

Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina

Fabrcia Silva da Rosa, Luana Caroline da Silva, Sandro Vieira Soares

Universidade Federal de Santa Catarina
Programa de Pós-graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
Universidade de São Paulo

O presente artigo tem por objetivo identificar a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina, sobre a implantação de um sistema de custos para a administração pública. Esta pesquisa se justifica, pois o destaque ao sistema de custos para a gestão municipal faz parte da convergência internacional da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sendo importante analisar a adesão das prefeituras. No aspecto metodológico este estudo se caracteriza como descritivo quanto aos objetivos, como levantamento quanto aos procedimentos e quali-quantitativo quanto à abordagem de pesquisa. A pesquisa foi realizada por meio de questionário submetido aos contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina e contou com 97 respondentes (32,88% da população de 295 prefeituras). A análise foi feita por meio de estatística descritiva e a análise de correspondência. Os resultados evidenciam que a percepção dos contadores municipais é positiva, ou seja, reconhecem a importância da implantação de um sistema de custos para a administração pública, porém apenas 01 (uma) prefeitura municipal implantou um sistema de contabilidade de custos e 14 (quatorze) estão em processo de implantação.

Palavras-chave: custos, administração pública, convergência internacional.

International Public Sector Accounting Standards: the perception municipal accountants in Santa Catarina state have about implementing a cost accounting system

The objective of this article is to identify the perception municipal accountants in Santa Catarina State have about implementing a cost accounting system in public administration. This research was carried out due to the emphasis on using a cost accounting system, which is part of International Public Sector Accounting Standards, so it is important to analyze compliance by municipalities. The methodology of this study shows descriptive objectives and procedures, as well as a qualitative and quantitative approach. A survey was conducted to accountants working for the municipalities in the state of Santa Catarina. Totally, 97 respondents (32.88% out of the population of 295 municipalities). The analysis was done using descriptive statistics and correlation analysis. Results showed that municipal accountants have a positive perception, which means that they accept the importance of implementing a cost accounting system in public administration, but only one (01) municipal government implemented a cost accounting system and fourteen (14) are in the implementation process.

Keywords: costs, public administration, international convergence.

Aspectos de convergencia contable en el sector público: un enfoque sobre la implementación del sistema de costos según la percepción de los contadores municipales del estado de Santa Catarina

El objetivo de este artículo es identificar la percepción de los contadores en las jefaturas municipales del estado de Santa Catarina sobre la adopción del sistema de costos en la administración pública. Esta investigación se realiza debido al énfasis que tiene el sistema de costos en la gestión municipal como parte de la convergencia internacional contable aplicada al sector público; así que es importante analizar cómo las jefaturas cumplen con esto. La metodología de este estudio se caracteriza por ser descriptiva en cuanto a los objetivos, análisis y procedimientos; mientras que el enfoque de la investigación es cualitativo y cuantitativo. La investigación se llevó a cabo por medio de un cuestionario entregado a los contadores de las jefaturas municipales del estado de Santa Catarina. Se contaron 97 participantes (32.88% de la población: 295 jefaturas). El análisis se realizó con estadísticas descriptivas y un análisis de correspondencia. Los resultados muestran que los contadores municipales tienen una percepción positiva; es decir, reconocen la importancia de implementar un sistema de costos en la administración pública, pero solo un (01) gobierno municipal implementó el sistema de contabilidad de costos y catorce (14) están en proceso.

Palabras clave: costos, administración pública, convergencia internacional.

1. Introdução

A contabilidade tem passado por diversas mudanças na última década, tanto no âmbito privado quanto o público, no qual a busca pela transparência, eficiência e eficácia utilizadas no setor privado se destacam na administração pública. Para Pieranti, Rodrigues e Peci (2007) as modificações da gestão pública, em boa medida, foram substanciadas no movimento da *New Public Management* (NPM), cujo enfoque central era a introdução de mecanismos gerenciais privados no setor público.

Dentre as técnicas e ferramentas que a administração pública utiliza destaca-se a necessidade de apuração dos custos dos bens e serviços ofertados à sociedade. Na contabilidade pública brasileira essa preocupação surge antes mesmo da implantação da administração pública gerencial ocorrida no ano de 1995, tendo início com a Lei 4.320/64, seguida do Decreto Lei 200/67, e posteriormente tem-se a Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Neste contexto, em 1986 foi criado o *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), com o objetivo de emitir pronunciamentos, denominados *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que tem por finalidade normatizar a preparação de demonstrações contábeis para fins gerais de todas as entidades do setor público.

Neste sentido, foi que o Ministério da Fazenda (MF) conforme Portaria 184/08 e do Decreto 6.976/09, estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como responsável pela ascensão da busca pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público. Assim, a STN desenvolveu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que em sua Parte II, aprovada pela Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, destaca a necessidade de implementação de um sistema de custos que produza informações para subsidiar os gestores públicos na tomada de decisão.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o objetivo de convergir às normas internacionais de

contabilidade aplicadas ao setor público, aprovou, em 21 de novembro de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as NBC TSP, que introduzem uma série de procedimentos na administração pública. Entre as Normas Técnicas aprovadas, encontra-se a NBC TSP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução CFC 1.129/2008, que traz a criação do Subsistema de Custos a ser implementado para registrar, processar e evidenciar os custos da gestão de políticas públicas.

Considerando a utilidade de um sistema de custos, para Luque *et al.* (2008) um dos aspectos essenciais na avaliação e no controle na gestão pública, tanto no aspecto fiscal quanto orçamentário, diz respeito a análise e apuração dos custos, pois um sistema deve possibilitar a apuração e análise dos custos públicos, o que permitirá uma visualização da eficiência tanto na esfera operacional quanto no processo de alocação de recursos orçamentários.

Diante da exigência legal da apuração dos custos na administração pública, e da busca pela eficiência, surge o seguinte problema desta pesquisa: Qual a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado da Santa Catarina sobre a implantação de um sistema de custos para administração pública?

Desta forma, o objetivo principal deste trabalho é identificar a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina, sobre a implantação de um sistema de custos para a administração pública.

O estudo se justifica pela importância e a necessidade da gestão de custos em nível municipal que segundo Cruz e Platt (2007) além de cumprir a determinação legal, utilizar um sistema de custos traz vantagens como melhorar o aproveitamento de seus recursos, buscar a melhoria da qualidade e a redução de custos.

2. Revisão da literatura

Com a finalidade de atender ao objetivo do estudo, nesta seção mostra-se a literatura acerca da contabilidade de custos na administração pública, segundo o marco regulatório e as pesquisas anteriores.

2.1. A contabilidade pública e o processo de internacionalização

No Brasil, a administração pública vem enfrentando as exigências requeridas pela sociedade, cada vez mais preocupada por serviços de qualidade e baixo custo, por isso, faz-se necessário o apoio da contabilidade pública. Para vencer essas exigências, deve-se dar destaque a emergente necessidade da uniformidade das informações contábeis na esfera pública, se inspirando na padronização das normas contábeis do setor privado. A implantação dos padrões internacionais contribui de forma significativa para a facilidade de comparação das demonstrações contábeis das entidades que integram o setor público de forma global, e para aumentar a confiabilidade e transparência das informações.

Para Silva (2012), com a internacionalização dos mercados surge a necessidade de padronizar a contabilidade aplicada no setor público, permitindo que as informações sejam compreensíveis e comparáveis em todo o mundo, atendendo assim as demandas do setor público.

Perante o exposto foi que o Conselho da *International Federation of Accountants* (IFAC) —órgão que visa servir ao interesse público e fortalecer a profissão contábil de forma global— designou o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) (anteriormente denominado *Public Sector Committee* - PSC), para desenvolver Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS). As IPSAS são normas que visam à elaboração de demonstrações

contábeis de alta qualidade para uso por entidades da esfera pública nos mais diversos países.

Neste sentido, em 25 de agosto de 2008, o Ministério da Fazenda editou a Portaria 184, contendo diretrizes quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, e determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a promoção da convergência das normas de contabilidade pública às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Diante disto, no dia 21 de novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), nomeadas de NBC T 16 e desmembrada inicialmente em dez partes, sendo aprovada a 11ª parte no ano de 2011. Na tabela a seguir consta a identificação do conjunto das NBC T 16 e respectivos temas tratados:

Tabela 1. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público

NBC TSP	Normas
16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
16.4	Transações no setor público
16.5	Registro contábil
16.6	Demonstrações contábeis
16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
16.8	Controle interno
16.9	Depreciação, amortização e exaustão
16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
16.11	Sistemas de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: elaborado pelo autor com base nas Resoluções e normas do CFC citadas.

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) representam um avanço, pois aumentam a transparência e a comparabilidade das informações contábeis dos entes públicos, e, por conseguinte os usuários da informação tem mais facilidade de compreensão (Niyama & Silva, 2011).

A contabilidade pública, com base na Lei 4.320/64, utiliza-se de quatro subsistemas para registros de suas operações: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Compensação. No entanto, a NBC T 16.2, aprovada pela Resolução CFC 1.129/2008 e alterada pelas Resoluções CFC 1.268/2009 e 1.437/2013, intitulada Patrimônio e os Sistemas Contábeis, prescreve, entre outros aspectos, um novo subsistema de informação do sistema contábil, o Subsistema de Custos.

Observa-se que, apesar da obrigatoriedade de um sistema de custos desde a promulgação da Lei Complementar 101/00, através do art. 50, § 3, apenas a partir de 2010 teve sua exigência efetivada por meio da aprovação da NBC TSP 16.2.

A NBC TSP 16.11, aprovada pela Resolução CFC 1.366/11, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras para implementação do subsistema de custos no setor público imposto na NBC TSP 16.2 e apresentado, nesta norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). O SICSP «registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública» (CFC, 2012).

Martinez e Alves (2011) mencionam que o sistema de custos na administração pública tem como objetivo dotar a administração pública de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e a apropriação dos custos aos elementos de custeio, devendo gerar relatórios gerenciais de forma a atender as necessidades dos

diversos usuários, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos.

Além disso, de acordo com a NBC TSP 16.11, o uso obrigatório de um sistema de custos foi implantado em todas as entidades do setor público no ano de 2012, sendo obrigatório aos municípios desde o ano 2013.

2.2. Contabilidade de custos aplicada ao setor público

Na administração pública brasileira, as primeiras ideias sobre a utilização das informações de custos se dão em 17 de março de 1964, quando foi homologada e publicada a Lei 4.320, que dispõe sobre as normas gerais de direito financeiro para preparação e controle dos balanços e orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Os artigos 85 e 99 desta lei apresentam a necessidade de apuração dos custos dos serviços públicos pela Administração Pública.

Em 25 de fevereiro de 1967, foi publicado o Decreto-Lei 200, que implementou a Reforma Administrativa, e apresentou em seu art. 79 «a obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão». Sendo assim, sanou a deficiência do dispositivo abordado anteriormente, que determina a apuração dos custos quando apenas atividade industrial, não envolvendo toda a administração pública.

Ademais, outro disposto que trata da contabilidade de custos na administração pública, é o Decreto 2.829, de 29 de outubro de 1998. Este Decreto, ao estabelecer normas para elaboração e execução do Plano Plurianual (PPA) e dos Orçamentos da União, determinou a necessidade de um modelo gerencial que compreenda os custos de cada programa.

Outro importante disposto legal, que visa o controle dos custos na administração pública é a Lei Complementar 101/00, editada em 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que nos termos da própria Lei (Brasil, 2000, art. 1), «estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal», e traz como inovação a exigência de que haja sistema de custos.

Segundo Platt (2015), a aplicação de um sistema de custos faz com que as vantagens vão além do mero cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois, em termos gerenciais, permite reduzir os custos de forma inteligente, aprimorar os processos administrativos e operacionais e melhorar o aproveitamento dos recursos evitando desperdícios.

Ainda, reforçando o dever quanto à apuração dos custos das atividades federais firmado no Decreto 2.829/98 de 1998, bem como na Lei Complementar 101/00, em 07 de outubro de 2009 é publicado o Decreto 6.976 que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, e estabelece no art. 3 as finalidades desse sistema. Uma dessas finalidades, conforme inciso VI do referido artigo, é evidenciar «os custos dos programas e das unidades da administração pública federal».

De acordo com Machado e Holanda (2010) o sucesso da implantação de um sistema de informação de custos não depende apenas do cumprimento das exigências legais nem do rebuscamento de sua estrutura conceitual, pois, apesar da importância desses fatores, antes é preciso perceber a utilidade das informações de custos para o controle e melhoramento gerencial de suas atividades bem como o aprimoramento do processo de tomada de decisão.

Desta forma, além de cumprir a legislação, os sistemas de custos da administração pública também precisam ser úteis para a gestão, auxiliando na busca pela eficiência do gasto público.

2.3. Estudos anteriores

Assim como nas empresas privadas, nos órgãos públicos é fundamental conhecer os custos dos produtos e serviços. Sendo assim, vários estudos têm mostrado a importância da apuração de custos no setor público.

Em âmbito nacional, Alonso (1999) demonstrou a necessidade de implantação de um sistema de custos na administração pública, aplicando a metodologia do ABC. O estudo se justifica pelo fato de que, como a administração pública é principalmente prestadora de serviços, o método ABC parte da hipótese na qual são as atividades, e não os produtos, que consomem recursos na organização, ou seja, este sistema de custos mostra quais são as atividades e como elas geram custos.

Almeida, Borba e Flores (2009) em seu estudo, analisaram o uso das informações de custos pelos gestores das 20 secretarias municipais da saúde do estado de Santa Catarina que mias receberam verbas federais durante o ano de 2004. Os resultados identificaram que na opinião dos gestores dessas organizações públicas, as informações de custos são importantes no processo de gestão, porém, são poucas as secretarias municipais de saúde que possuem um sistema de contabilidade de custos.

O estudo de Machado e Holanda (2010) apresentou o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, descrevendo suas principais características, desde o conceito até a finalidade e os grupos de usuários. O método de custeio direto é apresentado pelos autores como o mais adequado para a administração pública

por não conter qualquer tipo de rateio, permitindo analisar as políticas públicas com maior objetividade. Resultam ainda, que o sistema de informações de custos é o elemento responsável pela melhoria da qualidade do gasto na esfera pública.

A pesquisa realizada por Silva Filho *et al.* (2011) apresentou a percepção dos contadores municipais do estado de Paraíba quanto à utilidade da implantação de um subsistema de custos para administração pública, no contexto da convergência da contabilidade pública brasileira com os padrões internacionais. Os autores apresentam no resultado da pesquisa, que a percepção dos contadores das prefeituras municipais é positiva quanto à importância da implantação de um sistema de custos, indicando a gestão de custos como instrumento fundamental de controle da administração pública.

O estudo de Martins (2014) teve como objetivo demonstrar a possibilidade de aplicar os métodos de custeio (padrão, direto, absorção e ABC) na administração pública, de forma a implantar um sistema de custos no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. O autor apresenta o método de custeio por absorção como o que apresenta um nível mais detalhado da apuração dos seus custos, pois o método aloca aos bens e/ou serviços todos os custos da organização, o que se torna mais recomendado para o âmbito público, já que este foi criado para ofertar bens e serviços à sociedade.

Dentre os estudos internacionais, Carmo e Padovani (2012) avaliaram os avanços e desafios para adoção do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) pelo setor público de países como a Colômbia, Uruguai e o Brasil, de forma comparativa com a experiência dos Estados Unidos. Os resultados mostram que a adoção do sistema ABC pelo setor público na América Latina pode ser entendido como limitado e em fase pioneira, apesar de avanços significativos.

3. Aspectos metodológicos

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva quanto aos objetivos, como levantamento quanto aos procedimentos e quali-quantitativa quanto à abordagem de pesquisa, (Gil, 2002), tendo em vista que o objetivo principal desta pesquisa é identificar a percepção de gestores contábeis municipais sobre a implantação de um sistema de custos. A seguir são demonstrados os procedimentos metodológicos utilizados para o alcance dos objetivos propostos na presente pesquisa.

3.1. Definições da população e amostra

Conforme apresentado, a presente pesquisa tem seu escopo limitado à percepção de contadores de prefeituras municipais do estado de Santa Catarina.

A amostra da pesquisa tem como fator decisivo o contato direto com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), visto que este possui a relação de quantos profissionais da contabilidade trabalham na área pública, e seus respectivos endereços eletrônicos. Assim, após quantificar a população de profissionais que exercem a função de contador das prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina, o que totalizou 292 contadores, o TCE/SC autorizou a utilização dos *emails* para a realização da pesquisa.

Deste modo, foi coletada uma amostra de 97 questionários direcionados diretamente aos contadores das prefeituras municipais, o que representa uma totalidade de 97 prefeituras municipais que estes profissionais prestam serviços. Considerando um total de 295 municípios catarinenses, a amostra da pesquisa representa 32,88% do total de prefeituras. Essa amostra é considerada representativa, pois, para Soares (2013), pesquisas de levantamento operacionalizadas por meio de envio de questionários, geralmente resultam em retornos de 5% e 10%.

3.2. Coleta e análise dos dados

A coleta dos dados foi realizada mediante a aplicação de questionário com os contadores municipais, sendo solicitados a participar da pesquisa por meio de carta de apresentação. Esta técnica tem como objetivo identificar a importância da implantação de um sistema de custos para as prefeituras municipais do estado de Santa Catarina.

O questionário foi elaborado no *Google Docs* e encaminhado via *e-mail* para as 295 (duzentas e noventa e cinco) prefeituras do estado de Santa Catarina, as quais são responsáveis pela gestão pública. O período de coleta foi de 25 de maio a 12 de julho de 2015, tendo um total de 97 respondentes.

O questionário é composto por três blocos: Caracterização do respondente; Conhecimentos sobre o processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP); Utilidade do Subsistema de Custos. Ambos adaptados de Silva Filho *et al.* (2011).

O primeiro bloco aborda a caracterização dos respondentes buscando traçar exclusivamente o município de atuação, bem como o tempo de experiência e atuação em âmbito público e o nível de formação acadêmica, tendo como objetivo o controle da amostra.

No segundo bloco apresentam-se os conhecimentos sobre a implantação das NBC TSP, e seu objetivo é verificar o nível de conhecimento dos profissionais da contabilidade a respeito da convergência internacional no setor público, principalmente sobre o Subsistema de Custos, inovação instituída na NBC TSP 16.2.

Por fim, o terceiro bloco de perguntas apresenta a percepção de contadores de prefeituras municipais de Santa Catarina sobre a utilidade do sistema de

custos, tendo como objetivo identificar se o uso das informações de custos contribui para fatores como a tomada de decisão e a busca pela transparência.

Para análise dos dados utiliza-se a estatística descritiva e a análise de correspondência. Segundo Whitlark e Smith (2001), a análise de correspondência (Anacor) é uma técnica que exhibe as associações entre um conjunto de variáveis categóricas nominais em um mapa perceptual, permitindo, desse modo, um exame visual de qualquer padrão ou estrutura nos dados.

4. Descrição e análise dos resultados

O primeiro bloco do questionário diz respeito às características dos respondentes e traçou exclusivamente: (1) o município de atuação do profissional contábil; (2) o seu nível de formação acadêmica; (3) e o tempo de experiência que possui na área pública. Sendo assim, os dados apontam que a pesquisa contemplou municípios de todas as regiões de Santa Catarina, totalizando 97 respondentes, e conseqüentemente, 97 prefeituras municipais, conforme tabela 2.

Tabela 2. Formação acadêmica

Formação acadêmica	Quantidade	Percentual
Técnico em contabilidade	6	6%
Graduação	30	31%
Especialização	61	63%
Mestrado	0	0%
Doutorado	0	0%
Outro	0	0%
Total	97	100%

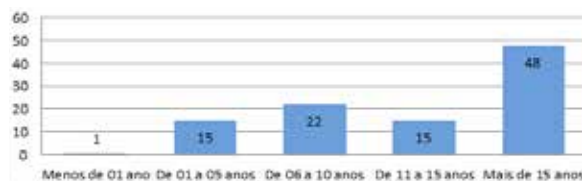
Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Perante o exposto, observa-se que dos 97 respondentes, 61 possuem especialização, o que representa 63% da amostra; 30 são graduados representando 31% da amostra; 6 são técnicos em contabilidade correspondendo a 6% do total de entrevistados; e nenhum dos

questionados possuem mestrado ou doutorado em contabilidade. Com isso, nota-se que as categorias Especialização e Graduação são predominantes, sendo responsáveis por 94% dos respondentes.

Para concluir a primeira parte da pesquisa, o gráfico 1 apresenta o tempo de atuação e experiência que os entrevistados possuem na área pública.

Gráfico 1. Tempo de experiência na área pública



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Diante disto, tem-se que 48% dos respondentes atuam a mais de 15 anos na área pública; 15% atuam de 11 a 15 anos; 22% atuam de 6 a 10 anos; e 15% dos respondentes atuam a menos de 6 anos. Assim, os dados demonstram que 85% dos pesquisados atuam a mais de 6 anos em âmbito público, o que para Silva *et al.* (2011) devido ao tempo de experiência desses profissionais, requer que busquem qualificação, principalmente no processo de implantação das NBC TSP que tiveram início em 2008 e se tornaram obrigatórias aos municípios em 2013.

No segundo bloco do questionário, buscou-se identificar o nível de conhecimento dos respondentes sobre o processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), por meio da aplicação de 5 (cinco) perguntas: (1) o seu nível de conhecimento sobre a implementação das NBC TSP; (2) se já participou de algum evento a respeito das NBC TSP; (3) se acredita que a convergência internacional no setor público resulta em benefícios para a administração pública; (4) o seu nível de conhecimento sobre o Subsistema de Custos, inovação instituída na

NBC TSP 16.2; (5) e se já implementou um sistema de custos no (os) município (os) que presta serviço.

A tabela 3 apresenta o nível de conhecimento dos respondentes a respeito da implementação das NBC TSP.

Os dados da tabela acima revelam um nível de conhecimento intermediário (bom e regular) sobre a implementação das normas contábeis, o que pode revelar uma oportunidade de treinamento e incentivos para os profissionais de contabilidade. Assim, os dados mostram que 3% dos respondentes possuem um nível de conhecimento muito bom a respeito das NBC TSP; 39% possuem um bom conhecimento; e 48% e 9% possuem um nível de conhecimento regular e fraco respectivamente, sobre a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A tabela 4 apresenta as respostas sobre a participação em eventos a respeito das NBC TSP, e sobre os benefícios da convergência internacional.

Quando questionados sobre a participação em algum evento a respeito das NBC TSP, 88% dos respondentes assinalaram que Sim, sendo a maior parte realizada pela Escola de Gestão Pública Municipal – EGEM e pela Federação Catarinense de Municípios – FECAM, sendo considerado satisfatório, pois a participação em eventos desta natureza, além de aumentar a qualificação dos profissionais, é importante para o sucesso da implementação. Contudo, é importante analisar a frequência dos treinamentos e o aprofundamento sobre a gestão de custos que os mesmos proporcionam.

Os contadores também foram questionados sobre os benefícios da convergência internacional para a administração pública. Os resultados apontam que 91% dos respondentes percebem que a padronização internacional é algo relevante, principalmente para a gestão de custos, assim, percebe-se que há aceitação para implan-

tação e uso do sistema de custos por parte dos contadores municipais, o que pode ser considerado uma vantagem para os processos de implementação dos sistemas.

Tabela 3. Resumo da questão 1 do segundo bloco do questionário

Pergunta	Muito bom		Bom		Regular		Fraco	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Qual seu nível de conhecimento sobre a implementação das NBC TSP?	3	3%	38	39%	47	48%	9	9%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Tabela 4. Resumo das questões 2 e 3 do segundo bloco do questionário

Pergunta	Sim		Não	
	Resp	%	Resp	%
Você já participou de algum evento (curso, palestras, seminários, etc.) a respeito das NBC TSP?	85	88%	12	12%
Você acredita que a convergência internacional no setor público resulta em benefícios para a administração pública?	88	91%	9	9%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

A tabela 5 apresenta o nível de conhecimento dos respondentes sobre o Subsistema de Custos, imposto na NBC TSP 16.2.

Tabela 5. Resumo da questão 4 do segundo bloco do questionário

Pergunta	Avançado		Intermediário		Iniciante		Não possui	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Qual seu nível de conhecimento sobre o Subsistema de Custos, inovação instituída na NBC TSP 16.2?	1	1%	19	20%	59	61%	18	19%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Verifica-se na tabela 5, que apenas 1% dos respondentes possui um nível avançado de conhecimento sobre o Subsistema de Custos; 20% possuem um conhecimento intermediário; 61% são iniciantes; e 19% não possuem conhecimento sobre o sistema de custos imposto na NBC TSP 16.2. Deste modo, observa-se que 80% dos contadores questionados são apenas iniciantes ou não possuem conhecimento de tal fato, o que pode estar relacionado a fatores como: ser recente a necessidade de implantar o Subsistema de Custos, a falta de treinamento, e até mesmo devido à visão da própria organização.

Assim, reforça os achados detectados na primeira pergunta formulada nesta pesquisa, na qual fica evidente que há oportunidade de fornecer treinamentos e incentivos aos contadores para o aperfeiçoamento técnico sobre sistemas de custos municipais.

A tabela 6 apresenta as respostas sobre a implantação de um sistema de custos pelas prefeituras municipais.

Tabela 6. Resumo da questão 5 do segundo bloco do questionário

Pergunta	Sim		Em implantação		Não	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Já implementou um sistema de custos no (os) município (os) que presta serviço?	1	1%	14	14%	82	85%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Finalizando a segunda parte do questionário, verifica-se na tabela acima que 85% dos respondentes não implantaram um sistema de custos nos municípios que prestam serviços; 14% estão em processo de implantação; e apenas 1% dos respondentes já implantou um sistema de custos. Desta forma, identifica-se que apesar da obrigatoriedade em Leis e outros normativos, na maioria das prefeituras municipais desta pesquisa,

não existe uma rotina de apurar custos, o que decorre da inexistência de hábitos, divergindo assim da proposta de (Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2008).

O terceiro bloco de perguntas buscou identificar a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina sobre a utilidade do sistema de custos quanto a alguns fatores relacionados ao âmbito público, conforme apresentado na tabela 7.

Quando questionados sobre a implantação de um sistema de custos para o setor público, 38% dos respondentes entendem que o sistema é muito útil e 54% entendem que o sistema é útil. Os resultados demonstram que os contadores municipais de Santa Catarina reconhecem a importância de um sistema de custos para a administração pública.

Os contadores municipais também foram questionados sobre a utilidade das informações de custos quanto a alguns fatores relacionados ao âmbito público. Os resultados apontam que 89% dos respondentes entendem que as informações de custos são muito úteis e úteis na elaboração do orçamento; 93% entendem que as informações de custos são importantes como instrumento de controle de gestão municipal; 85% entendem que as informações de custos podem ser utilizadas como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores municipais; 90% e 88% dos respondentes tem entendimento sobre a importância das informações de custos no processo de tomada de decisão, e na busca pela transparência respectivamente.

Conforme os dados evidenciam, os contadores municipais do Estado de Santa Catarina entendem que as informações de custos são de extrema importância para a gestão municipal, pois devem ser utilizadas tanto no planejamento orçamentário, que é uma das fases mais importantes da gestão pública, quanto nas demais fases, como na avaliação de desempenho, controle social e principalmente para subsidiar as decisões na instituição.

Tabela 7. Resumo dos dados do terceiro bloco do questionário

Perguntas	Muito útil		Útil		Indiferente		Pouco útil		Não tem utilidade	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Implementação de um sistema de custos para o setor público	37	38%	52	54%	4	4%	4	4%	0	0%
Utilização de informações de custo no Processo Orçamentário	34	35%	52	54%	5	5%	6	6%	0	0%
Utilização das informações de custo como instrumento de Controle da Gestão Pública Municipal	50	52%	40	41%	5	5%	1	1%	1	1%
Utilização das informações de custo como instrumento de Avaliação de Desempenho dos gestores municipais	40	41%	43	44%	11	11%	1	1%	2	2%
Utilização das informações de custo como instrumento de Tomada de Decisão	54	56%	33	34%	8	8%	1	1%	1	1%
Sistema de Custos como meio de Transparência quanto aos aspectos qualitativos e quantitativos dos programas do Governo	44	45%	42	43%	7	7%	4	4%	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Sendo assim, tal percepção é positiva, visto que para Machado e Holanda (2010) o sistema de informações de custos tem como finalidade subsidiar o processo

de planejamento e orçamentação, apoiar o processo decisório e proporcionar melhor controle.

Conclui-se que na percepção dos 97 respondentes dos questionamentos desta pesquisa, é importante a implementação dos sistemas de custos nas prefeituras municipais, e que os mesmos são uteis ou muito uteis para o planejamento orçamentário, servindo como instrumento de controle da gestão municipal, de avaliação de desempenho e tomada de decisões gerenciais. Apontam também que os sistemas de custos servem como meio de transparência quanto aos aspectos qualitativos e quantitativos dos programas do Governo.

Contudo, apenas 01 (um) município já possui sistema implantado e 14 (quatorze) em implantação, o que representa uma grande oportunidade de utilização do sistema, já que os respondentes revelam importância dos sistemas de custos para as prefeituras e dos processos de treinamento e aperfeiçoamento pessoal para implementação dos mesmos.

4.1. Análise estatística da amostra

Realizando-se o teste Qui-quadrado, verificou-se ser possível a associação significativa entre as variáveis analisadas. Com isso, realizou-se a análise de correspondência entre as variáveis qualitativas da pesquisa com o objetivo de verificar o grau de associação entre as categorias apontadas nos três blocos de perguntas do questionário aplicado junto aos contadores municipais.

Nas figuras 1 e 2, os mapas perceptuais mostram a relação entre as variáveis «Experiência em implantação» e «Conhecimento do Subsistema de Custos», e entre «Utilidade da Implantação» e «Conhecimento do Subsistema de Custos» respectivamente.

Figura 1. Mapa perceptual entre a Experiência em implantação e o Conhecimento do Subsistema de Custos

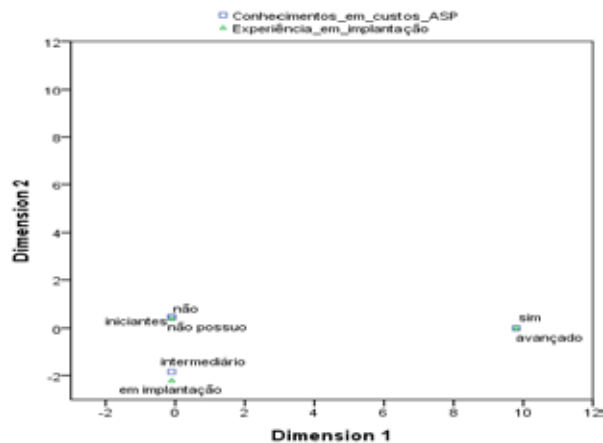
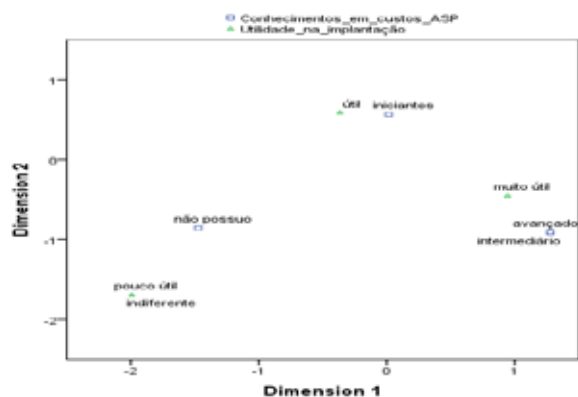


Figura 2. Mapa perceptual entre a Utilidade da Implantação e o Conhecimento do Subsistema de Custos



Na figura 1, pode-se ver uma proximidade entre «Nível avançado de conhecimento» sobre o Subsistema de Custos com a implantação dos sistemas: «Sim - já implantaram tal sistema». Observa-se também, que a categoria «Em implantação» se aproxima do nível «Intermediário de conhecimento» a respeito do Subsistema de Custos. Além disso, vê-se a relação entre

«Nível iniciante de conhecimento» e «Não possuem conhecimento» e a categoria «Não implantaram sistemas de custos», o que pode explicar a quantidade de prefeituras municipais não apresentarem um sistema de custos.

A figura 2 indica uma relação mais isolada entre «Nível iniciante de conhecimento» sobre o Subsistema de Custos e a categoria «Útil» sobre a utilidade da implantação. Também se observa que a categoria «Muito útil» se aproxima dos níveis «Avançado» e «Intermediário de conhecimento».

Nas figuras 3 e 4, os mapas perceptuais mostram a relação entre as variáveis «Utilidade no processo orçamentário» e «Conhecimento do Subsistema de Custos», e entre «Utilidade na tomada de decisão» e «Conhecimento do Subsistema de Custos» respectivamente.

Figura 3. Mapa perceptual entre a Utilidade no processo orçamentário e o Conhecimento do Subsistema de Custos

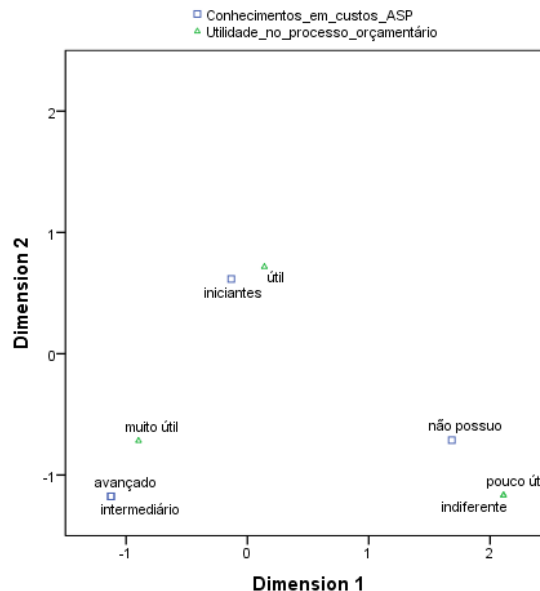
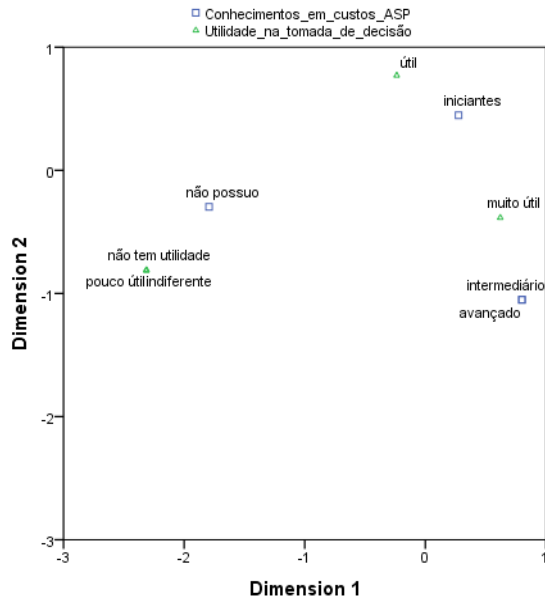


Figura 4. Mapa perceptual entre a Utilidade na tomada de decisão e o Conhecimento do Subsistema de Custos



A figura 3 mostra proximidade entre «Nível iniciante de conhecimento» e a categoria «Útil». O mapa também mostra que os níveis «Avançado» e «Intermediário de conhecimento» e a categoria «Muito útil» se relacionam. Ainda, vê-se que há uma proximidade entre «Não possuem conhecimento» do Subsistema de Custos e as categorias «Pouco útil» e «Indiferente» em relação à utilidade das informações de custos no processo orçamentário.

Por fim, na figura 4 da relação «Utilidade na tomada de decisão» x «Conhecimento do Subsistema de Custos», observam-se três associações com relações nítidas: «Nível iniciante de conhecimento» sobre o Subsistema de Custos com a categoria «Útil», níveis «Avançado» e «Intermediário de conhecimento» com a categoria «Muito útil» e «Não possuem conhecimento» com as categorias «Não tem utilidade», «Pouco útil» e «Indiferente».

Sendo assim, nota-se que os mapas perceptuais mostraram muitas relações significantes entre as variáveis analisadas. Com isso, pode-se deduzir que há uma frequência maior de associação entre a importância da experiência e do conhecimento dos contadores para o sucesso da implantação de sistemas de custos nas prefeituras municipais analisadas. Demonstrando ainda, que apesar de nível baixo de implantação (01 prefeitura) os respondentes com conhecimentos avançados demonstram importância na implantação dos sistemas de custos nas prefeituras.

Verificou-se também, que aqueles que possuem conhecimento avançado percebem a importância dos sistemas para tomada de decisões e no processo orçamentário, o que permite inferir que o aumento do nível de experiência e conhecimento pode auxiliar o aumento da implantação dos sistemas de custos.

5. Considerações finais

Esta pesquisa teve por objetivo principal identificar a percepção de contadores de prefeituras municipais do Estado de Santa Catarina sobre implantação de um sistema de custos para a administração pública. Neste sentido, foi aplicado um questionário com os contadores municipais buscando identificar tal percepção.

Os resultados descrevem que 31% dos respondentes são graduados e 63% são especialistas, em decorrência disso são duas as categorias predominantes. Desses pesquisados, a maior frequência de atuação em âmbito público está em mais de 15 anos, o que requer que esses profissionais busquem se qualificar, por serem graduados bem antes do processo de internacionalização das normas contábeis do setor público.

Os resultados também apontam que o nível de conhecimento dos gestores contábeis municipais a respeito da NBC TSP, situa-se em regular (48%) e bom (39%).

Neste contexto, 88% dos pesquisados já participaram de algum evento (palestras, seminários, etc.), o que indica um bom percentual, pois a participação em eventos desta natureza é importante para o sucesso da implementação.

Quanto ao conhecimento sobre o Subsistema de Custos, inovação instituída na NBC TSP 16.2, tem-se que 61% dos respondentes são iniciantes e 19% não possuem conhecimento, o que justifica o fato de que 85% dos respondentes não implantaram um sistema de apuração de custos nos municípios que prestam serviços, sendo assim evidenciado no mapa perceptual da relação «Experiência em Implantação» x «Conhecimento sobre o Subsistema de Custos».

Quanto ao objetivo geral, constatou-se que a percepção de contadores de prefeituras municipais catarinenses quanto à implantação de um sistema de custos para administração pública é positiva, pois reconhecem sua utilidade tanto no planejamento orçamentário, quanto nas demais fases de atuação da administração pública, como na tomada de decisões e a busca pela transparência, corroborando com Alonso (1999); Almeida, Borba e Flores (2009); Machado e Holanda (2010); Silva Filho *et al.* (2011); Martins (2014); Carmo e Padovani (2012).

Desta forma, os contadores municipais reconhecem a importância da apuração dos custos na administração pública, no entanto, apenas 01 (uma) prefeitura municipal possui um sistema de contabilidade de custos e 14 (quatorze) estão implantando.

Recomenda-se a realização de estudos sobre o processo de institucionalização dos sistemas de custos, e também em que nível os sistemas de custos auxiliam na elaboração e controle orçamentário e processos decisórios municipais.

Referências

- Almeida, A. G. De, J. A. Borba & L. C. da S. Flores (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 43(3), 579-607.
- Alonso, M. (1999). Custo no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37-63.
- Brasil (1964). *Lei n° 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 13 abr. 2015.
- Brasil (1967). *Decreto-lei n° 200*, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 13 abr. 2015.
- Brasil (2000). *Lei Complementar n° 101*, de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 13 abr. 2015.
- Brasil (2008). *Portaria Ministério da Fazenda n° 184*, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em: 15 abr. 2015.
- Brasil (2009). *Decreto-lei n° 6.976*, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-

- 2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 17 abr. 2015.
- Carmo, L. P. F. & F. Padovani (2012). Advances and challenges for adoption of activity based costing (ABC) by public sector: a comparative study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States. *International Business Research*, 5(2), 150-158.
- Conselho Federal de Contabilidade – CFC (s.f.). Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). *Portal Conselho Federal de Contabilidade*. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2015.
- Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2010). *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), editadas pela International Federation of Accountants (IFAC), traduzidas para o português. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/ip-sas2010_web.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2015.
- Cruz, F. da & O. A. Platt (2007). *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar Projetos de Pesquisa* (4ª edição). São Paulo: Atlas.
- Goode, W. J. & P. K. Hatt (1977). *Métodos em pesquisa social* (6a edição). São Paulo: Nacional.
- Guerreiro, R., C. A. Pereira & F. Frezatti (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens
- Para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-62.
- Luque, C. A., H. N. Cruz, C. M. Amaral, S. Bender & P. M. dos Santos (2008). O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, 59(3), 309-331.
- Machado, N. & V. B. de Holanda (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Martinez, A. L. & E. M. Alves Filho (2011). Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. *Revista Administração FACES Journal*, 11(2), 79-99.
- Martins, J. A. S. (2014). Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do estado do maranhão. *Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos*. Natal: XXI Congresso Brasileiro de Custos.
- Niyama, J. K. & C. A. T. Silva (2011). *Teoria da contabilidade* (2a edição). São Paulo: Atlas.
- Pieranti, O. P., S. Rodrigues & A. Peci (2007). *Governança e New Public Management: Convergências e contradições no contexto brasileiro*. Rio de Janeiro: XXXI Encontro da ANPAD.
- Platt Neto, O. A. (2015). *Contabilidade Pública* (13a edição). Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). (rev. e atual. - semestre 2015/1). Florianópolis: Edição do autor.
- Silva, A. C. da, M. Macedo, F. Sauerbronn & N. Szuster (2012). Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da marinha do Brasil. *Revista de Informação Contábil*, 6(3), 51-73.
- Silva Filho, A. C. C., A. F. A. Ventura & T. H. S. Echtertnact (2011). Um estudo sobre o Processo de Convergência da Contabilidade no Setor Público: Um enfoque da Implantação do Subsistema de Custos na Percepção dos Contadores Municipais do Estado da Paraíba. *Anais do V Seminário UFPE de Ciências Contábeis*. Recife: V Seminário UFPE de Ciências Contábeis.

Soares, S. V. (2013). Estudo sobre a (in)satisfação de bacharéis em ciências contábeis com a disciplina de teoria da contabilidade. 183 f. Dissertação Mestrado em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina.

Whitlark, D. B. & S. M. Smith (2001). Using correspondence analysis to map relationships. *Marketing Research*, 13(3), 22-27.

Fecha de recepción: 28 de abril de 2015

Fecha de aceptación: 20 de agosto de 2015

Correspondencia: fabricia.rosa@ufsc.br

luana.s07@hotmail.com

sandrovieirasoes@hotmail.com