

---

# SISTEMAS DE CUSTOS PÚBLICOS: ENTENDIMENTO E IMPLANTAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DE RONDÔNIA

---

## *SYSTEMS OF PUBLIC COSTS: UNDERSTANDING AND DEPLOYMENT IN THE MUNICIPALITIES OF RONDONIA*

---

### ***Celina Aureliano de Araújo***

*Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis;  
Universidade Federal de Rondônia - UNIR  
Endereço: Avenida Rotary Clube, 14.551. CEP  
76.980-000;  
Telefone: (69) 8409-8726;  
E-mail: [araujocelina@hotmail.com](mailto:araujocelina@hotmail.com)*

### ***Alexandre de Freitas Carneiro***

*Professor do Departamento Acadêmico de Ciências  
Contábeis;  
Universidade Federal de Rondônia - UNIR;  
Endereço: Avenida Rotary Clube, 14.551. CEP  
76.980-000;  
Telefone: (69) 8469-2871;  
E-mail: [alexandrevha95@gmail.com](mailto:alexandrevha95@gmail.com)*

*Recebido: 10/02/2015*

*Aprovado: 11/08/2015 Publicado: 31/08/2015*

### ***Alex Fabiano Bertollo Santana***

*Universidade do Minho;  
Endereço: Rua Teixeira de Pascoias, 568 - Apt. 4C -  
Guimarães - Portugal  
Telefone: (0351) 9124-67952;  
E-mail: [afbsantana@hotmail.com](mailto:afbsantana@hotmail.com)*

---

## **RESUMO**

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público instituiu o Sistema de Informação de Custos do Setor Público que deverá ser implementado obrigatoriamente pelas organizações governamentais. Este estudo tem por objetivo analisar o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia. A pesquisa descritiva, do tipo qualiquanti, ocorreu mediante pesquisa documental seguida de *survey* com um questionário enviado a contadores, controladores e gestores públicos dos municípios do estado. O questionário foi elaborado como resultado da primeira etapa e originado dos estudos de Franco *et al.* (2013) e Souza, Ortiz e Almeida (2013) e composto por escala de Likert com cinco pontos. Nos municípios rondonienses não há e nem haverá implementação de sistemas de custos até o final de 2014 e há pouca manifestação de preocupação sobre a mesma. Isso por que há certa discordância e indecisão por parte dos respondentes quanto à existência de um cronograma de implantação e inexistência de disponibilidade orçamentária e financeira para que esse sistema seja inserido nesse exercício em questão. Os resultados da pesquisa aproximaram-se dos estudos já realizados, mas considera-se a realidade de Rondônia um pouco pior do que os mesmos.

**Palavras-chave:** Nova contabilidade pública. Municípios. Setor público. Sistema de custos.

## **ABSTRACT**

*The Brazilian Standards of Accounting Applied to Public Sector instituted the System of Information on the Cost of Public Sector that should be implemented by governmental organizations. This study aimed to assess the level of understanding and implementation of the system of costs in public management of municipalities of Rondonia. The descriptive research, the type qualiquanti, occurred through documentary research followed by survey with a questionnaire sent to accountants, controllers and public managers of the municipalities of the. The questionnaire was developed as a result of the first step and originated from studies of Franco et al. (2013) and de Souza, Ortiz and Almeida (2013) and composed of Likert scale with five points. In the municipalities generate no and neither will implement systems costs until the end of 2014 and there is little expression of concern about the same. This is why there is some disagreement and indecision on the part of the respondents regarding the existence of a deployment schedule and lack of availability budget and financial for which this system is inserted in this financial year in question. The search results were closer to those of studies already carried out, but it is the reality of Rondonia a little worse than the same.*

**Keywords:** *New public accounting. Municipalities. Public sector. System costs.*

## **1. INTRODUÇÃO**

Este artigo enquadra-se na área de estudos de organizações públicas no âmbito dos municípios e prioriza, para o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público (CASP), os sistemas de custos, de acordo com as normas atuais.

Importa conhecer o nível de implementação e também de entendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelos gestores sobre organização e estrutura dos sistemas de custos. Desse modo, poderá saber o que precisa ser aperfeiçoado e/ou desenvolvido no intuito de melhorar a eficiência no uso dos recursos públicos e a correta aplicação dessas normas.

O subsistema de custos, que faz parte do sistema contábil, tem como objetivo coletar, processar e apurar os custos na gestão pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) amplia para toda a administração pública a necessidade de implantação desse sistema, porém, sem determinar prazos para implantação.

Buscando incorporar técnicas gerenciais e noções de qualidade, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) elaborou e publicou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16 (NBC T 16), também conhecida como Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Em 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em consonância com as NBCASP. Essas normas e manuais consubstanciam o conceito da Nova Contabilidade Pública.

As NBCASP marcaram o início da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standard – IPSAS*) editadas pelo *International Public Sector Accounting Standard Board – IPSASB* e publicadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). Em 2011, a quarta edição do MCASP foi dividida em oito partes. Com a quinta edição o prazo para desenvolvimento de sistemas de custos foi estendido para 2014. As ações em conjunto do CFC e STN são um novo marco conceitual para a nova contabilidade aplicada ao setor público, segundo Rosa (2013).

Para cumprimento das leis e normas, a administração pública precisa dispor de recursos financeiros, servidores capacitados e metodologia adequada para apuração de custos. É necessário também que o sistema contábil seja eficiente já que o sistema de custos estará diretamente ligado a ele. Diante desse cenário, torna-se oportuno conhecer as ações das prefeituras para poder cumprir com tais normas. A contabilidade de custos na gestão do serviço público cresce em nível mundial, segundo Mauss,

Diehl e Bleiel (2012), mas de acordo com a Federação Internacional de Contadores IFAC (2000), há necessidade de estudos aplicados em custos no setor público. Nesse contexto observa-se a necessidade de pesquisas. É o que concluíram também Souza, Ortiz e Almeida (2013) ao afirmarem que o campo de pesquisa na área pública continua em aberto.

Justificam-se novos estudos sobre custos na gestão pública pela sua iminência de se tornar obrigatória sua implantação em todos os órgãos públicos. Além disso, segundo Borges, Mario e Carneiro (2013), no setor público as informações de custos são importantes para a adequada análise da eficiência e qualidade do gasto. Também melhorará a transparência e a prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade.

Nesse contexto, o objetivo deste estudo é analisar o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia.

O artigo está estruturado em quatro seções, além desta introdução. A seção 2 apresenta a revisão teórica que abrange breve relato atualizado das NBCASP, custos no setor público e pesquisas anteriores sobre o tema. Os procedimentos metodológicos constam da seção 3. Na seção 4 apresentam-se os resultados da pesquisa e a discussão e análise crítica. As considerações finais são apresentadas na última seção incluindo as limitações do estudo e oportunidades de pesquisas.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público e as NBCASP

Segundo Slomski (2013), a contabilidade aplicada ao setor público governamental brasileiro estrutura-se, basicamente na(s): a) normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, emitidas pelo *Internacional Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) da IFAC; b) normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo CFC; c) Lei 4.320, de 17 de março de 1964; e d) Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. No Quadro 1, apresenta-se a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conforme Bezerra Filho (2014).

**Quadro 1:** Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

NORMA	RESOLUÇÃO	CONTEÚDO
Resolução CFC nº 1.111/07		Princípios Contábeis/Setor Público
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio de Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.166/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2014, p. 10).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.268, em 2009, alterou, incluiu e excluiu itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 e, em 2013, outras alterações foram realizadas, de acordo com a Resolução nº 1.437, que alterou, incluiu e excluiu itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 .

A NBC T 16.2 (CFC, 2008) define o sistema contábil e seus subsistemas, entre eles o de custos que, conforme a norma, “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública”.

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) deve estar integrado ao processo de planejamento e orçamento, conforme determina a NBC 16.11 (CFC, 2011), e tem como 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; e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto. Segundo Slomski (2013), o SICSP deve estar integrado não só ao processo de planejamento e orçamento, mas também ao contábil, de gestão de pessoas, de estoques, do patrimônio e do sistema de gestão do cadastro geral de cidadãos.

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) foi implantado em 2011, segundo Amaral *et al.* (2014), e a investigação desses autores foi sobre a percepção dos contadores públicos das IFES sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações de custos geradas no SIC. A maioria não considerou que a estrutura orçamentária seja válida para obter os custos diretos dos serviços públicos.

Essa norma, NBC 16.11, foi atualizada pela Resolução nº 1.437/13 que entre outras alterações, incluiu a definição de Custeio Pleno, “que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços”.

## 2.2 Custos no Setor Público

Observa-se a menção de custos na administração pública desde a Lei nº 4.320/64 e, posteriormente, com outros dispositivos legais que apontavam a obrigatoriedade de se apurar os custos e evidenciar os resultados da gestão. A LRF, publicada em 2000, determina no Artigo 50 que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Na Constituição Federal (CF), no Artigo 37, foi incorporado princípio da eficiência, o que reforça a necessidade de medir e avaliar os resultados por esse princípio também. No Artigo 74, esse princípio é destacado ainda como uma das finalidades do controle e avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Para Slomski *et al.* (2010), o tema custos no setor público cria-se a reponsabilidade de se pensar nesse princípio constitucional e em métodos e formas de demonstrá-la. Segundo Martins (2010, p. 21), “a Contabilidade de Custos possui duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”. Logo, é essencial conhecer os custos e aplicar as informações deles adquiridas.

De acordo com Machado e Holanda (2010), há necessidade de um sistema de informação de custos capaz de facilitar decisões específicas que permitam comparações entre os custos de atividades ou

serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando compreender e incentivar a melhoria das ações de seus gestores.

O eminente desafio no controle do orçamento dos entes públicos é ter o domínio da tecnologia disponível para executar com facilidade e colocar pessoas aptas e eticamente envolvidas para mover os mecanismos de forma independente (CRUZ E PLATT NETO, 2007).

Para Cruz e Platt Neto (2007) algumas das vantagens em se adotar o sistema de custo é: a) cumprir a determinação legal (art. 4º combinado com o 50º da LRF); b) o gestor público não ficará apenas na defensiva diante do Tribunal de Contas; c) melhorar o aproveitamento de seus recursos e ter um melhor planejamento de despesas; d) evitar a inadimplência e seus inconvenientes; e) buscar a melhoria da qualidade e a redução de custos; f) encaminhar-se na prestação de serviços melhores à comunidade.

A cidadania se executa por meio da garantia dos direitos individuais, principalmente, o direito à informação, segundo Pigatto *et al.* (2010), e para esses autores a contabilidade de custos é um mecanismo de verificação de resultados e de avaliação das atividades realizadas pelo governo. Para avaliação da gestão, o instrumento a ser utilizado a fim de medir os resultados é o sistema de custos e, para possibilitar tais ações, é necessário que esteja implantado nos municípios formas modernas de estrutura, de tecnologia e de sistemas. É incontestável que a administração pública necessite de um sistema de custos que permita o controle eficaz dos seus recursos.

Para Leoncine, Bornia e Abbas (2013), a inserção de um sistema de custos favorece a gestão ao facilitar a análise de resultados. Pois, tão essencial quanto instituir a gestão de custos é averiguar os resultados e comparar o custo com a respectiva receita. Para isso, é importante a estruturação do sistema com todos os setores envolvidos no processo de apuração para que a administração tome as decisões com informações mais precisas.

No Quadro 2 são expostas um conjunto de funções gerenciais e sua abrangência para a implantação da contabilidade de custos no setor público, conforme estudo nº 12 da IFAC.

**Quadro 2:** Funções da contabilidade de custos para o setor público (Study 12 IFAC)

Funções Gerenciais	Descrição
Elaboração de orçamentos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serve como mecanismo de planejamento e controle;</li> <li>- Serve para comparação dos custos orçados e incorridos quando utilizado o regime de competência;</li> <li>- Quando utilizados orçamentos flexíveis, custos fixos e variáveis devem ser determinados pelo orçamento;</li> <li>- Custos de programas que incorreram no passado podem ser usados como base para estimativa dos custos para orçamentos futuros.</li> </ul>
Controle e redução de custos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compara os custos identificados com os benefícios obtidos das atividades;</li> <li>- Identifica as atividades que possuem valor agregado e aquelas que não agregam valor;</li> <li>- Permite a tomada de decisões para reduzir os recursos destinados a atividades que não geram benefícios;</li> <li>- Identifica os custos de tempo excessivo, suas causas e ações apropriadas para melhorar a eficiência;</li> <li>- Identifica e reduz custos da capacidade excessiva;</li> <li>- Compara os custos de atividades com similares, encontrando as causas para diferenças de custo, tomando ações apropriadas e melhorando os processos.</li> </ul>
Fixação de preços e taxas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serve como elemento importante do processo de decisão por fixar preços e taxas;</li> <li>- Serve como base para estimativas dos preços de transferência entre unidades de governo.</li> </ul>
Avaliação de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mede os custos dos recursos despendidos para produzir um serviço;</li> <li>- Mede os efeitos dos serviços produzidos ou resultados efetivos dos serviços gerados;</li> <li>- Mede e compara os custos dos produtos das diversas unidades da entidade.</li> </ul>
Avaliação de	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auxilia a sociedade e legisladores a avaliar os programas desenvolvidos;</li> <li>- É elemento fundamental na tomada de decisões em políticas de autorização, continuidade e modificação de políticas e programas;</li> </ul>

programas	- Os programas podem ter custos imprevistos os quais podem refletir no seu desempenho; - Pode auxiliar os governos a reduzir tributos baseados em programas.
Auxílio nas decisões econômicas	- Auxilia na decisão entre alternativas de desenvolvimento de projetos com recursos internos ou privatizá-los, comparando os custos entre as alternativas; - Ajuda a decidir em aceitar ou rejeitar um projeto governamental importante; - Auxilia na decisão em continuar, eliminar ou contrair do setor privado o produto ou serviço público.

Fonte: Scarpin, Sothe e Kreuzberger (2012).

O anseio da sociedade por transparência das decisões sobre a aplicação dos recursos públicos e melhoria da qualidade dos bens e serviços disponibilizados à população tem influenciado o setor público na utilização de sistemas contábeis capazes de produzir informações adequadas a fim de que se conheça o real custo dos bens e serviços fornecidos por organizações governamentais (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). Como explica Alonso (1999, p. 45), “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação de eficiência dos serviços prestados”.

Castro (2013) faz uma reflexão sobre o por que não foi implantado o sistema de custos no setor público, diferente do setor privado. Nesse, é fundamental saber os custos dos produtos ou serviços para o estabelecimento do preço, capaz de produzir o retorno do capital aplicado. No setor público não é esse o foco, não está em jogo a sobrevivência do capital, mas sim, a solução de problemas identificados.

### 2.2.1 Escolha do Sistema de Custeio

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”.

O método de custeio refere-se a maneira de apropriação de custos e como identificá-lo. Há uma vasta literatura sobre os métodos de custeio e os mais destacados são: a) Custeio direto: que apropria todos os custos (fixos e variáveis) aos objetos de custeio sem nenhum tipo de rateio; b) Custeio variável: aqueles que variam na mesma proporção do acréscimo ou redução da produção; c) Custeio por absorção: segue os princípios fundamentais de contabilidade e por esse motivo, é o sistema admitido pela legislação comercial e pela legislação fiscal no Brasil; d) Custeio baseado em atividade ou “*Activity-Based Cost*” (ABC): difere dos métodos tradicionais que distribuía os custos diretamente aos produtos, o ABC investiga todas as ações importantes de cada setor da organização, aloca os custos às atividades para então distribuí-los aos produtos e isto o distingue dos métodos tradicionais.

No Quadro 3 apresenta-se as principais diferenças entre os métodos tradicionais de custeio e o ABC.

**Quadro 3:** Principais diferenças entre o sistema de custo tradicional e o ABC.

SISTEMA TRADICIONAL	SISTEMA ABC
Assume que os produtos consomem custos <b>Recursos</b> ↓ <b>Consumidos por</b> ↓ <b>Produtos</b>	Rastreia custos baseados em sua demanda por atividade <b>Recursos</b> ↓ <b>Consumidos por</b> ↓ <b>Atividades</b> ↓ <b>Consumidas por</b> ↓ <b>Produtos</b>

Fonte: Cruz e Platt Neto (2007).

Observa-se que o método ABC permite chegar a um custo mais correto para os produtos, pois substitui os rateios arbitrários por critérios mais adequados ao rastreamento de custos. Desse modo, podem-se implantar medidas para que sejam utilizados os recursos disponíveis com mais eficiência.

Para Leoncine, Bornia e Abbas (2013), o ABC pode ajudar os gestores se executado em uma unidade específica para aperfeiçoar o processo. Do mesmo modo que os métodos tradicionais, o ABC requer esforço relevante para ser implantado. Esse método é o que mais se aplica na entidade pública de administração direta, segundo Slomski (2007). De acordo com Carneiro *et al.* (2012), é também o método de custeio mais discutido e sugerido na academia para o setor público.

Segundo Mauss e Souza (2008) a estrutura do subsistema de custos seria: a) Sistema de acumulação de custos (por processo e por ordem); b) Sistema de predeterminação de custos (custo-meta e custo-padrão); c) Métodos de custeio (método de custeio variável, método de custeio por absorção, método de custeio ABC e método de custeio pleno). Segundo os autores, o serviço de transporte escolar é um exemplo de atividade a ser controlada no sistema de acumulação de custos por processo, pois acumula os custos do serviço de forma ininterrupta.

### 2.3 Pesquisas Anteriores

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 implantaram.

### 3. MÉTODO

#### 3.1 Caracterização da pesquisa

O estudo caracteriza-se como método misto que, conforme Creswell (2010 p. 27), “[...] é uma abordagem da investigação que combina ou associa as formas qualitativa e quantitativa”. A abordagem inicial será a qualitativa seguida pela quantitativa. Michel (2009, p. 39) chama esse tipo de pesquisa como qualiquanti e a define como “A pesquisa que quantifica e percentualiza opiniões, submetendo seus resultados a uma análise crítica qualitativa”. Essa autora complementa que “isso permite levantar atitudes, pontos de vista, preferências que as pessoas têm a respeito de determinados assuntos, fatos de um grupo definidos de pessoas”.

Ao caracterizar a pesquisa com base na estrutura proposta por Gil (2011) teve a seguinte configuração: (1) quanto à natureza será uma pesquisa aplicada; (2) quanto aos objetivos descritiva; (3) quanto aos procedimentos, pesquisa documental e levantamento ou *survey*.

#### 3.2 Etapas, técnicas de coleta e análise dos dados

A primeira etapa, com abordagem qualitativa, visou elaborar o instrumento de pesquisa com a utilização do método de análise documental. O estudo documental tratou da leitura e análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e pela leitura dos artigos de Franco *et al.* (2013) e Souza, Ortiz e Almeida (2013). Os instrumentos de pesquisa por eles desenvolvidos foram mesclados e adaptados e adaptou-se o questionário da presente pesquisa, que foi finalizado com diversas proposições organizadas em 7 blocos.

Na segunda etapa, quantitativa, foi realizado um *survey* com base no instrumento de pesquisa elaborado na primeira, e visou conhecer as percepções dos profissionais dos setores contábeis e de controladoria e prefeitos e secretários dos municípios do estado de Rondônia que representa um universo ou população de profissionais e gestores de 52 municípios.

Foi utilizada a escala do tipo *Likert* e as escalas foram de cinco pontos, de 1 a 5, equivalentes a “Discordo plenamente”, “Discordo”, “Indeciso”, “Concordo” e “Concordo plenamente”. A pesquisa foi feita por meio do *website SurveyMonkey®*, do qual os pesquisados receberam um *link* via *e-mail* do questionário. Foi encaminhado *e-mail* aos contadores, controladores e gestores de todos os municípios rondonienses e o instrumento ficou disponível no *website* por período de 35 dias. Nos *e-mails* foi solicitado que o profissional repassasse o mesmo a outros colegas que conhecesse de forma que o instrumento alcançasse o maior número possível de respondentes nos municípios, em todos os órgãos como as câmaras municipais, os fundos de saúde e as autarquias municipais, etc.

Para a análise do dados foi utilizada a estatística descritiva para apoiar uma interpretação dita subjetiva (VERGARA, 2009).

### 4. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

#### 4.1 Apresentação dos resultados

A fim de responder a problemática deste estudo e atingir o objetivo geral da pesquisa organizou-se os dados nas Tabelas de 1 a 8 para evidenciar o posicionamento dos agentes públicos e profissionais em relação a cada proposição, cujos resultados são apresentados em termos percentuais e, após, foi realizada uma análise crítica no conjunto dos blocos. Primeiramente, na Tabela 1 evidencia-se o perfil geral dos participantes da pesquisa.

**Tabela 1:** Perfil geral dos respondentes.

Variável	Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Gênero	Masculino	20	52,63%
	Feminino	18	47,37%
Escolaridade	Pós-graduação	21	55,26%
	Superior Completo	15	39,47%
	Superior em Curso	1	2,63%
	Ensino Médio	1	2,63%
	Ensino Fundamental	0	0,00%
Tempo que exerce função pública	De 01 a 05 anos	7	18,42%
	De 06 10 anos	3	7,89%
	Mais de 10 anos	28	73,68%
Cargo ocupado	Prefeito	1	2,63%
	Secretário	9	23,68%
	Controlador	11	28,95%
	Contador	17	44,74%
Tipo de ingresso no serviço público	Concursado	27	71,05%
	Contratado	11	28,95%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Somente 38 pessoas responderam a primeira parte da pesquisa que é sobre o perfil dos mesmos e, 19 responderam os quesitos sobre os sistemas de custos no setor público, os blocos de 1 a 7. O que demonstra pouco interesse dos gestores e profissionais em discutir o assunto, que é emergente.

Entre os respondentes prevalece o gênero masculino e parte significativa desses possui pós-graduação. Quanto ao tempo no serviço público a maioria conta com mais de dez anos e ingressaram no serviço público por meio de concurso público. Os contadores apresentaram maior interesse na pesquisa, com maior número de respondentes.

Na Tabela 2 apresenta-se o primeiro bloco de proposições, as quais referiram-se sobre as perspectivas relacionadas à importância da informação de custos. Nesse âmbito aborda-se a disseminação interna, o controle de custos e a adoção de sistema de custos.

**Tabela 2:** Entendimento sobre a importância da informação de custos.

<b>Proposições do bloco 1</b>	<b>Discordo Plenamente (%)</b>	<b>Discordo (%)</b>	<b>Indeciso (%)</b>	<b>Concordo (%)</b>	<b>Concordo Plenamente (%)</b>
1.1 Existe divulgação de informações internas, quanto à necessidade de controle de custos.	5,00	35,00	0,00	45,00	15,00
1.2 É comum na instituição discussões acerca de custos de serviços ou de sistemas de custos.	10,00	30,00	10,00	40,00	10,00
1.3 A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor administrativo.	36,84	10,53	10,53	36,84	5,26
1.4 A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor de educação.	36,84	10,53	10,53	26,32	15,79
1.5 A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor de saúde.	36,84	10,53	15,79	21,05	15,79
1.6 A instituição adota algum tipo de controle de custos para o setor de obras.	31,58	15,79	15,79	31,58	5,26
1.7 A instituição adota algum tipo de controle de custos para os outros setores não identificados nas frases 3; 4; 5; e 6 listadas anteriormente.	26,32	15,79	31,58	15,79	10,53
1.8 Considero importante o esforço da administração para a adoção de sistemas de custos.	5,26	5,26	26,32	26,32	36,84

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Segundo os agentes públicos, a respeito da relevância da informação de custos, 60% apresentam-se favoráveis quanto à existência de divulgação de informações internas com foco no controle de custos, e 50% mostram-se concordar que haja discussões sobre custos de serviços ou de sistemas de custos. Dessa forma, nas hipóteses 1.1 e 1.2 verifica-se ampla divulgação interna sobre controle e sistemas de custos, na visão dos entrevistados. Isso divergiu dos resultados da pesquisa de Franco *et al.* (2013) em que a maioria dos entrevistados apontou discordância nesse ponto.

As proposições 1.3; 1.4; 1.5 e 1.6 apontam que há discordância na adoção de algum controle de custos nos setores administrativos da: educação, saúde e obras. O esforço da administração para adoção de sistema de custos é importante para 63,16% dos agentes pesquisados, pois isto reforça a relevância da informação de custos no âmbito da gestão pública. Destaca-se que houve quase 32% de indecisão quanto a proposição 1,7.

A Tabela 3 refere-se as perspectivas concernentes à viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos, com enfoque no ano de implantação do sistema em questão.

Observa-se que não há implantação de sistemas de custos, pois o nível de discordância é maior, além dos indecisos, nem disponibilidade orçamentária e financeira no ano de 2014 para implantação do sistema de custos na maioria dos respondentes. Apesar de maioria declarar que há perspectiva de implantação do sistema de custos após o ano de 2014, ressalta-se o nível de indeciso em 33% quanto a essa possibilidade. Em contato com o Tribunal de Contas do Estado, foi perguntado sobre a implementação desses sistemas nos municípios. Verificou-se que ainda não há até o mês de novembro.

**Tabela 3:** Viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistema de custos.

Proposições do bloco 2	Discordo Plenamente (%)	Discordo (%)	Indeciso (%)	Concordo (%)	Concordo Plenamente (%)
2.1 Há sistema de custos no município no presente exercício.	21,05	36,84	15,79	21,05	5,26
2.2 Há viabilidade orçamentária e financeira para implantação de sistemas de custos no presente exercício.	22,22	16,67	27,78	22,22	11,11
2.3 Há viabilidade orçamentária e financeira para implantação de sistemas de custos após o ano de 2014.	0,00	16,67	33,33	38,89	11,11

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 4 aborda-se sobre a competência da informação de custos. Nessa situação, averigua-se atitudes relacionadas a custos de projetos e atividades, conhecimento sobre normativa de custos para o setor público, capacitação de servidores e sistemas operacionais, como é apresentado a seguir.

**Tabela 4:** Entendimento sobre a competência da informação de custos.

Proposições do bloco 3	Discordo Plenamente (%)	Discordo (%)	Indeciso (%)	Concordo (%)	Concordo Plenamente (%)
3.1 A instituição conhece os fatores que influenciam o custo de seus projetos e atividades.	5,26	15,79	36,84	21,05	21,05
3.2 Há profissional que conhecem as normativas de custos para o setor público.	0,00	21,05	21,05	36,84	21,05
3.3 Há capacitação de servidores em termos de sistemas de custos.	5,26	36,84	15,79	26,32	15,79
3.4 Há sistemas operacionais instalados preparados para adoção de subsistemas de custos.	21,05	21,05	21,05	15,79	21,05
3.5 Há profissional especializado em custos.	31,58	15,79	21,05	10,53	21,05
3.6 Há corpo técnico especializado em custos.	21,05	31,58	26,32	5,26	15,79

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Dentre os dados ressalta-se a proposição 3.1 na qual 42,1% afirmam conhecer os fatores que influenciam os custos de projetos e atividades. Porém, o número de indecisos é expressivo também. Verifica-se que 57,89% admitem que há profissionais que conhecem as normativas de custos para o setor público e existe capacitação para esses. Destaca-se, porém, o fato de que 42,1% discordarem que há sistemas operacionais instalados preparados para adoção do subsistema de custos. Os dados mostram a grande discrepância em relação à capacitação profissional do agente público que contam 47,37% de discordantes e somente 31,58% afirmam que há profissional especializado em custos.

A Tabela 5 busca averiguar o entendimento dos agentes públicos em relação ao ambiente para o sistema de custos, visando identificar a intenção de gestores, servidores e legisladores mediante a possibilidade de adoção desse sistema nas prefeituras e o cronograma de implantação.

**Tabela 5:** Entendimento sobre o ambiente para o sistema de custos.

Proposições do bloco 4	Discordo Plenamente (%)	Discordo (%)	Indeciso (%)	Concordo (%)	Concordo Plenamente (%)
4.1 Considera-se que existe intenção dos gestores públicos em adotar um sistema de custos.	10,53	15,79	21,05	47,37	5,26
4.2 Considera-se que existe interação entre gestores e servidores para a adoção dos sistemas de custos.	10,53	15,79	31,58	31,58	10,53
4.3 Considera-se que há intenção de servidores à adoção dos sistemas de custos.	5,56	16,67	27,78	38,89	11,11
4.4 Considera-se que existe intenção dos legisladores municipais para a adoção dos sistemas de custos.	10,53	15,79	42,11	26,32	5,26
4.5 Considera-se que a instituição pretende implantar técnicas de custeio nos próximos anos.	5,26	15,79	26,32	42,11	10,53
4.6 A prefeitura tem um cronograma de implantação de sistema de custos.	5,26	21,05	31,58	26,32	15,79
4.7 É possível implantar hoje um sistema de controle de custos na prefeitura.	21,05	10,53	21,05	36,84	10,53
4.8 A implantação de um sistema de custos atenderá às necessidades operacionais da instituição.	0,00	10,53	21,05	42,11	26,32

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme dados é possível perceber que há um nível de concordância dos gestores (52,63%) quanto há intenção de adoção do sistema de custos. Entre os servidores, esse nível é de 50%. Há certa indecisão quanto perguntados sobre a proposição 4.2. Contudo, a indecisão é maior (42%) na proposição 4.4, ou seja, quanto a intenção dos legisladores para a adoção dos sistemas de custos.

Há certa discordância e indecisão quanto à existência de um cronograma de implantação. Para a maioria dos respondentes, a instituição pretende implantar técnicas de custeio nos próximos anos e, para 47,37%, já é possível implantar hoje o sistema de custos.

Na Tabela 6 investiga-se o entendimento sobre sistemas de custos implantados. Buscou-se identificar dados como: controle de informação de custos; custos diretos, indiretos e método de custeio baseado em atividades (ABC) e sua relação com projetos e atividades, *feedback*, tomada de decisão e geração de relatórios financeiros.

De acordo com os dados obtidos, 36,84% concordam ou concordam plenamente que existe controle de informações de custos em planilhas e ou sistemas independentes não integrados, mas a indecisão foi representativa. Os dados apontam 52,64% de discordância em relação aos custos diretos vinculados a projetos e atividades e, 57,9% discordam quanto ao custo indireto vinculados a projetos e atividades mediante utilização de base de rateio. Constata-se que, 58,83% discordam sobre o uso do custeio por absorção e de 50,0% na utilização do ABC. Destaca-se que na academia e literatura há indicação de que esse método é o mais aceito, discutido e o recomendado para o setor público, segundo Carneiro *et al.* (2012), Slomski (2007) e Cruz e Platt Neto (2007).

**Tabela 6:** Entendimento sobre o sistema de custos implantado.

Proposições do bloco 5	Discordo Plenamente (%)	Discordo (%)	Indeciso (%)	Concordo (%)	Concordo Plenamente (%)
5.1 Há controle de informações de custos em planilhas e/ou sistemas independentes não integrados.	10,53	21,05	31,58	31,58	5,26
5.2 As informações de custos são controladas por meio de sistemas integrados.	10,53	47,37	15,79	21,05	5,26
5.3 Os custos diretos são relacionados aos projetos e/ou atividades.	10,53	42,11	15,79	26,32	5,26
5.4 Os custos indiretos são relacionados aos projetos e/ou atividades por intermédio de alguma base de rateio.	15,79	42,11	21,05	21,05	0,00
5.5 Os custos são relacionados a projetos e atividades sob o uso de Custeio por Absorção.	17,65	41,18	11,76	29,41	0,00
5.6 Os custos são relacionados aos projetos e atividades sob o uso de Custeio Baseado em Atividades (ABC).	11,11	38,89	27,78	22,22	0,00
5.7 Os gestores recebem feedback quanto aos controles de custos.	11,11	27,78	22,22	33,33	5,56
5.8 As informações dos sistemas de custos têm sido úteis para tomada de decisões dos gestores e chefias de setor.	16,67	27,78	16,67	27,78	11,11
5.9 Os sistemas de custos implantados geram relatórios financeiros.	15,79	21,05	15,79	42,11	5,26

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Destaca-se o empate entre concordantes e discordantes quanto ao *feedback* dos controles de custos, pois 44,45% discordam da utilidade das informações de custos para tomada de decisão, mas 47,37% concordam que os sistemas de custos implantados geram relatórios financeiros.

Com a finalidade de saber o entendimento dos agentes públicos sobre sistemas operacionais, a Tabela 7, apresenta um conjunto de hipóteses: integração dos sistemas operacionais; origem, geração e confiabilidade dos dados; e disponibilidade dos bancos de dados.

A partir dos resultados obtidos é possível verificar equilíbrio na opinião dos agentes públicos concordantes e discordantes em relação à utilização das mesmas bases de dados a partir de sistemas operacionais integrados. Houve muita indecisão nas proposições deste bloco. Constata-se, de acordo com a percepção sobre a proposição 6.2 que, a maioria concorda que fazem uso de vários bancos de dados, mas sobre a 6.3, não são compatíveis e nem são compartilhados entre as áreas, o que dificulta a execução do trabalho.

**Tabela 7:** Entendimento sobre os sistemas operacionais.

<b>Proposições do bloco 6</b>	<b>Discordo Plenamente (%)</b>	<b>Discordo (%)</b>	<b>Indeciso (%)</b>	<b>Concordo (%)</b>	<b>Concordo Plenamente (%)</b>
6.1 Os sistemas operacionais são integrados entre si, de forma a utilizar as mesmas bases de dados.	5,26	31,58	26,32	31,58	5,26
6.2 Os dados dos sistemas operacionais originam-se de vários bancos de dados.	5,26	21,05	31,58	31,58	10,53
6.3 Os dados disponíveis nos bancos de dados são compatíveis e compartilhados entre as áreas.	5,26	31,58	31,58	21,05	10,53
6.4 Os dados disponíveis nos sistemas operacionais apresentam muitos erros.	10,53	10,53	31,58	42,11	5,26
6.5 Os dados disponíveis nos sistemas operacionais são estáveis e não sofrem variações com frequência e podem, portanto, ser considerados confiáveis.	10,53	21,05	26,32	31,58	10,53

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Em relação à hipótese 6.4, a maioria dos respondentes admite que os dados disponíveis nos sistemas operacionais apresentam muitos erros, o que demonstra a falta de adequação e na proposição 6.5 evidencia um nível de concordância de 42,11% quanto a estabilidade e confiabilidade dos dados disponíveis nos sistemas operacionais.

Na Tabela 8 é retratado o grau de concordância, de conhecimento dos respondentes sobre as principais características do sistema público de custos. Percebe-se nas proposições 7.1 e 7.2 expressiva aprovação por parte dos agentes de que o sistema de custos aumentará a transparência da gestão pública e fornecerá subsídios para melhorar as decisões dos gestores. De igual modo, a maioria afirma que as informações do sistema público de custos servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos e que disponibilizará subsídios para elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LOA) e da Lei Orçamentária Anual (LDO).

Destaca-se que 94,74% concordam que o sistema público de custos apresentará os custos dos bens e serviços possibilitando ao gestor medir o impacto das decisões tomadas, como se observa nas proposições 7.5 e 7.6. Para maioria dos respondentes, o sistema de custos possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública, o que lhes permitirá identificar as deficiências existentes, pois o atual sistema é muito limitado visto que apenas vislumbra estimar receitas e fixar despesas.

**Tabela 8:** Entendimento sobre as características do sistema público de custos.

Proposições do bloco 7	Discordo Plenamente (%)	Discordo (%)	Indeciso (%)	Concordo (%)	Concordo Plenamente (%)
7.1 O sistema público de custos aumentará a transparência da gestão pública.	0,00	0,00	5,26	42,11	52,63
7.2 O sistema público de custos fornecerá subsídios para melhorar as decisões dos gestores.	0,00	5,26	5,26	36,84	52,63
7.3 O sistema público de custos as informações servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos.	0,00	5,26	5,26	36,84	52,63
7.4 O sistema público de custos disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA.	0,00	5,26	5,26	26,32	63,16
7.5 O sistema público de custos apresentará os custos dos bens e serviços.	0,00	0,00	5,26	42,11	52,63
7.6 O sistema público de custos possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões tomadas.	0,00	0,00	10,53	36,84	52,63
7.7 O sistema público de custos possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública, hoje muito limitada pelo sistema atual.	0,00	0,00	10,53	26,32	63,16

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Destaca-se o baixo nível de discordância e indecisões quanto a esse bloco.

## 4.2 Discussão e análise crítica

Com base nos resultados verifica-se que há uma semelhança com os achados de Franco *et al* 2013, que concluíram sobre a existência de restrições na compreensão por parte dos agentes públicos, especialmente nos pontos que tratam de viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos, bem como reduzidos índices de implantação desses sistemas. No presente estudo, a maioria dos respondentes admite não haver profissionais especializados, nem sistemas de custos efetivamente implantados tampouco viabilidade orçamentária e financeira para implantação no presente exercício. Aliás, até o momento não há municípios com implementação desses sistemas. Isso demonstra que a situação é um pouco melhor nos municípios do estado do Paraná, e demonstra ainda a falta de planejamento e controle nos municípios rondonienses como recomenda o Estudo nº 12 do *International Federation of Accountants* (IFAC).

No estudo de Souza, Ortiz e Almeida (2013) houve a constatação da precariedade estrutural da área de custos. Esses autores contribuem na orientação de que “para implantação de um sistema de custos é preciso primeiro superar algumas restrições que minam essa implantação”. Também, na região catarinense pesquisada por Degenhart *et al.* (2014) os municípios não apresentam utilização do sistema de mensuração de custos de forma plena, que auxilie no processo de gestão. A pesquisa nos municípios rondonienses não apresentou diferenças quanto a essas pesquisas anteriores.

Esse estado de despreocupação dos agentes públicos pesquisados em relação à contabilidade e sistema de custos demonstra falta de observância às normativas expedidas e os prazos para cumprimento das mesmas. Segundo o Estudo 12 da IFAC a contabilidade de custos no setor público “Pode auxiliar os governos a reduzir tributos baseados em programas; Identifica as atividades que possuem valor agregado e aquelas que não agregam valor; e Permite a tomada de decisões para reduzir os recursos destinados a atividades que não geram benefícios”, o que beneficiaria diretamente o cidadão e a sociedade. Ao discutir o tema denota-se a responsabilidade de se pensar no princípio constitucional da eficiência. No entanto, houve pouca atenção da maioria dos gestores e outros agentes públicos que não quiseram participar da pesquisa.

Gerir a máquina pública com eficiência, eficácia e transparência é tanto determinação legal como também como um grande desafio para os gestores. Nesse cenário é preciso que haja uma transformação na maneira de se pensar sobre uso dos recursos públicos, de forma que o termo *accountability* seja um vetor presente na condução dos mesmos pelo gestor público. Diante disso, o papel da contabilidade torna-se imprescindível, pois não só se limita ao registro e atos e fatos contábeis, mas a busca das causas e efeitos que esses fatos provocam sobre o patrimônio da entidade. Ela é um mecanismo capaz de fornecer aos gestores indicadores mais detalhados para a tomada de decisão.

A maioria dos gestores públicos necessita de uma visão mais clara das vantagens que um sistema de custos no setor público pode oferecer. Pois, além de ser um requisito legal, a transparência, a publicação dos relatórios contábeis e a prestação de contas é um meio pelo qual os gestores apresentam seu desempenho nos negócios públicos. Nesse sentido, torna-se oportuno a busca por informações em relação às práticas de gestão dos recursos públicos adotadas nos municípios de Rondônia.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo é de interesse não só para contadores e controladores públicos, mas também para prefeitos, secretários e outros gestores, como de todos os cidadãos interessados no bom uso dos recursos públicos e a consequente eficiência nos programas governamentais e objetivou analisar o nível de entendimento e implantação do sistema de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia.

Diante dos resultados alcançados foi constatado que a adoção do sistema de custos é considerada importante, que há divulgação interna sobre controle de sistema de custos, porém não há a devida implantação nem disponibilidade orçamentária e financeira para que esse sistema seja inserido no âmbito dos entes pesquisados para o ano de 2014. A maioria dos pesquisados admitem essa implantação após esse ano. É notório que 68,43% dos respondentes concordam que o sistema de custos atenderá as necessidades operacionais da instituição, permitindo assim melhor avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Vale ressaltar o viés de indecisão para as propostas seguintes: 33,33% são indecisos quanto a existência de viabilidade orçamentária e financeira para implantação de sistemas de custos após o ano de 2014; 36,84% em relação à instituição conhecem os fatores que influenciam o custo de seus projetos e atividades; 42,11% na intenção dos legisladores municipais para adoção do sistema de custos; 27,78% no que se refere aos custos relacionados a projetos e atividades sob o uso do ABC; 31,58% indecisos quanto aos dados dos sistemas operacionais se originam de vários bancos de dados, são compatíveis e compartilhados entre si e apresentam muitos erros.

Ao verificar o entendimento dos respondentes relativamente aos sistemas de custos ficou claro que são reduzidos os índices de implantação efetiva desses sistemas, basta ver o consenso amplo da existência de controle de custos por meio de planilhas e/ou sistemas e que as informações de custos são controladas por meio de sistema integrado na ordem de 5,26% (proposições 5.1 e 5.2), e de que os sistemas de custos oferecem dados úteis para tomada de decisão percentual de 11,11% (proposição 5.8).

Quanto ao grau de entendimento dos respondentes sobre as principais características do sistema público de custos é notável que 52,63%, concordam plenamente que o sistema de custos aumentará a transparência da gestão, fornecerá subsídios para melhorar as decisões, servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos, apresentará os custos dos bens e serviços e possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões tomadas. Para 63,16% o sistema de custos disponibilizará informações que contribuirão para elaboração do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual) e possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública.

Não há implementação de sistemas de custos públicos nos municípios rondonienses até o final de 2014 e há pouca manifestação de preocupação sobre a mesma. Isso por que há certa discordância e indecisão por parte dos respondentes quanto à existência de um cronograma de implantação. Os resultados da pesquisa aproximaram-se dos estudos já realizados, mas considera-se a realidade de Rondônia um pouco pior.

Concluiu-se pelos resultados que este estudo alcançou o objetivo proposto, no entanto, os resultados não podem ser generalizados, pois referem-se somente à amostra consultada. O baixo número de respondentes que optaram participar da pesquisa consiste no fator limitante, mas contribuiu para discussões desse tema atual e relevante não só para a gestão municipal, para a toda sociedade.

Desse modo, sugere-se que esse estudo seja reaplicado com abrangência de tempo de pesquisa maior, após o início do ano de 2015, com a finalização do prazo obrigatório para implantar e desenvolver sistemas de custos públicos.

## 6. REFERÊNCIAS

- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília: ENAP, jan/mar. 1999.
- AMARAL, N. A. de L. *et al.* O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 19, n.2, p. 23-39, 2014.
- BEZERRA FILHO, J. E. Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.
- BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal : uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, 2013.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília/DF. Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. Lei nº. 4.320/64, 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 de maio de 2000.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.
- \_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Informações de Custos no Governo Federal: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal**. Brasília; MP, SOF, 2008.
- CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

- CARNEIRO, A. de F. *et al.* Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 9, p. 03-22, 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. NBC T 16 - **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 10 out. 2014.
- \_\_\_\_\_. **Resolução nº. 1.268/09**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 10 out. 2014.
- \_\_\_\_\_. **Resolução nº. 1.366/11**. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 10 out. 2014.
- \_\_\_\_\_. **Resolução nº. 1.437/13**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2013. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 10 out. 2014.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3.ed. Porto alegre: Artmed, 2010.
- CRUZ, F. D.; PLATT NETO, O. A. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- 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.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. New York: IFAC, september. 2000. (Public Sector Committee –Study 12). Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2014.
- JESUS, M. A. J.; LAUREANO, R. M. S.; PEDROSA, E. C. Contabilidade de custos nas autarquias locais da região centro de Portugal. In: XXIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica. **Anais...** Leiria, Portugal: IPL, 2014.
- LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. **Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar**. Produção, v. 23, p. 595-608, 2013.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. D. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, p. 791-820, 2010.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. In: 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade. **Anais...** Belém: CFC, 2012.

- MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PIGATTO, J. A. M. *et al.* A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, p. 821-837, 2010.
- REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, p. 959-992, 2010.
- ROSA, M. B. **Contabilidade do setor público**: de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- SCARPIN, J. E.; SÖTHE, A.; KREUZBERG, F. **Custos no setor público**: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC. *CAP Accounting and Management*, v. 06, p. 186-201, 2012.
- SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.
- \_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- SLOMSKI, V. *et al.* A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, p. 933-937, 2010.
- 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.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2009.