

Sistema de Custos na Administração Pública: um estudo de sua situação nos Municípios Paranaenses com mais de 40.000 habitantes.

Gilmar Ribeiro De Mello

Valmor Slomski

Resumo:

A administração pública tem a necessidade de melhor aplicar os recursos públicos e evidenciar suas ações, face as exigências legais e conscientização da sociedade, isso faz com que a administração pública passe a dar a devida importância a controles mais rigorosos, principalmente no que diz respeito a sistema de apuração de custos. Sistema esse, que tem sua exigência de implantação destacada na Lei de Responsabilidade Fiscal ? LRF. Tendo em vista estas necessidades, este trabalho tem como objetivo verificar se a administração pública municipal do Estado do Paraná, com mais de 40.000 habitantes, implantou sistema de custos conforme determina a lei, para isso, foi selecionado 38 prefeituras, para as quais foi enviado um questionário, das quais obteve-se 22 (vinte e duas) respostas. O resultado verificado, foi que nenhuma das prefeituras que responderam a pesquisa implantaram sistema de apuração de custos, e somente 3 (três), que correspondem a 13,5% do total das respostas, estão iniciando discussão sobre o assunto. De uma maneira geral, considerando o conjunto de respostas obtidas, há indícios que a não implantação de sistemas de apuração de custo, não é por falta de conhecimento da lei e nem por desconhecimento das vantagens de sua implantação.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Sistema de Custos na Administração Pública: um estudo de sua situação nos Municípios Paranaenses com mais de 40.000 habitantes

Gilmar Ribeiro de Mello - Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Brasil) – gmello@usp.br

Valmor Slomski – Universidade de São Paulo (Brasil) – valmor@usp.br

Resumo

A administração pública tem a necessidade de melhor aplicar os recursos públicos e evidenciar suas ações, face as exigências legais e conscientização da sociedade, isso faz com que a administração pública passe a dar a devida importância a controles mais rigorosos, principalmente no que diz respeito a sistema de apuração de custos. Sistema esse, que tem sua exigência de implantação destacada na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Tendo em vista estas necessidades, este trabalho tem como objetivo verificar se a administração pública municipal do Estado do Paraná, com mais de 40.000 habitantes, implantou sistema de custos conforme determina a lei, para isso, foi selecionado 38 prefeituras, para as quais foi enviado um questionário, das quais obteve-se 22 (vinte e duas) respostas. O resultado verificado, foi que nenhuma das prefeituras que responderam a pesquisa implantaram sistema de apuração de custos, e somente 3 (três), que correspondem a 13,5% do total das respostas, estão iniciando discussão sobre o assunto. De uma maneira geral, considerando o conjunto de respostas obtidas, há indícios que a não implantação de sistemas de apuração de custo, não é por falta de conhecimento da lei e nem por desconhecimento das vantagens de sua implantação.

Palavras chave: Custos; Administração pública; Lei de responsabilidade fiscal.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 - INTRODUÇÃO

Nos últimos anos cresce a preocupação dos gestores quando a melhor forma de administrar as entidades públicas, isso ocorre face às exigências legais e aos anseios sociais por um Estado cada vez mais transparente, onde as informações sobre os gastos e benefícios sejam evidenciados, permitindo a participação dos cidadãos no controle dos gastos públicos e na construção de políticas públicas.

As exigências legais ganharam destaque, com a aprovação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, a qual estabelece no seu Art. 50, § 3º que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Os gestores dos bens públicos para atender as exigências dos cidadãos e das disposições legais devem manter fontes de informações gerenciais, provenientes do sistema de custos e dos sistemas contábeis tradicionais – sistema orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e sistema de compensação.

Com relação aos motivos pelos quais decidiu-se realizar esse trabalho, além da relevância do assunto, a grande preocupação é saber se as prefeituras, da amostra, estão adequadas as exigências da legislação que trata desse assunto.

Neste contexto, o objetivo deste artigo é verificar se a administração pública municipal do Estado do Paraná, com mais de 40.000 habitantes, implantou sistema de custos conforme determina a LRF.

2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Administração Pública no Brasil é exercida pelos órgãos da administração direta, pelos órgãos da administração indireta e pelos órgãos da administração delegada, a qual está alicerçada nos Poderes do Estado: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, independentes e harmônicos entre si e com suas funções reciprocamente indelegáveis, com uma organização política-administrativa que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

No que diz respeito a manutenção de um sistema de custos, de acordo com Machado (2002, p. 2), a Lei de Responsabilidade Fiscal traz pela primeira vez a exigência da implantação de sistema de custos no setor público. Mesmo a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes da Federação – União, Estados e Municípios – trata no capítulo IX relativo à contabilidade, Art. 85, somente da apuração de custos para serviços industriais.

Os principais serviços industriais que se faz referência, são os de fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia, aos quais era necessário conhecer os custos para determinar o preço de venda. Face isso, o objetivo dessa apuração de custo era orientar decisões na fixação de preços e correções de desvios detectados.

Com o intuito de manter registros sistemáticos de custos, o Art. 99 da Lei nº 4.320, exigia que os serviços públicos industriais mantivessem contabilidade especial para determinação dos custos, ingresso, resultado, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. Essa exigência estabeleceu a necessidade de a contabilidade governamental incluir um novo sistema de contas, denominado sistema de custo industrial, para apurar os custos dos serviços (MACHADO, 2002, p. 3).

Mas, conforme Machado (2002, p. 3), na prática isso não aconteceu de forma generalizada, pois a tendência no período era descentralizar esses serviços por meio da criação de sociedades de economia mista e empresa pública, que passaram a utilizar, para apuração de custos, métodos similares aos do setor privado.

Para melhor entendimento sobre sistema de apuração de custo, é necessário primeiramente, estar fixado os conceitos de sistema de informação e sistema de informação contábil gerencial.

O sistema de informação, que para Riccio(1989, p. 14) é “um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto, permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais”, e considerando esse enfoque à contabilidade, os objetivos de um Sistema de Informação Contábil, segundo Riccio(1989, p. 57-58) são: “promover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis operacionais, táticos e estratégicos da empresa, e também para os usuários externos a ela; e construir-se na peça fundamental do Sistema de Informação Gerencial da Empresa”.

O sistema de informação contábil gerencial, aqui delineado, em consonância com Machado(2002, p. 28), atua sobre os dados e informações do ambiente interno da organização e objetiva propiciar informações de suporte às decisões. Sendo descrito por Padoveze (2000, p. 136), como aquele que tem como componente a contabilidade societária e fiscal, o sistema

orçamentário, o sistema de custo, a contabilidade em outra moeda, o controle patrimonial, o sistema de valorização de inventários e a contabilidade por responsabilidade.

Como o propósito deste trabalho é focado para as entidades públicas, em especial as da administração pública municipal, considera-se que os componentes do sistema de informação contábil gerencial, conforme proposição de Machado (2002, p. 28), sejam: o subsistema de contabilidade governamental, o subsistema de orçamento público, o subsistema de processamento de dados e o subsistema de custos.

Tratando de sistema de apuração de custos e sua aplicação nas entidades públicas, é necessário a descrição da sua importância, que para Slomski (2003, p. 376) com a evolução da sociedade e com o evento terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços. Desta forma, conceitua-se custo como o sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços.

Os primeiros sistemas de custos desenvolvidos a partir da Revolução Industrial, eram para atender a necessidade de avaliação de estoque do produto acabado e apuração de resultado do período contábil. Até então, segundo Martins (2003, p. 19), para a apuração do resultado do período, bem como o levantamento do balanço em seu final, bastava levantar os estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples.

Com a sofisticação e o crescimento industrial, o desenvolvimento desta sociedade exigiu a evolução da contabilidade de custos. Neste período, destaca-se a administração científica com seus modelos de medição e análise de tempos e movimentos, e os modelos de organização, onde são estabelecidas as relações de hierarquia, linha de comando, delegação de autoridade, e torna clara a necessidade de avaliação de desempenho dos dirigentes. A prática das empresas é denominada pelos sistemas de apuração de custos produtos (MACHADO, 2002, p. 126).

Os sistemas de apuração de custos são compostos por métodos de custeio, que para Slomski (2003, p. 376) os principais são: método de custeio por absorção, método de custeio variável ou direto, método de custeio baseado em atividades e método de custeio padrão.

O custeio por absorção é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação (HORNGRER *et al*, 2000, p. 211).

Com relação ao custeio variável, de acordo com Leone (2000, p. 322), esse critério fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produzida e que sejam variáveis em relação a uma medida dessa atividade.

O custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), que segundo Horngren (2000, p. 76) se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custo, onde uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito. O ABC utiliza o custo dessas atividades como base para distinguir custos para outros objetos de custo tais como produtos, serviços ou clientes.

De acordo com Martins (2003, p. 315), o Custo-padrão, por muitas vezes é entendido como sendo o Custo Ideal de produção de um determinado bem ou serviço, com valor

conseguido com o uso dos melhores materiais, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva.

Há um outro conceito de Custo-padrão, trata-se do Custo-padrão Corrente, que segundo Martins (2003, p. 315) diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc.

E o terceiro conceito, entendido como Custo-padrão Estimado, o qual parte da hipótese de que a média do passado é um número válido e apenas introduz algumas modificações esperadas, tais como volume de atividade, mudança de equipamentos, etc, para fazer uma projeção para o futuro, sem qualquer preocupação de avaliar a eficiência sobre o desempenho da produção.

Segundo Martins (2003, p.316), o Custo-padrão Corrente é mais “científico”, no sentido de que faz a união entre aspectos teóricos e práticos da produção, enquanto o Custo-padrão Estimado só levaria em conta os práticos, podendo por isso nunca apontar defeitos ou ineficiências que seriam sanadas com aquele e o Custo-padrão Ideal tende a ser, por outro lado, extremamente teórico.

Mudanças econômicas e o acirramento da concorrência, passam a gerar novos sistemas de produção e distribuição, havendo a necessidade de novos métodos de gestão. Para tal, os sistemas de custeio precisam realizar três funções principais, que de acordo com Kaplan e Cooper (2000, p. 13) são: avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

A primeira função ocorre para atender às necessidade de fatores externos, como investidores, credores, reguladores e autoridades tributárias. A segunda e terceira funções, surgem das necessidades dos gerentes internos compreenderem e aperfeiçoarem os aspectos econômicos de suas operações, precisando de informações precisas e adequadas sobre custos para tomar decisões estratégicas e conseguir aprimoramentos operacionais. (KAPLAN e COOPER, 2000, p. 13).

Ao tratar de sistema de custo na administração pública, faz-se necessário discutir qual os métodos de custeio a ser utilizado.

Para Alonso citado por Machado (2002, p. 5-6), a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários e aos auditores a avaliação da eficiência dos serviços prestados. Para isso, sugere a utilização do método de custeio por atividade – ABC, como forma de fugir dos problemas derivados dos rateios tradicionais, potencializados pelos elevados custos fixos e indiretos do setor público.

Outra opinião sobre a utilização do método ABC é feita por Afonso (2000, p.1-6), onde defende o desenvolvimento de um sistema de informação usando o método ABC, pois a alocação dos custos com base nas atividades representa um avanço na distribuição dos custos e busca de melhoria do desempenho, pois utiliza conceitos modernos, como direcionador de custos e a análise do processo do negócio. Afonso ainda afirma que a contabilidade de custos se aplica corretamente ao serviço público, por ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho e cumprimento da missão do Estado, de proporcionar melhores condições de vida para a sociedade.

Considerando o exemplo de muitas instituições públicas dos Estados Unidos, para Kaplan e Cooper (2000, p. 266-272) o ABC não é apenas uma ferramenta para o setor privado. Experiências como a da Prefeitura de Indianápolis, o U.S *Veterans Affairs Department*, o INS (*Immigration and Naturalization Service*) e a Receita Federal norte-americana, destacaram importantes oportunidades para melhoria de processos. Revelaram descontrole das contas, falta de informações corretas, etc, que levavam certamente a tomada de decisões incorretas.

Os gerentes precisam das informações provenientes de um modelo ABC para toma de decisões sobre os produtos e serviços que desejam oferecer, os segmentos de clientes e o suprimento de recursos necessário para seus produtos, serviços e clientes. Os gerentes usarão as informações ABC para desenvolver produtos e serviços que possam ser fornecidos aos clientes a preços que cubram os custos dos recursos utilizados (KAPLAN e COOPER, 2000, p. 272).

Uma outra visão quanto a esse assunto é dada por Silva ao estudar a implantação de sistema de custo na administração pública, onde defende a adoção do custeio por absorção “que preconiza a determinação dos custos diretos das atividades e projetos por meio da acumulação dos gastos com Pessoal, Encargos, Matérias e Serviços e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais” (SILVA, apud MACHADO, 2002, p. 7).

E defendendo um sistema de custo utilizando o custeio direto, tem a tese de Machado (2002, p. 148-149), que mesmo defendendo a utilização do custeio direto, não descarta a possibilidade da utilização dos demais métodos. Seus argumentos são os seguintes:

1º - pelo custeio direto não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos.

2º - esse método está entranhado no sistema de planejamento/orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.

3º - a relação custo-benefício da informação, pode ser implantado rapidamente e com baixo custo de treinamento.

De maneira geral, para Slomski (2003, p. 392), os principais métodos de custeio – absorção, variável ou direto, baseado em atividades e padrão, podem ser utilizados com sucesso pelas entidades públicas para a medição de desempenho dos gestores públicos e de seus colaboradores.

3 – METODOLOGIA

Para a concretização deste estudo, foi utilizado como técnica de trabalho a pesquisa de campo, que segundo Martins (2003, p. 36) corresponde à coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos.

O instrumento utilizado foi o questionário, o qual possuiu perguntas fechadas – aquelas questões que apresentam categoria ou alternativas de respostas fixas – sendo aplicado, primeiramente através do contato telefônico com os Contadores das prefeituras, onde obteve-se 7 (sete) respostas, em seguida, foi enviado para os 31 (trinta e um) profissionais que preferiram responder via meio eletrônico de dados (e-mail), perfazendo um total de 38 (trinta e oito) questionários submetidos a apreciação, ou seja, um questionário para cada prefeitura

dos municípios paranaenses com mais de 40.000 (quarenta mil) habitantes, conforme base de dados do GOVERNO DO PARANÁ.

A pesquisa de campo foi feita nos meses de outubro e novembro de 2004, sendo que, dos 38 questionários enviados por e-mail ou respondidos por telefone, obteve-se uma amostra com 22 (vinte e duas) respostas, correspondendo 58% do total da população selecionada.

Faz-se necessário esclarecer, que o questionário foi elaborado com o propósito de verificar já na primeira pergunta, se as prefeituras do Estado do Paraná, com mais de 40.000 (quarenta mil) habitantes, mantém sistema de custo.

- Para as prefeituras que mantêm tal sistema, as demais perguntas foram feitas para identificar: qual o método de custeio utilizado; se o sistema de custo é integrado com a contabilidade; quais os benefícios gerados pela implantação do sistema; qual a forma de evidenciação dos resultados obtidos com a implantação do sistema; e qual o entendimento do § 3º, do Art. 50, da LRF.
- Para as prefeituras que não mantêm um sistema de custo, as demais perguntas foram feitas para verificar: que ações estão sendo tomadas para tal implantação; se os profissionais responsáveis pela implantação e manutenção do sistema de custos possuem conhecimento sobre ele – distinção entre sistema de informação, sistema contábil gerencial e sistema de custo; se possui clareza quanto ao método de custeio a ser utilizado; o grau de importância de um sistema de custo para a gestão pública; e qual o entendimento do § 3º, do Art. 50, da LRF.

Esta pesquisa foi feita com uma amostra limitada (já definida anteriormente), não sendo assim, possível estender os resultados para as demais prefeituras.

4 - RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS

Com base nas informações pesquisadas junto aos profissionais de contabilidade, das 22 (vinte e duas) prefeituras dos municípios paranaenses com mais de 40.000 (quarenta mil) habitantes que responderam o questionário, verificou-se que todas as prefeituras pesquisadas não possuem um sistema de apuração de custo, portanto, somente foram respondidas as questões relacionadas a não existência de tal sistema.

Quanto às respostas da questão que tratou de identificar, quais as ações que estão sendo tomadas para a implantação do sistema de apuração de custos, verifica-se que 86,5% das prefeituras não estão tomando nenhuma ação para implantação de tal sistema, sendo que 9% estão na fase inicial, com apenas discussões preliminares, e apenas 1 (uma) prefeitura, que representa 4,5% da amostra, está na fase intermediária, ou seja, está discutindo os conceitos, o método a ser utilizado e formas de integração, conforme Tabela 1. Nota-se que as respostas a essa questão demonstram uma despreocupação da grande maioria das administrações das prefeituras pesquisadas, pois além de não terem implantado o sistema de apuração de custo, determinado por lei, não estão tomando medidas para tal.

Fases	Número de respostas	%
Fase inicial – apenas discussões preliminares.	2	9%
Fase intermediária – discussões conceituais quanto ao sistema, método de custo utilizado, formas de integração, etc.	1	4,50%
Fase avançada – com todas os conceitos definidos e em início de implantação.	0	0%
Fase final – final da implantação do sistema.	0	0%
Não está sendo tomada nenhuma ação.	19	86,50%
Total	22	100%

Tabela 1 - Ações que estão sendo tomadas para a implantação do sistema de apuração de custos.

Com relação a pergunta sobre qual a definição de sistema de informação, 45,5% responderam corretamente, como sendo um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais, porém, 31,5% confundiram a definição de sistema de informação com sistema contábil gerencial e sistema de custos, e 23% não concordaram com as alternativas propostas, conforme Tabela 2. Percebe-se nestas respostas uma confusão quanto a definição de sistemas de informação, mostrando que a maioria dos pesquisados (54,5%) não tem esse conceito fixado.

Definição	Número de respostas	%
Tem como componente a contabilidade societária e fiscal, o sistema orçamentário, o sistema de custos, a contabilidade em outra moeda, o controle patrimonial, o sistema de valorização de inventários e a contabilidade por responsabilidade.	4	18%
É um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto, permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.	10	45,50%
São compostos por métodos de custeio, sendo considerado como principais: o método de custeio por absorção, o método de custeio variável ou direto, o método de custeio baseado em atividades e o método de custeio padrão.	3	13,50%
Nenhuma das alternativas.	5	23%
Total	22	100%

Tabela 2 – Definição de sistema de informação.

Na pergunta que diz respeito a definição de sistema contábil gerencial, as respostas corretas representaram 50% do total, e dos outros 50% que responderam erroneamente, 27,5% confundiram com sistema de informação, 9% com sistema de custos e 13,5% discordaram com as alternativas propostas, conforme Tabela 3.

Definição	Número de respostas	%
Tem como componente a contabilidade societária e fiscal, o sistema orçamentário, o sistema de custos, a contabilidade em outra moeda, o controle patrimonial, o sistema de valorização de inventários e a contabilidade por responsabilidade.	11	50%
É um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto, permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.	6	27,50%
São compostos por métodos de custeio, sendo considerado como principais: o método de custeio por absorção, o método de custeio variável ou direto, o método de custeio baseado em atividades e o método de custeio padrão.	2	9%
Nenhuma das alternativas.	3	13,50%
Total	22	100%

Tabela 3 – Definição de sistema contábil gerencial.

Quanto as respostas sobre a definição de sistema de custos, 50% tiveram êxito, 23% confundiram com a definição de sistema contábil gerencial, 18% com sistema de informação e 9% não concordaram com nenhuma das alternativas propostas, conforme Tabela 4. Neste caso, percebe-se a incerteza de 50% dos respondentes, demonstrando uma fragilidade no entendimento deste conceito.

Definição	Número de respostas	%
Tem como componente a contabilidade societária e fiscal, o sistema orçamentário, o sistema de custos, a contabilidade em outra moeda, o controle patrimonial, o sistema de valorização de inventários e a contabilidade por responsabilidade.	5	23%
É um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto, permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.	4	18%
São compostos por métodos de custeio, sendo considerado como principais: o método de custeio por absorção, o método de custeio variável ou direto, o método de custeio baseado em atividades e o método de custeio padrão.	11	50%
Nenhuma das alternativas.	2	9%
Total	22	100%

Tabela 4 – Definição de sistema de custos.

A Tabela 5 trata das respostas de qual é o método de custo mais apropriado para ser utilizado em um sistema de apuração de custo, onde para 54,5% dos entrevistados é o método de custeio baseado em atividades, 9% o absorção, 9% o variável ou direto e 27,5% consideram outros métodos mais apropriados. As respostas mostram que a maioria acredita que o método de custeio baseado em atividades, é o que melhor se adequa para as atividades do setor público.

Método de custeio	Número de respostas	%
Por absorção	2	9%
Variável ou direto	2	9%
Baseado em atividades	12	54,50%
Padrão	0	0%
Outros	6	27,50%
Total	22	100%

Tabela 5 – Método de custo mais apropriado para utilizar no sistema de apuração de custo.

As respostas relacionadas a questão que tratou dos benefícios do sistema de apuração de custo para a gestão pública, partiu da definição feita por Slomski (2003, p. 376), onde diz que os benefícios são gerar informações ao gestor público para que ele possa tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços, e ainda, poder medir o desempenho dos gestores públicos e de seus colaboradores. Os entrevistados, tomando como base essa definição, responderam: que concordam 86,5%, sendo 77,5% concordam totalmente, 9% responderam indiferente e apenas 5% discordam dos benefícios declarados na pergunta, conforme mostra a Tabela 6. As respostas evidenciam que os profissionais reconhecem os benefícios da implantação de um sistema de apuração de custos.

Opinião	Número de respostas	%
Discordo totalmente	0	0%
Discordo bastante	1	4,50%
Indiferente	2	9%
Concordo bastante	2	9%
Concordo totalmente	17	77,50%
Total	22	100%

Tabela 6 – Benefícios do sistema de apuração de custos para a gestão pública.

E, com relação à última pergunta, a qual tinha como objetivo identificar qual o entendimento que os profissionais tem sobre o § 3º, do Art. 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que diz que a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, as respostas obtidas nos mostram que para 54,5% o § 3º deixa claro que a administração pública tem que manter sistema de custos, além dos sistemas já existentes, para 23% a administração pública tem que manter, mas há dúvidas quanto sua função, objetivo, abrangência, etc., ou seja, 77,5% afirmam que administração pública deve manter sistema de custos, e 22,5% não entendem que a administração deve manter e sim que a lei faz referência aos sistemas já existentes.

Interpretações	Número de respostas	%
Os legisladores quando escreveram este parágrafo estavam se referindo aos sistemas já existentes: sistemas financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação.	4	18%
Este parágrafo deixa claro que a administração pública tem que manter sistema de custos, além dos sistemas tradicionais: sistemas financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação.	12	54,50%
Os Legisladores quando escreveram este parágrafo estavam se referindo aos sistemas já existentes: sistemas financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação, mas cometeram um equívoco citando o sistema de custos.	1	4,50%
Este parágrafo diz que a administração pública tem que manter sistema de custos, mas deixa dúvida sobre sua função, objetivo, abrangência, etc.	5	23%
Nenhuma das alternativas.	0	0%
Total	22	100%

Tabela 7 – Interpretação do § 3º, do Art. 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

5 - CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi verificar se a administração pública municipal do Estado do Paraná, com mais de 40.000 habitantes, implantou sistema de custos conforme determina a LRF, e neste caso, pode-se concluir que nenhuma das 22 (vinte e duas) prefeituras que responderam esta pesquisa, implantaram sistema de apuração de custos, mesmo conhecendo as exigências legais, pois para 77,5% dos profissionais entrevistados, a lei deixa claro a necessidade de manter um sistema de apuração de custos.

Considerando que todas as respostas foram negativas, foram verificados quais as ações que estão sendo tomadas para tal implantação, onde apenas 13,5% dos pesquisados estão discutindo o assunto (início), deixando claro uma despreocupação da grande maioria das administrações das prefeituras pesquisadas, pois além de não terem implantado o sistema de apuração de custo, determinado por lei, não estão tomando medidas para tal.

Outro ponto importante verificado na pesquisa, diz respeito ao entendimento das definições de sistema de informação, sistema contábil gerencial e sistema de apuração de custos, onde praticamente 50% dos profissionais entrevistados, confundiram as definições expostas, mostrando não terem pleno conhecimento das diferenças existentes entre elas.

No que diz respeito ao método de custo mais apropriado a ser utilizado em um sistema de apuração de custos na administração pública, as opiniões divergiram, destacou-se a indicação do método de custeio baseado em atividades com 54,5%, mas nesse caso, todas as opiniões são válidas, pois de maneira geral, todos podem ser utilizados, conforme Slomski (2003, p. 392).

Quanto aos benefícios da implantação de um sistema de apuração de custos na administração pública, a grande maioria dos profissionais entrevistados demonstraram conhecer, mesmo não os tendo implantado.

De uma maneira geral, considerando o conjunto de respostas obtidas, há indícios que a não implantação de sistemas de apuração de custo, não é por falta de conhecimento da lei e nem por desconhecimento das vantagens de sua implantação.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Roberto Alexandre Elias Afonso. Modernização da Gestão – Uma introdução à Contabilidade Pública de Custos. **Informe-se**, Brasília, nº 18 – ago. 2000. Secretaria para Assuntos Fiscais – SF. Disponível em: <"http://federativo.bnds.gov.br" http://federativo.bnds.gov.br>. Acesso em: 18 ago. 2004.
- BRASIL. Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Revista e Atualizada. 5ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- _____. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Lei complementar nº 101**, de 4-5-2000. Coleção Saraiva de Legislação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- CATELLI, Armando e outros. **Um sistema para gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras**. Revista do Serviço Público. Ano 52, nº 3, jul-set, 2001.
- GOVERNO DO PARANÁ. Base de dados dos 399 municípios do Estado do Paraná. Paraná, set. 2004. Disponível em: . acesso em 03 ago. 2004.
- HORNGREN, Charles T. *et al.* **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000. Tradução da 9ª edição americana por José Luiz Paravato.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo Desempenho – administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: Fundamento e Análise**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**. 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.