benefícios já apresentados com o modelo atual.

Portanto, sugere-se que o aperfeiçoamento da gestão de custos pode ocorrer a partir da utilização de um sistema informatizado de controle de custos na gestão pública, afim de padronizar as informações e apresentá-las mais tempestivamente para a gestão, visto que o processo manual demanda maior tempo dos servidores além de representar maior risco de erros e omissões. Este sistema integrado permitirá também facilitar o lançamento das informações de custo no PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público), conforme exigência da legislação.

É interessante que os resultados obtidos a partir da gestão de custos das entidades públicas sejam disponibilizados à sociedade, visando inclusive cumprir o que determina a LC 131/2009 (Lei da Transparência). Lançar informações obtidas por meio do sistema de custos no site institucional da entidade daria maior transparência e importância à gestão de custos praticada. A disponibilização de tais informações pode contribuir também para despertar nos cidadãos um maior interesse em conhecer e participar das decisões que são tomadas pela administração pública, especialmente quando da discussão das propostas orçamentárias, momento em que se define a alocação dos recursos públicos.

Este estudo de caso limitou-se à análise do sistema de custos em funcionamento em três secretarias do município de Pompéu em Minas Gerais. Sugere-se que sejam realizados outros estudos envolvendo um número maior de instituições, de diferentes regiões e tamanho, afim de verificar e avaliar o estágio de implantação e funcionamento do sistema de custos no setor público e os possíveis resultados já alcançados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Acessado em 02/09/2016.



BRASIL. LEI 4320, de 17 de março de 1964. Disponível em <<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>> acessado em 10/09/2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade: Sistema de informação de custos no setor público, NBC T 16.11. Brasília, 2012. Acessado em 13/09/2016.

GIL, ANTÔNIO CARLOS. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 5ª edição. São Paulo; Atlas, 2012. Acessado em 13/09/2016.

GOULARTE, Jeferson Luís Lopes. Contabilidade governamental e do terceiro setor: benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande Do Sul. XV Convenção de contabilidade do Rio Grande.

MARION, José Carlos, **Manual de Contabilidade Básica**: Contabilidade Introdutória e Intermediária, 8ª edição. São Paulo, Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, 10ª edição. São Paulo, Atlas, 2010.

MAUSS, César Volnei, SOUZA, Marcos de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo, Atlas, 2008. Acessado em 03/10/2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária, 8ª edição. São Paulo, Atlas, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil** - 9ª edição. São Paulo, Saraiva, 2009. Acessado em 12/09/2016.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**, 2ª edição. São Paulo, Atlas, 2013. Acessado em 21/10/2016.



SILVA, Valmir Leôncio. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma Abordagem Prática**, 3ª edição. São Paulo, Atlas, 09/2014. Acessado em 21/10/2016.

VICECONTI, Paulo. **Contabilidade de Custos: UM enfoque direto e objetivo**, 10ª edição. São Paulo, Saraiva, 2008. Acessado em 31/08/2016.

YU, Abraham Sin O. **Tomada de decisão nas organizações**. 1º edição, São Paulo, Saraiva, 2011.

WICKERT, Ilse Maria BEUREN. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, 3ª edição. São Paulo, Atlas, 2006. Acessado 01/10/2016.

APÊNDICE

QUESTIONÁRIO

Somos alunos do 4º módulo B (último período) do curso de Ciências Contábeis no Centro Universitário de Belo Horizonte - UNIBH.

Estamos desenvolvendo o TCC (Trabalho de Conclusão de Curso) com o tema: Os Desafios do Controle de Custos na Gestão Pública. Esta pesquisa tem importância uma vez que na atual situação financeira dos municípios de Minas Gerais, o controle de custos e de suma importância para a tomada de decisões, porém são poucas as prefeituras que mantem este controle, diante desta situação, quais as dificuldades de implantação do sistema de custo nos municípios de Minas Gerais.

Peço a sua colaboração para responder ao questionário de forma íntegra e sincera para que o meu trabalho alcance o objetivo desejado.

1- Gênero

- Feminino
- Masculino

2- Faixa etária

- Menor de 18 anos
- De 19 a 30 anos
- De 31 a 40 anos
- Acima de 40 anos.

3- Qual seu grau de escolaridade?

- Fundamental Completo
- Ensino Médio Incompleto
- Ensino Médio Completo
- Superior Incompleto
- Superior Completo
- Outro. Qual? _____

4- Houve dificuldade na implantação de custos.

- Nível de dificuldade extremo
- nível de dificuldade alto
- nível de dificuldade médio



A MARCA DA EDUCAÇÃO

- nível de dificuldade baixo
- nenhuma dificuldade

5- Os usuários da informação dos sistema de custos reclamam de falta de informações contidas nos relatórios gerados pela contabilidade de custos.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.

6- O sistema custos é claro e objetivo.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.

7- O sistema de custos é confiável e seguro.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.

8- Os relatórios gerados são de fácil compreensão.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.

9- As informações dos relatórios gerados são completas e não necessitam de informações complementares.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.

10- Tem alguma dificuldade para utilizar o sistema de custos.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente



A MARCA DA EDUCAÇÃO

- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.

11- Os relatórios gerados pelo sistema custos são importantes e contém informações relevantes para os entes públicos na gestão municipal e na tomada de decisões.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.

12- O sistema de informação de custos está atuando de modo satisfatório dentro das secretarias de maneira a auxiliar na gestão pública municipal.

- Concordo totalmente
- Concordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Discordo em partes
- Discordo.



ENTREVISTA ESTRUTURADA

- 1 - Quais os benefícios o sistema de custos trouxe para o desempenho no trabalho de cada secretaria?

- 2 - Na sua opinião, o sistema de custos atende às necessidades dos gestores municipais?

- 3- Os relatórios gerados pelo sistema de custos e as informações neles contidas são de fato relevantes e confiáveis para que os usuários desta informação possam tomar suas decisões de forma coerente e segura?

- 4- Aponte uma qualidade e um defeito do sistema de informação de custos?

- 5- O sistema está desempenhando de forma satisfatória a sua função de Auxiliar tanto a contabilidade, quanto os gestores municipais na gestão pública?

- 6- Dê uma sugestão sobre o que pode ser melhorado no sistema para atender com mais objetividade os seus usuários.

- 7- Quais as principais dificuldades encontradas na implantação do sistema de custos?

- 8- O sistema de informação de custos implantado necessita de algum aperfeiçoamento?

- 9- Qual foi o tempo necessário para implantação do sistema de custos nas secretarias?