

# **Custos na administração pública: análise sobre a utilização de conceitos da teoria de custos na elaboração dos orçamentos públicos municipais**

**Willson Gerigk** (UNICENTRO) - gerigkw@yahoo.com.br

**Marinês Taffarel** (UFPR/UNICENTRO) - marinestaffarel@yahoo.com.br

**Roberto Marcos Navarro** (FURB/SC) - prof.navarro@hotmail.com

## **Resumo:**

*A finalidade das administrações públicas municipais é disponibilizar serviços públicos à população, por intermédio da execução dos orçamentos públicos. Entretanto, para correta aplicação dos recursos públicos é fundamental o emprego de métodos de custos, que propiciem o conhecimento sobre os custos das operações da entidade, a otimização dos recursos existentes e o controle sobre a sua execução. Os objetivos desta pesquisa é verificar se os municípios da região centro sul do Estado do Paraná utilizam os métodos de custos existentes na teoria para elaborar seus orçamentos públicos, identificar os métodos de custos empregados e caso não utilizem que procedimentos adotam para valorar os programas, projetos e atividades constantes nos orçamentos anuais. A metodologia é caracterizada como exploratória e qualitativa, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, estudo de caso e pesquisa documental. Os resultados indicaram que os municípios pesquisados não usam os métodos de custos na elaboração de seus orçamentos anuais e que a sistemática predominante empregada, para custear os projetos e atividades consignados nos orçamentos municipais, é observar o ocorrido nos exercícios anteriores e ajustar os valores, se houver necessidade, na nova peça orçamentária.*

**Palavras-chave:** *Custos na administração pública municipal. Custos aplicados ao orçamento municipal. Formas de elaboração de orçamentos municipais.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **Custos na administração pública: análise sobre a utilização de conceitos da teoria de custos na elaboração dos orçamentos públicos municipais**

### **Resumo**

A finalidade das administrações públicas municipais é disponibilizar serviços públicos à população, por intermédio da execução dos orçamentos públicos. Entretanto, para correta aplicação dos recursos públicos é fundamental o emprego de métodos de custos, que propiciem o conhecimento sobre os custos das operações da entidade, a otimização dos recursos existentes e o controle sobre a sua execução. Os objetivos desta pesquisa é verificar se os municípios da região centro sul do Estado do Paraná utilizam os métodos de custos existentes na teoria para elaborar seus orçamentos públicos, identificar os métodos de custos empregados e caso não utilizem que procedimentos adotam para valorar os programas, projetos e atividades constantes nos orçamentos anuais. A metodologia é caracterizada como exploratória e qualitativa, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, estudo de caso e pesquisa documental. Os resultados indicaram que os municípios pesquisados não usam os métodos de custos na elaboração de seus orçamentos anuais e que a sistemática predominante empregada, para custear os projetos e atividades consignados nos orçamentos municipais, é observar o ocorrido nos exercícios anteriores e ajustar os valores, se houver necessidade, na nova peça orçamentária.

Palavras-chave: Custos na administração pública municipal. Custos aplicados ao orçamento municipal. Formas de elaboração de orçamentos municipais.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

### **1 Introdução**

O alto custo de manutenção dos serviços públicos locais, combinado com a falta de mecanismos de mensuração e avaliação de seus desembolsos, contribuem para a má aplicação dos recursos existentes, especialmente nas administrações públicas dos pequenos municípios.

Para Silva (1999), a administração pública contemporânea vive um grande dilema: receitas em declínio, altos índices de desemprego, exigências do cidadão por mais e melhores serviços públicos, esgotamento da capacidade de tributar e de endividamento. Para resolver esse dilema, é preciso que os administradores públicos desenvolvam uma série de metodologias focadas na identificação das necessidades e no atingimento dos resultados.

Além de atender a todas as questões legais que envolvem a administração pública, os gestores públicos municipais também precisam empreender esforços na aplicação de instrumentos que levem a eficiente aplicação dos recursos públicos disponíveis, visando sua otimização, como o emprego dos métodos de custeio ao planejamento municipal.

A aplicação de conceitos consagrados pela literatura da área de custos nas administrações públicas municipais, possibilitará aos gestores acesso a importantes informações sobre o dispêndio de recursos com os serviços públicos prestados, bem como, obter parâmetros de comparação entre os custos previstos e os realizados, permitindo a correção de possíveis distorções durante a execução, por meio, de revisões e/ou adequações.

Diante da finalidade precípua da administração pública, que é de satisfazer às necessidades e os anseios da população por intermédio dos serviços públicos; a realização e a manutenção de tais serviços são vitais para que os cidadãos possam manter e/ou melhorar sua qualidade de vida. Segundo Slomski (2005, p. 55) “[...] com a evolução da sociedade [...], faz-

se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos em suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões [...].”

No que tange ao processo decisório, a importância dos custos é destacada por Martins (2003, p. 22) afirmando que “[...] seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüência de curto e longo prazo [...].”

As entidades públicas municipais, devem procurar meios que auxiliem suas tomadas de decisões, com o intuito de otimizar os seus recursos, revertendo-os na forma de mais e melhores serviços à população. Destacando-se para tanto não só o conhecimento dos serviços que são de responsabilidade do ente público, mas também dos custos de sua prestação. Neste sentido é imprescindível a aplicação dos métodos de custeio. Conforme afirma Slomski (2005, p. 55) “[...] para medir a eficiência das atividades da administração pública, é vital o conhecimento e a compreensão dos sistemas e dos métodos de custeio.”

Silva (1999) ensina que é importante para as entidades públicas estabelecer padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e despesas e sua apropriação aos serviços.

A contabilidade de custos levava sempre a idéia de que era um instrumento de auxílio à empresa em sua luta constante por sobrevivência e expansão, porém é técnica de extrema utilidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para atender aos grandes problemas da coletividade (LEONE, 1995, p. 12-13).

Para Almeida e Borba (2005) atualmente, existe a necessidade de se obter informações de custos em todo tipo de organização, na indústria, no comércio, na prestação de serviços, nas organizações sem fins lucrativos, em todas as áreas de atuação e, inclusive, no âmbito governamental. As organizações privadas que prezam pela melhoria na utilização dos recursos financeiros, utilizam as informações de custos para aproveitarem esses recursos de uma forma mais eficiente. As organizações públicas também podem se aproveitar destas técnicas.

Assim, é necessário que os administradores públicos, implementem meios para conhecer e controlar os custos dos serviços públicos prestados no atendimento das necessidades da população a qual servem, valendo-se de todos os meios administrativos e funcionais que estiverem ao seu alcance. Diante do exposto, a presente pesquisa visa responder a seguinte questão: **Os pequenos municípios da região da Centro-Sul do Estado do Paraná utilizam métodos de custos na elaboração de seus orçamentos públicos anuais?**

O objetivo geral é verificar por intermédio de uma pesquisa exploratória, se os pequenos municípios da região Centro-Sul do Estado do Paraná utilizam métodos de custos como ferramenta de apoio para a elaboração de seus orçamentos anuais.

Especificamente, busca-se identificar, em caso afirmativo, que métodos de custos são aplicados; a sistemática utilizada para realizar o custeamento dos programas orçamentários e os benefícios alcançados. Busca, ainda, identificar, em caso negativo, as razões da não utilização dos métodos de custos na elaboração dos orçamentos, que procedimentos são utilizados para custear os projetos e atividades consignados nos orçamentos, assim como, verificar as ações implantadas para atender a necessidade legal de implantar sistema de custeio nas administrações públicas.

O trabalho é composto de cinco seções. A próxima sessão aborda o referencial teórico e na terceira sessão é detalhada a metodologia. A quarta seção contempla os resultados da pesquisa, objeto do presente estudo e na seqüência são apresentadas às considerações finais.

## **2 Referencial teórico**

O desenvolvimento desse estudo requer abordagem teórica do sistema de planejamento da administração pública municipal, custeamento dos serviços públicos, sistemas e os métodos de custos.

### **2.1 Sistema de planejamento na administração pública municipal**

O planejamento nas administrações públicas municipais envolve a elaboração, aprovação e a execução do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA contempla as metas e objetivos da administração pública, quanto as despesas de capitais e outras despesas que delas decorram, bem como, as despesas com programas de duração continuadas. Com duração de quatro anos, funciona como planejamento de médio prazo.

A LDO orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), detalhando o que pode e o que não pode ser contemplado no orçamento público anual. As diretrizes da LDO possuem como base o planejamento de médio prazo, PPA.

No entanto, para que a administração pública possa materializar suas metas e objetivos é necessário aprovar e executar a LOA ou Orçamento Público, que contém todas as ações que a administração pretende realizar no decorrer de determinado ano, em outras palavras, é no orçamento anual que estão os programas de governo com suas respectivas ações devidamente custeados, bem como, o montante de receitas que farão frente as despesas consignadas.

O orçamento público é o instrumento de execução das metas e objetivos da administração pública para determinado exercício; por seu intermédio o planejamento concretiza-se. Contudo, executar somente o orçamento não garante que a administração cumpra o que foi planejado. É necessário que o gestor público faça a aplicação dos recursos colocados no orçamento de forma eficiente.

Bezerra Filho (2004) ressalta que, considerando-se que os recursos públicos são escassos, é possível deduzir que a economicidade é refletida no grau de eficiência do gestor, sendo este um indicador para avaliação de desempenho e aquela, uma condição inerente à forma de condução da gestão.

Para aplicar de forma eficiente os recursos públicos é necessário, primeiramente, conhecer os custos dos serviços prestados. O que ocorrerá por meio da aplicação de técnicas de custeio que venham suprir as necessidades de informações da administração, auxiliando-a no controle sobre seus gastos e em suas tomadas de decisões.

### **2.2 Planejamento e controle dos custos na administração municipal**

Para que as administrações públicas disponibilizem seus serviços públicos é necessário que os mesmo estejam inseridos dentro do planejamento do ente público. Porém, meramente colocar em execução o orçamento não garante que a administração irá atingir seu planejamento, e que as metas e objetivos nele consignados serão totalmente cumpridos, é necessário que o gestor público faça a aplicação dos recursos colocados no orçamento de forma eficiente (BEZERRA FILHO, 2004, p.13).

Diante disso, a Contabilidade Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsões e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação (MARTINS, 2003, p.21). “As informações sobre custos que são fornecidas têm papel de apoio importante para o planejamento, controle e tomadas de decisão” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 28).

No entanto, cada município, especialmente aqueles considerados pequenos, possuem suas particularidades e para tanto suas administrações podem definir qual é o método de custeamento que adapta-se às suas necessidades e empregá-lo, como instrumento de geração de informações para o controle, planejamento, avaliação e comparação, visando mensurar a eficiência do desenvolvimento de suas funções.

### **2.3 Custeamento dos serviços públicos municipais**

A Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece com base no artigo 50, parágrafo 3º, que “A Administração Pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Passando assim, a ser exigido das administrações públicas, de todas as esferas de governo, a implantação de sistemas de custos.

Mello e Slomski (2005) ao realizarem um estudo para verificar se os municípios paranaenses, com mais de 40 mil habitantes, implantaram um sistema de apuração de custos, conforme determina a referida Lei, constaram que em uma amostra de 22 municípios, nenhum dos respondentes atendia a esta exigência.

Percebe-se, portanto, que embora exista a imposição legal sobre a necessidade da utilização de sistemas de custos, estes não vêm sendo implantados nos municípios. Percebe-se portanto, a necessidade de maiores estudos na área, especialmente, para os municípios com populações menores, que teoricamente, tem maior necessidade de estruturas e profissionais especializados que sejam capazes de auxiliar não só no processo de implantação de sistemas de custo, mas também no gerenciamento das informações por eles disponibilizados.

### **2.4 Contabilidade de custos**

As nova exigências da LRF sobre as administrações públicas visam aumentar a eficiência na alocação e aplicação dos recursos públicos. A aplicação de conceitos e procedimentos da literatura de custos possibilitará aos gestores públicos acesso a importantes informações sobre os custos dos serviços prestados melhorando assim, o aspecto informacional nos entes públicos.

Para Leone (1995) a contabilidade de custos acumula, organiza e analisa os custos dos produtos, e, dentre outros, dos serviços e planos operacionais, visando auxiliar o administrador no processo de decisões e planejamento. A idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam.

A aplicação da contabilidade de custos independe do ramo da atividade da organização ou de suas características. No caso das entidades públicas que não visam lucro, busca-se especialmente a economicidade na aplicação de recursos, sendo, perfeitamente, aplicável os conceitos de custos adaptados às necessidades informacionais da organização.

Durante muito tempo se pensou que a contabilidade de custos se referia apenas ao custeamento dos produtos e que servia somente às empresas industriais. Todavia, atualmente esse ramo da contabilidade é constituído de técnicas que podem ser aplicadas a muitas outras atividades, inclusive, e principalmente, aos serviços públicos e ainda às empresas não-lucrativas (LEONE, 1995, p. 9). Para Hansen e Mowen (2001, p. 28) “As informações sobre custos que são fornecidas têm papel de apoio importante para o planejamento, controle e tomadas de decisão”.

As administrações públicas, em especial, as dos pequenos municípios, podem por intermédio da utilização da contabilidade de custos aplicada ao custeamento dos serviços públicos, definir qual o sistema e o método de custeamento que se adaptam as suas necessidades e empregá-los, como forma de geração de informações, controle, planejamento,

avaliação e comparação, visando mensurar a eficiência do ente público no desenvolvimento de suas funções.

## **2.5 Sistemas de acumulação de custos**

O sistema de custo é o conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum, coletando, processando e gerando informações derivadas do desempenho das operações. Os objetivos específicos do sistema de custo dependem fundamentalmente dos modelos decisórios dos seus usuários (GUERREIRO, 1984, p. 24).

Observa-se, pelas considerações do autor que a forma como está estruturado o processo de decisão dentro da organização, é que delineará como vai se comportar o sistema de custo adotado. E que, independentemente, do tipo da entidade, se pública, industrial, prestadora de serviços e outras, o sistema de custo tem por finalidade coletar, processar e disponibilizar as informações úteis que possam auxiliar no processo de decisão das referidas entidades.

Para Horngren, Forter e Datar (2000, p. 37) a contabilidade de custos “[...] mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”. Segundo Guerreiro (1984), todo sistema de custo apresenta três características fundamentais, e uma delas é quanto a forma de acumulação dos custos, que podem ser: por ordem ou por processo.

### **2.5.1 Sistema de acumulação por ordem**

O sistema por ordem de produção é aquele que acumula e registra os dados e operações das empresas que trabalham sob o regime de fabricação ou prestação de serviços por encomenda, tem por finalidade apropriar os custos ocorridos na fabricação de bens ou na realização de serviços, identificando claramente o montante de recursos consumidos pelo bem ou serviço executado. Assim, quando o produto ou serviços estiver terminado, a quantidade de recursos consumidos determinará o seu custo total (LEONE, 2000).

Nas administrações públicas o sistema de acumulação de custos por ordem pode ser empregado nas atividades que tenham limitação no tempo, como por exemplo: calçamento de ruas, readequação de estradas rurais, construção de ponte e outras. Pelo fato de existir a possibilidade de definir-se o trecho, no caso das ruas e da estrada, ou o local, no da ponte, onde será realizada a ação, bem como, a definição recursos que serão necessários à execução, tendo-se ao final o total dos custos consumidos nas ações.

### **2.5.2 Sistema de acumulação por processo**

Segundo Slomski (2005, p. 57) o sistema de acumulação de custos por processo “[...] é o que apura o montante de recursos (ativos) consumidos na produção de produtos ou serviços durante determinado tempo [...], normalmente, um mês”. Diferente do sistema de acumulação por ordem, o sistema por processo traz em sua concepção que a produção ou a prestação de determinado produto ou serviço tem caráter contínuo e não é limitado no tempo como o sistema por ordem.

Nas administrações públicas tal sistema pode ser utilizado para custear produtos fabricados pelo próprio ente ou para aqueles serviços colocados a disposição da população continuamente, chamados de programas de duração continuada, como por exemplo: os serviços que têm características preventivas.

### **2.5.3 Escopo do sistema de custos**

Slomski (2005, p. 57) que é necessário “[...] definir o escopo para que se possa calcular o custo de maneira a atendê-lo, haja vista que, para cada escopo, pode-se dar um ou outro encaminhamento aos elementos de custos que compõem o custo dos produtos ou serviços”. Hansen e Mowen (2001, p. 65) partilham do mesmo pensamento afirmando que “[...] custos diferentes para propósitos diferentes”.

Certamente, o escopo do custeamento na administração pública deve ter fins gerenciais, visto que pelas várias especificidades da área, que envolve tanto a prestação de serviços continuados como os limitados no tempo; a produção de produtos; a realização de obras que são incorporadas ao patrimônio e outra que não; e os serviços prestados por departamentos administrativos que são utilizados por toda a estrutura da administração.

### **2.6 Métodos de custo**

A alocação dos custos é realizada por meio dos métodos de custeios, conceituados por Ornstein *apud* Bornia (1995, p. 19) como “[...] filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos”.

Entende-se por método de custo a forma de atribuição de custos a determinado produto ou serviço. Os principais métodos de custeio são: a) Custeio por Absorção; b) Custeio Variável ou Direto; c) Custeio Baseado em Atividades (ABC); d) Custeio Padrão (SLOMSKI, 2003).

#### **2.6.1 Método de custeio por absorção**

Para Horngren *et al* (2004, p. 270) o custeio por absorção é “[...] um método de custeio do produto no qual todos os custos fixos de produção são incluídos como custos do produto. Ou seja, o produto “absorve” todos os custos de produção”.

É aquele que absorve todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo. Dessa forma, todo o sacrifício de ativos do período será alocado por absorção aos produtos ou serviços produzidos (SLOMSKI, 2003, p. 377).

Pelo método por absorção todos os custos utilizados na fabricação do(s) bem(ns) ou na prestação do(s) serviço(s), sendo eles fixos ou variáveis são atribuídos os respectivos bens ou serviços num determinado período. Os custos diretos são diretamente atribuídos aos bens/serviços e os custos indiretos são atribuídos por meio de rateios.

#### **2.6.2 Método de custeio variável ou direto**

No método de custeio variável apenas os custos de materiais diretos são incluídos como custos dos produtos (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 277). Leone (2000, p. 492) explica que o de custeio variável “[...] somente ativa, capitaliza ou inventaria os custos diretos e variáveis, isto é, aqueles que são evitáveis quando há mudanças nos parâmetros básicos e quantitativos que os regem, que os comandam”.

Pelo método de custeio variável ou direto, os custos utilizados na produção dos bens ou na realização dos serviços são classificados em variáveis e fixos. Os custos variáveis são alocados diretamente aos bens/serviços. Os custos fixos são considerados como despesas que ocorreriam com ou sem produção ou prestação de serviços.

### 2.6.3 Método de custeio baseado em atividades – ABC

Para o custeio baseado em atividades – ABC (*Activity-Based Costing*), os recursos que as organizações empregam na produção de bens e serviços, primeiramente, devem ser identificados dentro das atividades que compõem o processo de formação dos bens ou serviços. Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 392) a “[...] premissa teórica do custeio baseado em atividade é que este atribui os custos de acordo com o padrão de consumo de recursos dos produtos”.

Para Nakagawa (1994) no custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Um sistema de custeio baseado em atividade (ABC), primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo. A suposição subjacente é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custo consomem atividades (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 392).

No sistema ABC existem seis etapas fundamentais: (1) identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave; (2) atribuir o custo dos recursos para as atividades; (3) atribuir o custo de atividades *secundárias* para atividades *primárias*; (4) identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico; (5) calcular a taxas de atividades primárias; e (6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custo (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 392).

Para Nakagawa (1994) as atividades descrevem basicamente a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas, e seu principal objetivo é converter recursos (materiais, mão-de-obra, tecnologia, informação etc) em produtos ou serviços.

No entendimento de Beuren e Roedel (2002) o Custeio Baseado em Atividades, é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na entidade, com vistas à atribuição mais criteriosa dos gastos indiretos, seu controle mais efetivo e um melhor suporte ao processo decisório.

### 2.6.4 Método de custeio padrão

O custeio padrão é definido como o método de custeamento que tem por finalidade a valoração antecipada de determinado produto ou serviço, baseando-se nos elementos que serão empregados na concretização destes. Slomski (2005, p. 90) afirma que, “[...] o objetivo básico do cálculo do custo-padrão é o de conhecer o custo do que se pretende produzir, seja produto ou serviço, *a priori*, para somente depois confrontar com o custo real”.

Após a análise do processo produtivo ou da forma sob as quais os serviços serão prestados, dependendo do tipo de atividade da empresa, determina-se o consumo padrão de materiais diretos, mão-de-obra e dos custos indiretos de fabricação, em seguida para estes são estabelecidos os preços padrões. E a multiplicação dos consumos padrões pelos preços padrões fixados tem-se o custo padrão unitário do produto ou serviço prestado.

O custo-padrão consiste no valor que a empresa fixa como meta de custo para o próximo período para um determinado serviço, levando em conta as deficiências sabidamente existentes. A grande finalidade é o planejamento e controle dos custos, sendo que o custo-padrão pode ser considerado uma etapa intermediária ao orçamento (REIS, RIBEIRO e SLOMSKI, 2005)

### 3 Metodologia

é a seguir caracterizada quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema.

A metodologia utilizada na presente pesquisa é caracterizada de acordo com os objetivos como exploratória. Pois, pretende-se com esse estudo aumentar o conhecimento sobre os métodos de custos utilizados pelas administrações públicas municipais na elaboração de seus orçamentos públicos, bem como, ter conhecimento dos procedimentos práticos usados por essas entidades quando da valoração dos projetos e atividades que compõem os orçamentos anuais.

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa (RAUPP e BEUREN *In* BEUREN, 2003, p. 80). Ainda segundo os autores, nas tipologias exploratórias, descritivas e explicativas “[...] enquadram-se o estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental”.

Os procedimentos aplicados foram a pesquisa bibliográfica, estudo multi-casos e pesquisa documental. A análise e interpretação das informações é de natureza qualitativa. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente. O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada (RAUPP e BEUREN *In* BEUREN, 2003, p. 86-87).

Para Gil (1991, p. 58) o estudo de caso “[...] é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento [...]”. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias (GIL, 1991, p. 59). Triviños (1987, p. 133) relata que entre “[...] os tipos de pesquisa qualitativa características, talvez o estudo de caso seja um dos mais relevantes”.

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica, todavia não levanta material editado, mas, busca material que não foi editado (MARTINS, 2006, p. 46). A pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa (GIL, 1991, p. 51).

Quanto a abordagem do problema, destacam-se as pesquisas qualitativa e quantitativa (RAUPP e BEUREN *In* BEUREN, 2003, p. 91). Para Lakatos e Marconi (2004, p. 267) a pesquisa qualitativa “[...] preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, [...]”. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, [...]”. Richardson (2008) afirma que os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

A pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como exploratória; quanto a abordagem do problema qualitativa, pois pela sua complexidade e pela escassez de estudos aprofundados sobre o tema serão necessárias análises profundas para conhecer a natureza do fenômeno estudado, visando contribuir com um campo pouco explorado por estudos acadêmicos.

A população da pesquisa são os municípios paranaenses que compõem a micro-região do Centro Sul, composta por 9 (nove) municípios, sendo que deste total de municípios, 5 (cinco) se propuseram a participar da pesquisa, configurando-se na amostra do estudo.

A coleta dos dados necessários ao desenvolvimento da presente pesquisa foi obtida junto aos departamentos administrativos das prefeituras municipais, por meio de pesquisa

documental nos orçamentos públicos municipais, seguida de entrevista estrutura aplicada aos responsáveis pela elaboração das peças orçamentárias.

Primeiramente foram analisadas as peças orçamentárias dos exercícios financeiros de 2005, 2006 e 2007, objetivando subsidiar e estruturar a entrevista sobre o custeamento dos projetos e atividades consignados no orçamento público municipal. Posteriormente, foi elaborada e aplicada entrevista ao servidor, de cada um dos cinco municípios participantes da pesquisa, no período de Janeiro/2008 à Junho/2008.

A entrevista foi estrutura com o objetivo de conhecer a estrutura de planejamento municipal e os métodos de custos utilizados utilizados na elaboração dos orçamentos; os procedimentos usados pelos municípios para custear o orçamento anual; o envolvimento da estrutura administrativa municipal na elaboração da LOA e a visão quanto a obrigatoriedade imposta pela LRF sobre a adoção de sistema de custos nas administrações públicas.

#### 4 Análise e apresentação dos dados

Nesta seção serão descritos os resultados encontrados pela presente pesquisa, com base nas entrevistas realizados com os responsáveis pela elaboração dos orçamentos públicos municipais, envolvendo os cinco municípios da região Centro Sul do Estado do Paraná.

##### 4.1 – Estrutura de planejamento dos municípios

Primeiramente, buscou-se verificar se nos municípios existe um departamento ou setor responsável pelo planejamento municipal. Os resultados são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Departamento de planejamento

<b>Existe um departamento específico</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual - %</b>
Sim	1	20
Não	4	80
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa

Conforme dados da pesquisa apenas um dos municípios possui um setor com atribuições específicas de elaborar o planejamento municipal. Neste município, as principais funções do departamento de planejamento são destacadas como: a) realizar estudos e pesquisas para o planejamento das atividades do governo municipal; b) coordenar e elaborar o plano de desenvolvimento integrado do município; c) promover a atualização da legislação municipal; e d) coordenar o processo de elaboração orçamentária.

Nos municípios em que não existe o departamento de planejamento foi questionado sobre qual setor é responsável pela elaboração do orçamento. Os resultados são mostrados na Tabela 2.

Tabela 2 - Departamentos responsáveis pela elaboração do orçamento

Departamento ou setor	Quantidade	Percentual - %
Secretaria de administração e finanças	1	25
Departamento de finanças	1	25
Depto. de administração, finanças e contabilidade	1	25
Departamento de contabilidade	1	25
Total	4	100

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa

As unidades administrativas responsáveis pela elaboração do orçamento anual são as que possuem estreita vinculação com as finanças públicas municipais, e que, além, de responderem por suas atividades normais, também, acumulam a atribuição de confeccionar o orçamento municipal, o que certamente não é o ideal, pois o processo que envolve a montagem da peça orçamentária demanda: tempo, pesquisas, diagnósticos e muita coleta e troca de informações com as demais unidades que compõem a estrutura administrativa do ente público. Normalmente, a falta de tempo leva ao não cumprimento das etapas necessárias à realização de um correto planejamento, culminado, muitas vezes na repetição de valores previstos nos orçamentos anteriores.

Buscou-se verificar se os municípios pesquisados utilizam na elaboração dos orçamentos anuais os métodos de custos tratados na teoria de custos, os resultados estão demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3 - Método de custo utilizado

Métodos de custos	Quantidade	Percentual - %
Absorção	-	0
Custo direto	1	20
ABC	-	0
Custo-padrão	1	20
Custo meta	-	0
Não utiliza	3	60
Total	5	100

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa

Dos municípios entrevistados, dois responderam que utilizam método de custos na elaboração de seus orçamentos. Junto a estes municípios, perguntou-se se o método indicado é empregado em todos os projetos e atividade indiferentemente de sua natureza e a resposta foi que sim.

Para ratificar a aplicação por parte dos municípios dos métodos de custos evidenciados na teoria, foi questionado que sistemática é utilizada para realizar o custeamento dos programas orçamentários e quais os benefícios do uso do método indicado. Os resultados foram:

- a) o procedimento usado para custear os projetos e as atividades do orçamento é baseado no que foi executado no exercício anterior com ajustes para o novo orçamento;
- b) quanto aos benefícios, um respondeu que não existe benefício algum; e o outro que o método permite analisar se os gastos estão sendo realizados de forma eficiente.

Os resultados obtidos sugerem que na prática os municípios pesquisados não utilizam os métodos de custos abordados na teoria, mas, custeiam seus orçamentos observando o que ocorreu nos exercícios anteriores.

#### **4.2 Procedimentos utilizados para custear os orçamentos anuais**

Como continuidade da pesquisa buscou-se identificar junto aos municípios pesquisados que não utilizam nenhum dos métodos de custos relacionado na teoria, quais seriam as razões para tal fato. Os resultados foram: falta de pessoal capacitado; ausência de interesse da administração; desconhecimento da matéria pública; não exigência superior para a sua criação; complexidade e burocracia dos métodos; impossibilidade de alocação de forma precisa dos reais custos de cada serviço e deficiência no controle interno.

Inquiriu-se ainda, a todos os municípios da pesquisa, como estes definem os valores a serem consignados no orçamento para as despesas com pessoal; manutenção dos serviços públicos; realização de obras e aos programas federais e estaduais e em relação às atividades vinculadas às áreas de educação e saúde. As respostas estão especificadas abaixo:

- a) Custos com pessoal: são considerados o número de servidores, sua respectiva lotação e possíveis reajustes salariais. A base de vinculação são os gastos do exercício anterior e último mês do exercício, multiplicando o valor considerado ideal por 13,33 e possíveis vantagens adicionais.
- b) Custos dos serviços públicos existentes: são observados os custos de exercícios anteriores para realizar ajustes no novo orçamento; são obtidos com base nos custos realizados nos meses transcorridos dentro do exercício em que se está elaborando o orçamento, mais um percentual de reajuste em média de 5% a 8%; conforme o plano de governo aloca-se mais ou menos recursos a determinadas atividades ou projetos; de acordo com a necessidade descrita pelo gestor de cada departamento, assim, algumas despesas podem receber tratamento diferenciado.
- c) Custeamento das obras: baseado nos projetos elaborados pelo setor de engenharia; não são custeados, recebem pequenos valores e depois são promovidos ajustes quando da sua execução.
- d) Custos dos programas federais e estaduais: com base no plano de aplicação dos repasses, na ausência do plano de aplicação é baseado no exercício anterior; custeado de acordo com a receita que será destinada para custear as despesas vinculadas aos respectivos programas.
- e) Custos dos projetos e atividades vinculados à área de educação e saúde: não são custeados os valores são alocados levando em conta a receita projetada para o exercício visando atender os limites constitucionais mínimos exigidos.

As respostas obtidas sugerem que a falta de um setor ou departamento específico de planejamento, contribui, nos municípios pesquisados, para a elaboração de orçamentos com base no realizado em exercícios anteriores, sem um levantamento consistente sobre os reais custos dos projetos e atividades a serem consignados nos orçamentos. Busca-se atender, principalmente, a legislação. Nota-se também, que os valores previstos nos orçamentos públicos municipais não são levados em consideração quando da execução do orçamento, diante da possibilidade de ajuste desses valores quando de sua realização, possibilidade, inclusive, respaldada na própria Lei Orçamentária Anual.

Os valores registrados nos orçamentos dos exercícios anteriores podem ser considerados uma boa fonte de informações para a elaboração de um novo orçamento. No entanto, esta não deve ser a única fonte para tais informações, é preciso compatibilidade

entres os instrumentos que compõem o planejamento municipal (PPA, LDO e LOA), o que normalmente não é possível observando apenas a execução orçamentária anterior.

### 4.3 Envolvimento da estrutura administrativa municipal na elaboração do orçamento público

As administrações públicas municipais, geralmente, estão estruturadas em secretaria ou departamentos equiparados a secretaria, que são responsáveis pela execução dos programas e ações de suas áreas por meio do orçamento municipal. Diante disso, foi questionado qual a participação dessas unidades administrativas na elaboração dos orçamentos anuais. As respostas estão demonstradas na Tabela 4.

Tabela 4 - Participação na elaboração do orçamento

Participação das Secretarias e Departamentos	Quantidade	Percentual - %
Não existe participação	2	40
Participação parcial	1	20
Participação efetiva	2	40
Total	5	100

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa

As respostas indicam que em dois municípios existe uma participação efetiva das secretarias e departamentos na elaboração dos orçamentos anuais; em um a participação é parcial e nos outros dois não existe participação alguma. Conforme respostas obtidas, na maioria dos municípios pesquisados a elaboração dos orçamentos anuais fica sob a responsabilidade de determinada secretaria e/ou departamento. Esta deve ser uma das razões para que na elaboração do novo orçamento sejam repetidos os valores executado no orçamento do exercício anterior.

Também, foi indagado, ao respondente, se da forma como a entidade elabora o seu orçamento público anual, os recursos municipais são alocados de forma eficiente e porque, no Quadro 1 são apresentadas as respostas.

Opinião	Razões
Sim	Por estarem dando continuidade às ações antes implantadas, inserido novas e ainda cumprindo os limites constitucionais das áreas de educação e saúde, sem comprometer o orçamento das demais secretarias.
Sim	Pelo fato de ser um pequeno município os gastos são facilmente identificados e controlados e, também, pela facilidade de ajuste no orçamento por meio de decretos do executivo.
Sim	Porém, vemos a necessidade de serem implementados vários controles que ainda não dispomos.
Procuram ser	Porém, por circunstâncias como a variação da receita ou gastos efetivados além do previsto, obrigam em determinadas áreas a realização de ajustes para atender as despesas imprevistas.
Não	Porque a atual administração não tem interesse e desconhece a importância do planejamento orçamentário, com isso, o orçamento sofre muitas mudanças desconfigurando sua proposta inicial.

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa

Quadro 1 – Opinião sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos

Diante das respostas constantes no Quadro 1 observa-se que a sistemática usada para custear os orçamentos públicos, nos municípios pesquisados, possui como base o que foi executado nos exercícios anteriores, com ajustes para o próximo exercício. A maioria dos municípios pesquisados considera essa prática eficiente e na atualidade atende as necessidades dos municípios, mesmo que isso leve a muitas alterações da peça orçamentária original.

#### **4.4 A LRF e a obrigatoriedade da adoção de sistemas de custos**

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n° 101/2000) estabelece a obrigatoriedade da implantação de sistema de custeio nas administrações públicas, assim, foi questionado se existe conhecimento sobre essa exigência. Dos cinco municípios pesquisados, 3 (três) afirmaram que tem conhecimento da exigência da LRF e 2 (dois) responderam que não tem conhecimento.

Por fim, buscou-se identificar quais ações estão sendo tomadas pelo município para atender a necessidade legal de implantação de sistema de custeio nas administrações públicas. As respostas foram: Dois municípios responderam que estão implantando o controle interno e isso contribuirá para a adoção de medidas relativas ao custeio dos programas, projetos e atividades a serem alocados no orçamento municipal e um destes afirmou que estão capacitando seus servidores para esta finalidade; outros dois afirmam que o sistema envolvendo PPA, LDO e o Orçamento Público, já atende tal necessidade legal; e o quinto município revelou que até o presente momento não existe nenhuma ação implantada para esta finalidade.

### **5 Considerações finais**

O propósito principal desta pesquisa foi verificar se as administrações públicas municipais da região centro sul do Estado do Paraná, utilizam os métodos de custos na elaboração de seus orçamentos anuais, assim como, em caso negativo, que outros procedimentos adotam para custear os programas, projetos e atividades consignados em seus orçamentos anuais.

Diante dos resultados apresentados verifica-se que as administrações públicas municipais componentes da amostra não utilizam os métodos de custos, abordados na teoria, na elaboração de seus orçamentos anuais. Dos municípios pesquisados, dois responderam que utilizam os métodos de custeio previstos na teoria, custo direto e custo padrão, porém, quando descrevem o procedimento usado para custear os programas do orçamento anual, responderam que é com base no ocorrido no exercício anterior.

Os municípios pesquisados utilizam como procedimento para custear os programas, projetos e atividades a serem consignadas nos orçamentos anuais a execução orçamentária dos exercícios anteriores, procedendo ajustes desses valores no novo orçamento público, visando atender as necessidades administrativas, políticas ou legais, como é o caso dos percentuais mínimos que devem ser aplicados na área de educação e saúde.

As principais razões elencadas para a não utilização dos métodos de custos na elaboração dos orçamentos municipais foram: a) falta de pessoal capacitado; b) falta de interesse da administração; c) por desconhecimento da matéria pública; d) falta de exigência superior para sua criação; e) complexidade e burocracia dos métodos existentes na teoria; f) não é possível alocar de forma precisa os reais custos de cada serviço executado; e) falta ou deficiência do departamento de controle interno.

Os resultados da pesquisa indicaram que nos municípios pesquisados, não existem ainda, ações efetivas sendo desenvolvidas que resultem na utilização dos métodos de custos consagrados na teoria sobre custos.

Percebeu-se que a falta, na estrutura administrativa municipal, de um departamento específico encarregado do planejamento municipal, tem levado a determinadas unidades administrativas a elaborarem os orçamentos públicos, e diante da natural falta de tempo e subsídios, para um correto planejamento do orçamento, tem-se repetido a execução realizada no exercício anterior, certamente, pela facilidade de alterar-se a peça orçamentária anual, mediante abertura de créditos adicionais.

No entanto, a repetição de valores sem a correta mensuração dos custos efetivos dos projetos e atividades consignados nos orçamentos configura-se como uma fonte insegura para auferir o desempenho das administrações quando da execução do orçamento público, sugerindo que os valores previstos nos orçamentos, dos municípios pesquisados, servem apenas para cumprir com a imposição legal de se ter um orçamento aprovado para ser executado.

Ressalta-se que a pesquisa envolveu os municípios da região Centro Sul do Estado do Paraná, assim, os resultados aqui encontrados são limitados aos municípios da região que participaram da pesquisa.

## Referências

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.. Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório municipal de análises clínicas. *In Anais: IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis – SC, 2005.*

BORNIA, A. C. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos**: Uma abordagem metodológica de controle interno. Tese de Doutorado em Engenharia da Produção EPS. Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 1995.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. *In* BEURE, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GUIMARÃES, K. M. S. A evolução da contabilidade de custos até a era da globalização. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**, Brasília: CFC, ano XXIX, n. 122, mar/abr.2000, p.92.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, G. S. G. **Custos**: um enfoque administrativo. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1995.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9 ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso**: uma estratégia de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2006.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In* BEURE, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, L. M.. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**, Brasília: CFC, ano XXVIII, n. 119, set/out.1999, p.36.

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

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.