

Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais.

Edgard José Pessoa de Queiroz

Dimas Barreto de Queiroz

Resumo:

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa de campo sobre a utilização de sistema de informações de custos pelos municípios paraibanos. A pesquisa investiga quais os métodos de custeio, bem como os benefícios obtidos e as dificuldades da implantação do sistema de informações de custo, uma vez que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos. Para a realização deste trabalho foi utilizado o método de entrevistas estruturadas com aplicação de 94 questionários, correspondendo a cerca de 42% da população. As respostas do questionário foram analisadas e tabuladas com o software estatístico SPSS versão para Windows. O estudo revela que os sistemas de informação de custos operam precariamente ou inexistem na administração pública municipal paraibana. Revela ainda que a implantação de métodos de custeio na administração pública contribuiria significativamente na promoção da eficiência na aplicação de seus recursos.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais.

Edgard José Pessoa de Queiroz (IESP) edgard_queiroz@hotmail.com

Dimas Barreto de Queiroz (UFPB) dimasqueiroz@hotmail.com

Resumo

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa de campo sobre a utilização se sistema de informações de custos pelos municípios paraibanos. A pesquisa investiga quais os métodos de custeio, bem como os benefícios obtidos e as dificuldades da implantação do sistema de informações de custo, uma vez que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos recursos. Para a realização deste trabalho foi utilizado o método de entrevistas estruturadas com aplicação de 94 questionários, correspondendo a cerca de 42% da população. As respostas do questionário foram analisadas e tabuladas com o software estatístico SPSS versão para Windows. O estudo revela que os sistemas de informação de custos operam precariamente ou inexistem na administração pública municipal paraibana. Revela ainda que a implantação de métodos de custeio na administração pública contribuiria significativamente na promoção da eficiência na aplicação de seus recursos.

Palavras – Chaves

Sistema de Informações de Custos, Eficiência, Sistema de Controle Interno.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Título das seções:

- 1. Introdução**
- 2. Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos**
- 3. Conclusão**
- 4. Referências bibliográficas**

1. Introdução

É com relativa frequência que escutam os meios de comunicação que a ganância descontrolada e mal planejada do governo aliada a corrupção impregnada em todos os níveis da administração pública são entraves ao desenvolvimento brasileiro. Como toda organização complexa, os entes públicos a nível Federal, Estadual e Municipal, devem implantar e manter de forma atualizada, integrada e harmoniosa, uma gama de procedimentos e registros com a finalidade de proteger seu patrimônio, proporcionar a continuidade da sua existência funcional e desenvolver suas atividades de forma eficiente.

Na administração pública, desperdícios e falhas poderiam ser evitados, se houvesse um sistema de controle, onde os gestores seriam informados de todos os atos e fatos que envolvem a sua gestão. A Emenda Constitucional nº 19/99 tornou a eficiência um dos princípios da administração pública, que reforçou o conjunto dos já existentes, ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. O princípio em destaque seria coroado com uma segura atuação de um Sistema de Controle Interno associado a um Sistema de Informação de Custos ao lado do gestor, alertando-o do surgimento de irregularidades, que sanadas em tempo hábil permitiriam uma competente gestão pública.

Há muitos anos a Contabilidade de Custos deixou de ser um instrumento apenas de avaliação da produção de indústrias, passando a produzir um conjunto de relatórios destinado à administração, de modo que esta possa estar embasada para a tomada de decisão. Nesse novo campo de atuação a contabilidade de custos desenvolve duas importantes funções: o controle e o auxílio à tomada de decisão.

Diante deste contexto, delimitamos a problemática desta pesquisa em torno de: Como a Contabilidade de Custos pode ser útil à administração pública, desenvolvendo suas atividades de controle e auxílio à tomada de decisão desenvolvida através do Sistema de Controle Interno, promovendo uma redução nos custos dos serviços prestados à população pelos Entes Públicos, possibilitando um emprego mais eficiente de recursos, sempre visando o bem estar da sociedade.

Justifica-se a elaboração desta pesquisa científica, numa primeira estância, para os prefeitos e presidentes de câmaras municipais, pois a implantação e execução de métodos de custeio nos serviços prestados, através de um efetivo controle interno apenas o auxiliará em prevenções e correções quando for o caso no decorrer de sua gestão. Haja vista que, onde são frágeis os procedimentos de controle, ocorrem frequentemente erros involuntários, desperdícios e até mesmo fraudes. Em um segundo momento, justificamos esta pesquisa para a sociedade, pois esta é a maior beneficiada pela correta aplicação dos recursos e pelo fato de propiciar um aumento na transparência dos atos e fatos dos chefes dos poderes executivo e legislativo municipal, através dos diversos relatórios emitidos por este Sistema de Controle. Torna-se ainda mais importante, pois representa um incentivo para que a sociedade possa fiscalizar se o gestor está empregando os recursos públicos de modo eficiente, tendo em vista que resultados desastrosos na administração governamental decorrem quase sempre por falta de controle. E por fim a justificativa para os profissionais da contabilidade, já que é mais uma opção a ser explorada na área da contabilidade pública, onde o contador, com o auxílio de informações emanadas dos diversos níveis de controle, poderia detectar e sanar possíveis falhas existentes no decorrer das atividades de uma prefeitura municipal que impliquem em uma má utilização dos recursos públicos.

O objetivo geral desta pesquisa é demonstrar, não apenas para os gestores dos recursos públicos, bem como para a sociedade e para contadores, a importância da implantação de um sistema de informações de custos para promoção da eficiência na utilização dos recursos públicos municipais. Uma vez identificado o objetivo geral deste

trabalho, é necessário desmembrá-lo em metas secundárias, que serão apresentadas em seqüência:

- A) Interligar a Contabilidade de Custos à Contabilidade Governamental;
- B) Descrever o que significa Controle Interno na administração pública, bem como suas funções;
- C) Avaliar os benefícios promovidos pela implantação de métodos de custeio na administração pública;
- D) Identificar qual Método de Custeio melhor se adapta à administração pública.
- E) Expor as principais dificuldades para implantação de controles e de sistemas de informação de custos na Administração Municipal.

Esta pesquisa foi desenvolvida contendo dois tipos de procedimentos metodológicos, as pesquisas bibliográfica e descritiva. A pesquisa bibliográfica envolve a investigação e a seleção nos diversos materiais publicados sobre o tema escolhido. A pesquisa descritiva procura observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos ou fenômenos, sem que o pesquisador interfira neles ou os manipule. Esta pesquisa tem como objetivo à descrição das características de determinada população ou fenômeno.

O espaço desta pesquisa é delimitado ao âmbito municipal, enfocando os Poderes Executivo e Legislativo, ou seja, Prefeituras e Câmaras Municipais. Tendo como sujeitos desta pesquisa os Prefeitos Constitucionais, Presidentes de Câmaras Municipais, Secretários Municipais e Contadores da área de custos e da área pública do Estado da Paraíba, a fim de fornecerem informações que possam dar auxílio na justificativa desta pesquisa.

No processo de coleta dos dados foi utilizado o método da entrevista estruturada, com aplicação de questionários. Foram estudados 94 dos 223 municípios paraibanos, correspondendo a cerca de 42% do universo. O questionário foi testado em dois municípios, os quais não fazem parte do universo amostral. O estudo foi realizado no período de 18 de março a 25 de maio de 2007. As respostas do questionário foram tabuladas e analisadas com o aplicativo SPSS para Windows.

2. Contabilidade de Custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos.

A Contabilidade Governamental ou Pública é um ramo das Ciências Contábeis, que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, seja ela na esfera Federal, Estadual ou Municipal possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. Seu objetivo é registrar, analisar, interpretar e demonstrar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Possibilitando um perfeito embasamento para os gestores desempenharem sua administração, tratando dos recursos públicos da sociedade com mais responsabilidade social, de comum acordo com a legislação.

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações sobre os diversos custos incorridos numa entidade num determinado período. Ela coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da organização e transforma-os em informações úteis sobre o processo produtivo.

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira e recebeu seu maior impulso com o advento da Revolução Industrial, momento este em que o contador se deparou com diversos fatores de produção, sendo necessário rateá-los aos produtos. Desse modo a função inicial da Contabilidade de Custos era a avaliação monetária e física da produção. Com o advento da revolução digital e da globalização a contabilidade deixou de ser um simples instrumento de mensuração de estoques, passando a desempenhar importante papel no auxílio à tomada de decisão.

Nesse novo campo de atuação, a Contabilidade de Custos desenvolve duas importantes funções, controle e o auxílio à tomada de decisão.

Quanto à função de controle Martins (2006, p.21) explica:

No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com valores anteriormente definidos.

Em relação à função de auxílio à tomada de decisão, a contabilidade torna-se um instrumento fundamental à gestão, pois fornece informações sobre os diversos fatores de produção, de modo que a administração possa traçar novas metas, reajustar os processos produtivos, enfim, tomar as decisões que promovam a otimização da utilização dos recursos da entidade.

Desse modo, as duas funções anteriormente citadas compõem um novo campo de atuação da contabilidade de custos, campo este que também está presente nas administrações públicas. Os gestores de tais entidades também necessitam de informações sobre os gastos, sobre a avaliação de desempenho, sobre o controle de suas atividades, para poderem tomar decisões que busquem a eficiência do gasto público, evitando desperdícios, erros involuntários e até fraudes.

Este trabalho de pesquisa vem defender a utilização de princípios e métodos de custos como a busca pela eficiência na utilização de recursos à administração pública através da correta atuação do Sistema de Controle Interno Municipal, órgão este que daremos maior ênfase, pois é o setor que recebe a missão constitucional de promover a aplicação correta dos recursos Públicos Municipais.

2.1 Estado e sua Administração.

O Estado é uma sociedade politicamente organizada, dotada de um povo, de um território e com objetivos determinados, segundo Dallari (1995; p.101):

O Estado é uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em um determinado território.

O objetivo principal do Estado é proporcionar o bem-estar coletivo, como sugere o próprio Dallari (1995; p101):

Bem comum é aquele que realiza e satisfaz as necessidades de uma comunidade e da sociedade como um todo, não apenas de um indivíduo ou de um grupo, e só pode ser alcançado através de um esforço de conciliação e de um consenso entre os diversos agentes da sociedade.

Desse modo o dever do Estado é proporcionar o conjunto de todas as condições de vida social que consistam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana. Assim, o Estado, através de sua administração, deve prestar serviços à população sempre colaborando para o aperfeiçoamento da sociedade.

É nesse contexto que se enquadra o Controle Interno na Administração Pública. Segundo o inciso II da Carta Magna, uma das finalidades com Controle Interno é avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal. Desse modo, é uma exigência constitucional a existência de um setor, que entre outros objetivos, promova o controle das atividades públicas, avaliando seus resultados.

2.2 Controle Interno.

O Sistema de Controle Interno compreende o plano de organização e todos os procedimentos, métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e a exatidão no cumprimento da lei. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades públicas.

O Controle Interno é responsável pela fiscalização preventiva, contínua e exaustiva, impedindo erros involuntários, desperdícios e atos que possam comprometer uma gestão bem intencionada.

Os Controles Internos compreendem toda administração pública, e pode ser classificados como Controles Administrativos e Controles Contábeis, como mostra o quadro abaixo:

| TIPOS DE CONTROLE INTERNO | CARACTERÍSTICAS |
|---------------------------|---|
| Controle Administrativo | Englobam os métodos e procedimentos que visam à adesão de políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização. São instrumentos de controle administrativo, o planejamento estratégico, as metas de produção, os sistemas de custos e o controle da qualidade entre outros. |
| Controle Contábil | Dizem respeito à salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade das informações contábeis, incluindo, por exemplo, controles físicos sobre bens, estabelecimento de níveis de autoridade e responsabilidade, segregação de funções, rotação de funcionários e elaboração de relatórios periódicos. |

QUADRO 1: Classificação dos Tipos de Controle Interno

Fonte: Adaptado de (SILVA, 2002, p. 07)

Os controles internos administrativos formam o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos/unidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados. Já o Controle Contábil está ligado diretamente à tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos, é realizado ou superintendido pelo contador do órgão/entidade.

2.2.1 Base Legal.

A Constituição Federal de 1988 estabelece o escopo do Controle Interno ao mesmo tempo em que consagra no texto constitucional os princípios básicos da administração pública, como pode ser observado nos art. 70 e 74 respectivamente:

A classificação contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncias de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante Controle Externo e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder. (BRASIL, 1988, p. 19)

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I. avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988, p.20)

A Lei Federal 4.320/64 antes mesmo da atual Constituição, que ainda vigora no Brasil, já trazia no corpo do seu texto por meio do art. 76, o fundamento do controle interno, o qual determina que o Poder Executivo exerça três tipos de controle, como segue:

- A legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- A finalidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
- O cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A LC 101/00, popularmente conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, também trouxe conteúdo a respeito da fiscalização da gestão fiscal, tratada em especial no art. 59, estabelecendo que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o Sistema de Controle Interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento com ênfase no equilíbrio das contas públicas.

2.2.2 Principais Objetivos do Controle Interno.

Segundo a definição do AICPA (apud NEVES, 2002, p 02) os objetivos do controle interno são quatro, a saber:

- Proteção dos ativos;
- Obtenção de informações adequadas;
- Promoção da eficiência operacional; e
- Estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

Pode-se afirmar que o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, é subordinado ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, identificar erros fraudes e seus responsáveis, avaliar a eficiência dos serviços públicos e estimular o seu aprimoramento, bem como os controles administrativos de um modo geral e ainda auxiliar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

O objetivo fim dos controles internos da administração pública é a proteção do patrimônio público e manutenção de um desempenho eficiente da máquina administrativa, para assim permitir, como consequência, a prestação de serviços públicos de qualidade, na saúde, educação, no bem estar geral da população, posto que essa deva ser a premissa do gestor público, numa gestão bem intencionada.

Como explica Vale (2004, p. 18):

O objetivo do Controle Interno é apresentar a gestão pública como um todo, composta de um conjunto sistêmico de atividades voltadas para a promoção do bem comum, o qual é operacionalizado através de uma complexa rede de relações interpessoais e da utilização de recursos materiais e financeiros, sempre limitados para satisfazer necessidades sociais sempre ilimitadas.

2.3 Métodos de Custeio e sua Aplicabilidade na Administração Pública.

Assim como as entidades privadas, os entes públicos também prestam serviços à sociedade, mas com objetivos totalmente distintos, enquanto as empresas particulares visam maximizar seus lucros, as entidades públicas procuram aperfeiçoar o bem-estar da população.

Toda empresa privada, principal usuária da Contabilidade de Custos, tem como objetivo principal o lucro. A todo o momento, são estabelecidas estratégias para maximização de seus resultados. Nesse sentido, a contabilidade de custos é um instrumento fundamental para a administração traçar novas metas de redução de custos, de expansão de suas fábricas ou seus serviços, enfim um conjunto de benefícios proporcionados pelo controle de suas operações. É importante observar que em um mercado globalizado e cada vez mais competitivo, empresa eficiente não aquela que vende mais, e sim aquela que consegue obter o melhor resultado diante da realidade econômica na qual opera.

Existem diversos métodos de custeio a saber: Absorção, Direto ou Variável, por atividades ou ABC, entre outros. Alguns desse modelos atendem a legislação específica outros se baseiam nos princípios contábeis geralmente aceitos, mas para fins gerenciais, o método a ser adotado é aquele que forneça a maior quantidade de informações precisas para auxiliar a tomada de decisão.

Para atender às necessidades da administração pública é interessante a escolha de um método que gere o maior volume de informações precisas e adequadas sobre os custos dos serviços prestados para tomar decisões estratégicas e conseguir aprimoramentos operacionais. Diante das características governamentais, o custeio por atividades é o que melhor se enquadra, por razões a serem esclarecidas a seguir:

A idéia básica do custeio ABC consiste no sentido que os recursos de uma organização são utilizados para realizar atividades e estas são efetuadas para criar produtos ou serviços. Deste modo a idéia básica consiste em atribuir primeiramente os

custos às atividades e posteriormente atribuir os custos das atividades aos produtos e aos serviços.

Diante deste contexto, constata-se que o custeio ABC produz uma grande quantidade de informações gerenciais que auxiliam os gestores municipais, primeiro porque reduz sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, segundo porque reconhece que um processo é formado por uma seqüência de atividades encadeadas, essa visão permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Uma outra contribuição consiste na elaboração dos orçamentos públicos, este consiste num instrumento de planejamento, no qual políticas públicas setoriais são analisadas, ordenadas segundo sua prioridade e selecionadas para integrar o plano de ação do governo. O sistema de custeio ABC promove o controle das atividades, contribuindo significativamente para a reorganização e ordenamento das operações públicas futuras.

Entretanto, a maior contribuição desse sistema à administração pública é a delegação de responsabilidades. A estrutura organizacional de um ente público é descentralizada nas diversas secretarias, no caso de Municípios e Estados e em Ministérios, no caso da Federação. É importante observar que cada secretaria possui autonomia para desenvolver suas funções dentro do limite estabelecido pelo orçamento. Desse modo, através da identificação dos custos das atividades, não só o gestor, como também toda a sociedade poderá avaliar o desempenho dos secretários ou ministros.

Além das vantagens apresentadas, foram citados através de entrevistas a contadores, outros benefícios promovidos pela implantação do custeio ABC nos municípios, também fundamentais:

- Proporciona melhor visualização dos fluxos de processos;
- Identifica, de maneira mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- Pode ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- Pode fornecer subsídios para a gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição;
- Possibilita a eliminação ou redução de atividades que não promovam benefícios direta ou indiretamente à população.

A implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que compete funções bem definidas e fluxos de processos, torna-se inviável a aplicação do custeio por atividade de forma eficiente e eficaz.

2.4 Resultado da Pesquisa.

A Tabela 1 da pesquisa indica que menos de quarenta e sete por cento dos municípios investigados apresenta algum tipo de controle interno sobre suas atividades.

Tabela 1: Existência de Sistema de Controle Interno

| Existe sistema de Controle Interno | Nº de municípios | Participação |
|------------------------------------|------------------|--------------|
| Sim | 44 | 46,81% |
| Não | 50 | 53,19% |
| Total | 94 | 100,00% |

Fonte: Pesquisa Direta, 2007.

Dentro do grupo dos municípios que não possui sistema de controle interno, a tabela 2 representa a quantidade que também não contém informações sobre os custos dos seus serviços. Observa-se uma pequena quantidade (apenas 18% dos municípios).

Tabela 2: Existência de informações sobre custos dos serviços nos municípios que não contém sistema de controle interno.

| Existe de Informações sobre Custos | Nº de Municípios | Participação |
|------------------------------------|------------------|--------------|
| Sim | 9 | 18% |
| Não | 41 | 82% |
| Total | 50 | 100,00% |

Fonte: Pesquisa Direta, 2007.

Dentro do grupo dos municípios que declararam possuir sistema de controle interno, mais de 52 por cento declararam possuir também informações sobre os custos dos seus serviços.

Tabela 3: Existência de informações sobre custos dos serviços nos municípios que contém sistema de controle interno.

| Existe Informação sobre Custos | Nº de Municípios | Participação |
|--------------------------------|------------------|--------------|
| Sim | 23 | 52,27% |
| Não | 21 | 47,73% |
| Total | 44 | 100,00% |

Fonte: Pesquisa Direta, 2007.

Nota-se, portanto, uma ligação direta entre o sistema de controle interno e a produção de informação de custos, desse modo, torna-se inviável a tentativa de implantação de um método de custeio sem a existência do controle interno.

A tabela 4 procura avaliar qual o método de custeio utilizado pelos municípios que declararam possuir informações sobre seus custos.

Tabela 4: Identificação do método de custeio utilizado pelos municípios.

| Sistema de Custeio | Nº de Municípios | Participação |
|--------------------|------------------|--------------|
| Absorção | 5 | 15,63% |
| Variável | 0 | 0% |
| ABC | 0 | 0% |
| Outros | 27 | 84,37% |
| Total | 32 | 100,00% |

Fonte: Pesquisa Direta, 2007

Nota-se, desse modo, que pouco menos de 16% dos municípios que declaram possuir informações sobre custos de seus serviços utilizam de fato um método de custeio, o restante dos municípios utiliza-se de planilhas contendo somatórios dos gastos em cada área de atuação, como educação, saúde, etc; e através daquelas, comandam e coordenam suas atividades. A pequena quantidade de municípios que utilizam critérios de custeio torna-se ainda mais evidente diante do universo amostral, apenas 5, que representa 5,32% dos 94 municípios pesquisados.

2.5 Dificuldades para a implantação de sistemas de custos e estabelecimento de Controles na administração Pública Municipal.

Em âmbito municipal a Carta Magna disciplinou que o comando do controle interno fica a cargo do Poder Executivo, e em consequência, as responsabilidades relacionadas a tal órgão. Para a implantação de um sistema de custeio é fundamental o bom funcionamento do controle interno, caso contrário é inviável a aplicação de métodos de custeio.

O sucesso ou fracasso do controle interno vai depender indiscutivelmente de como estes são conduzidos, já que a tendência é modificar as rotinas e conseqüentemente o comportamento das pessoas que estão na unidade ou órgão controlada, tendo em vista que a execução dos controles será feita por estas pessoas.

Um ponto bastante destacado no elenco de dificuldades para o estabelecimento dos controles na área pública são as peculiaridades contidas nesta área. O administrador normalmente desobedece a uma das principais funções da ciência da administração, a de exercer um controle adequado, isso ocorre porque ele não dá a devida relevância a implantação dos Controles Internos.

SILVA (2002, p. 20), relaciona algumas características da administração pública que dificultam a implantação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais, listadas a seguir:

- Dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos;
- Não há risco de descontinuidade, porque a organização pública é essencial e não está sujeita a falências;
- Relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas;
- Grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos) devido à vinculação político-partidária, que pode mudar a cada quatro anos; e
- Não há risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque os investimentos vêm do povo.

Superada as dificuldades para a implantação de controles, ainda existe uma série de requisitos para a correta implantação de métodos de custeio na administração pública. Em tom de entrevistas contadores da área de custos e do setor público citaram obstáculos a serem ultrapassados:

- Gastos elevados para implantação, uma vez que profissionais competentes e ambientes internos interligados são fundamentais;
- Necessidade de revisão constante;
- Informações de difícil extração;
- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados municipais;
- Dificuldade na integração das informações entre as secretarias;
- Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento.

Assim, para que se torne efetiva a implantação de um sistema de informação de custos na administração pública é necessário esclarecer que o estabelecimento, funcionamento e manutenção do controle interno é fundamental. É indispensável tomar medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar toda a estrutura administrativa ao sistema de controle interno e posteriormente ao sistema de informações de custos.

3. Conclusão

Um dos objetivos do Estado é promover o bem-estar coletivo, buscando esta meta, os diversos níveis de governo devem prestar serviços à sociedade da forma mais eficiente possível, ora, são serviços essenciais como saúde, educação, habitação, saneamento básico, entre outros. É fundamental que as ações da administração pública tenham o maior alcance possível, promovendo uma melhoria nas condições da sociedade.

Na administração municipal, assim como em todos os outros níveis de governo é notável a necessidade clara e evidente da implantação e execução de controles internos, para obter, em consequência, um ambiente favorável para a implantação de sistemas de custeio sobre seus serviços.

A contabilidade de custos possui importante função de controle e auxílio à tomada de decisão, funções estas que só são possíveis através da análise, interpretação e mensuração dos diversos custos que integram os serviços prestados. Nas entidades públicas é extremamente necessário exercer o controle sobre os custos dos seus serviços, só assim é possível traçar metas de melhoria dos mesmos, tornando-os os mais eficientes e universais possíveis.

Observou-se que existe uma ligação direta entre o controle interno (que na administração pública é uma exigência constitucional) e informações de custos. Nos municípios onde existe um setor responsável pelo acompanhamento das atividades surge um ambiente favorável para a implantação de métodos de custeio.

Mesmo nos municípios que declararam possuir informações sobre seus custos, a dificuldade e a precariedade de funcionamento desse sistema é evidente, abre-se assim, um novo campo de atuação da contabilidade de custos: as administrações públicas.

Os benefícios gerados tanto para a administração municipal quanto para a sociedade, pela implantação de um sistema de custeio são perfeitamente notáveis, sendo as mais importantes: Identificação de atividades que não promovem os benefícios a que estão propostas e contribui no processo de elaboração dos orçamentos públicos.

Conclui-se é extremamente complicada a implantação tanto de controles quanto de métodos de custeio na administração pública municipal, por diversos fatores, sendo os mais importantes: Falta de pessoal capacitado para implantar e operar um sistema de custos e a falta de integração entre as secretarias municipais.

4. Referências Bibliográficas

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002. 317 p.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05.10.88. 20. Brasília, DF.1988, 57 p. Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/> > Acesso em 10 de junho de 2006.

BRASIL, **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Brasília, DF: Senado, 2000. 50 p.

BRASIL, **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos

municípios e do distrito federal. Brasília, DF: Senado, 1964. 139 p. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/legislacao/Lei4320_ultimaatul_22_01_02.PDF>. Acesso em: 02 de maio de 2005.

BRASIL, **Lei Federal nº 8.666 de 21 de junho de 1993**. Institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Senado, 1993. 226 p.

BRASIL, **Portaria Interministerial nº163 de 04 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF: STN, SOF, 2001. 26 p.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: Senado, 2001. 81 p. Disponível em : <http://www.cgu.gov.br/sfc/leg_inf_tec/legislacao/inst_normativas/IN01.DOC>. Acesso em 06 de junho de 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 205 p.

JUSTA, Fernando Antônio da. **Controle Interno nas Administrações Municipais**. Fortaleza: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, 2001. 24 p. Disponível em: <<http://www.tcm.ce.gov.br/ieconteudo/orient/oritec/controlointerno.pdf>>. Acesso em 06 de junho de 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996. 388 p.

KHAIR, Almir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000. 144 p.

MACHADO JUNIOR, José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 27 ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1997. 382 p.

NUNES, Selene Peres Peres, et al. **Programa Nacional de Treinamento: Manual Básico para Municípios**. 2. ed. Brasília: MP; BNDES; CEF, 2002. 399 p.

NEVES, Wanderlei Ferreira das. **O Controle Interno e a Auditoria Governamental: Diferenças Fundamentais**. Artigo publicado na IV Jornada Brasileira de Controle Interno. Florianópolis, SC. 2002, 04 p. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sfc/leg_inf_tec/palestra/cigov.doc>. Acesso em 06 de junho de 2006.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses**. Recife: Bagaço, 2003. 151 p.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, et al. **Contabilidade Pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 4 ed. São Paulo:Atlas, 1995. 347 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 381 p.

SILVA, Daniel Salgueiro da; LUIZ, Wander; PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal:** para aplicação nos municípios. 2. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos, 2000. 149 p.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O Papel do Controle Internona Administração Pública.** Artigo publicado na revista com texto nº 2.Santa Maria, RS. 2002. 26 p. Disponível em: <http://www.sindaf.com.br/downloads/arquivo/artigos/0031_opdc.pdf>. Acesso em 06 de junho de 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001. 375 p.

VALE, Carlos. **O controle interno da administração municipal.** João Pessoa, PB. 2004. 162 p.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado.** 19 Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9 Ed. São Paulo: Atlas, 2006. 369 p.