DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n33p9-21

ADOÇÃO DE CONTROLES DE CUSTOS PELOS MUNICÍPIOS CATARINENSES, SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL *

ADOPTION OF COST CONTROL BY CATARINENSES MUNICIPALITIES, ACCORDING TO THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW

MICHELE PATRICIA RONCALIO
Faculdade Energia de Administração e Negócios - FEAN (SC)

ALTAIR BORGERT
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (SC)

LUIZ ALBERTON
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (SC)

EDAIR DO AMARAL
Ministério Público do Estado de Santa Catarina (SC)

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF exige a inclusão de normas para controle de custos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias - LDO's dos entes, bem como a adoção de sistemas de custos para o acompanhamento da gestão pública. Neste sentido, objetiva-se verificar a adoção de controles de custos pelas administrações dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes. Em seus objetivos, a pesquisa é um levantamento descritivo e, em sua problemática, a abordagem é qualitativa-quantitativa. Compara-se as informações obtidas na análise de conteúdo das LDO's de 19 municípios com as informações coletadas em questionários respondidos pelos contadores destas prefeituras. Como resultado, verifica-se que 26% das prefeituras adotam controles de custos e nas LDO's há a exigência de adoção deste tipo de controle em 47% dos municípios. Identifica-se, portanto, incoerências sobre a adoção de controles de custos nos municípios e pouca interação das áreas de planejamento e contabilidade.

Palavras-chave: Controle de custos. Administração pública. Municípios catarinenses. Lei de Responsabilidade Fiscal.

* Artigo apresentado no 6º CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management, 2009, São Paulo - SP/Brasil. Resumo e Anais dos trabalhos: 6th CONTECSI, CD-ROM.

ABSTRACT

The Fiscal Responsibility Law-LRF requires the inclusion of cost controlling rules in city´s Laws of Budget Guidelines–LDO's and the adoption of a costing system to monitor public management. The article aims at verifying the adoption of costing controls by government municipalities that have more than 50,000 inhabitants, according by the LRF. For the methodology, the research is a descriptive survey with a qualitative-quantitative approach. The information obtained by the analysis of the 19 LDO's municipalities contents are compared with the information collected from questionnaires answered by accountants of these cities. As a result of the research, it appears that 26% of the surveyed municipalities have cost control methods, in the LDO's there is a requirement for adoption of such control in 47% of municipalities. It´s shown, therefore, inconsistencies on the adoption of cost controlling methods in the cities and there is also little interaction of the areas of planning and accounting.

Keywords: *Cost control. Government. Municipalities. Fiscal responsibility law.*

1 INTRODUÇÃO

A Lei Federal n. 4.320, de 17/03/1964, e a Constituição Federal de 1988 definem, para o Brasil, alguns procedimentos de planejamento, por meio da elaboração de documentos, como o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual. Além disso, determinam regras para a execução e a prestação de contas na utilização dos recursos públicos e demonstram a importância de controles contínuos, porém, não tratam de mecanismos estruturados que possibilitem tais controles.

No período do regime militar, no Brasil, em 25/02/1967, foi editado o Decreto-Lei n. 200, em vigor, que estabelece, em várias situações, a necessidade de adoção de controle de custos na administração pública federal, seja por meio do acompanhamento dos custos globais dos programas setoriais do Governo, a ser exercida pela supervisão ministerial, seja pela responsabilidade imposta aos órgãos centrais de sistemas, para redução de custos operacionais da administração federal, ou ainda, mais enfaticamente, quando trata, em seu artigo 79, que a contabilidade deve apurar os custos dos serviços prestados pela administração pública, com o objetivo de evidenciar os resultados da gestão governamental.

Por sua vez, a Lei Complementar n. 101, sancionada em 04/05/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, enfatiza o equilíbrio das contas públicas, tendo como princípios o planejamento e a transparência para utilização dos recursos. Esta Lei aprimora o controle na medida em que define metas, limites e condições para a execução orçamentária, financeira e patrimonial. Inclusive, a LRF exige um acompanhamento dos custos e a avaliação de desempenho na administração pública ao apontar, assim, um direcionamento para a necessidade de controle dos dispêndios, como segue:

> Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:
> I – disporá também sobre:
> (…)
> e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; (BRASIL, 2000)

Explica-se que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, parágrafo 2º, determina a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias, que tem como objetivo descrever as metas e as prioridades do governo para o próximo exercício (BRASIL, 1988). Ao estabelecer essas metas, entende-se que o gestor público deve considerar os custos relativos para seu cumprimento e demonstrar o desempenho dos recursos empregados para tal fim.

A necessidade de conhecer os custos dos serviços públicos é evidenciada mais claramente no parágrafo 3º, artigo 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), quando estabelece a necessidade de implantação de um sistema de custos para fornecer dados e informações úteis, para fins fiscais e gerenciais: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial". Logo, entende-se que esta exigência apoia o controle, no sentido de prever e corrigir desvios que

possam intervir no equilíbrio das contas.

Reconhece-se que a participação da população na condução e no acompanhamento da atuação dos governantes é crescente no aspecto qualitativo, com maior acesso a dados e informações, devido à tecnologia de informação existente. Além disso, a sociedade cobra da administração pública melhor desempenho dos serviços públicos, transparência e responsabilidade nos gastos. Portanto, faz-se necessária uma gestão mais eficiente e eficaz dos recursos disponíveis.

Neste sentido, entende-se que, pelo fato da administração municipal estar mais próxima da população a ser atendida, é nesta esfera que ocorre, de forma mais contínua, a cobrança da sociedade na aplicação dos recursos transferidos ao setor público. Nos municípios são implementadas ações de todas as esferas de governo, além da produção de bens e serviços pela iniciativa privada. Por isso, a importância de se adotar métodos para a apuração de custos pelas prefeituras municipais, tanto para fins gerenciais quanto para atendimento das normas estabelecidas em lei.

Sendo assim, este artigo tem como objetivo identificar a adoção de controles de custos pelas administrações públicas dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo os critérios emanados pela Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para a consecução desta pesquisa, neste capítulo são abordados os principais conceitos e entendimentos sobre a administração pública brasileira, alguns princípios constitucionais a serem observados por este setor da economia e seus instrumentos de planejamento, com ênfase nos municípios.

Posteriormente, observadas as premissas da administração pública e a necessidade da adoção de controles contínuos, o capítulo trata sobre controles e sistemas de custos, a exigência legal e a importância da utilização deste tipo de controle na administração pública brasileira.

2.1 Administração Pública Brasileira

A ciência da administração possui várias ramificações e uma delas é a administração pública. Entende-se por administração pública o conjunto de atividades envolvidas no estabelecimento e na implementação de políticas públicas. Engloba, portanto, sua organização, seu pessoal, as práticas e os processos essenciais ao exercício das funções dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e os órgãos e entidades submetidos e vinculados a estes. A administração pública deve lidar com os problemas sociais e econômicos e, além destes, adequar-se para atingir os objetivos que lhe são repassados.

Meirelles (2007, p. 64) corrobora esta contextualização quando conceitua que "Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas".

Para tanto, devem ser observados alguns princípios expostos pela Constituição Brasileira de 1988 em seu artigo 37: "A administração pública direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência".

Entende-se que os atos administrativos, para serem legítimos, devem ser praticados, observando-se as normas pertinentes, a destinação pública própria, a divulgação necessária, atingindo-se da melhor maneira seus objetivos e com moral da instituição.

O Princípio da Eficiência enfatiza a necessidade de avaliação da eficiência quando da aplicação dos recursos públicos. Porém, considera-se que este princípio deve ser complementado pela observância da eficácia na consecução dos benefícios gerados. Desta forma, o serviço público é considerado eficiente quando alcança melhores resultados, consumindo menos recursos, e é eficaz quando cumpre sua missão.

Sendo assim, como esta pesquisa pretende visualizar a existência de normas e a adoção de controles de custos pelos municípios pesquisados, destaca-se o Princípio da Eficiência, pois se defende que controlar custos é premissa básica para avaliação da aplicação dos recursos públicos.

Por sua vez, o artigo 165 da Constituição Federal de 1988 e o Capítulo II da Lei de Responsabilidade Fiscal tratam dos instrumentos básicos de planejamento e orçamento que cada ente federado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)

deve instituir, por meio de Lei, para consecução de suas atividades, quais sejam: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. Segundo Oliveira e Beuren (2004), estes instrumentos de planejamento governamental se interligam, de forma hierarquizada, com o objetivo de dotar a administração pública de um processo de planejamento orçamentário, que reflita a longo, médio e curto prazo.

> • Lei do Plano Plurianual - PPA: de periodicidade quadrienal, deve ser elaborada no primeiro ano de mandato do chefe do Poder Executivo com aplicação a partir do segundo ano deste mandato até o primeiro ano de mandato do próximo governo. Este instrumento é responsável por estabelecer as metas e as prioridades da administração pública, de forma regionalizada, incluindo as despesas de capital e as despesas destinadas a programas continuados, e visa a assegurar a existência e a continuidade das ações governamentais. Sendo assim, Pagliarussi e Lopes (2006) o consideram como planejamento estratégico de governo.
>
> • Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO: descreve as metas e as prioridades da administração pública para o próximo exercício. Pagliarussi e Lopes (2006) entendem que, assim como a Lei Orçamentária Anual - LOA, a LDO constitui-se como instrumento de planejamento operacional. Esta Lei, em consonância com o PPA, identifica as despesas de capital a serem executadas no próximo exercício financeiro, orienta a elaboração da LOA, dispõe sobre alterações na legislação tributária e estabelece políticas das agências oficiais de fomento. O artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, ainda, que a LDO deve dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas, instituir critérios e formas de limitação de empenhos, normas para controle de custos e avaliação de resultados, bem como, condições para transferências de recursos (BRASIL, 2000). Entende-se que estas inclusões pela LRF reforçam a necessidade de observância do Princípio da Eficiência.
>
> • Lei Orçamentária Anual - LOA: este instrumento demonstra, em termos monetários, a previsão de receitas e, com esta estimativa, fixa as despesas a serem executadas para atingir as metas propostas. O orçamento público é conceituado por Silva (1996, p. 36) como uma "lei especial que contém a discriminação da receita e da despesa pública, de forma a evidenciar a política econômica, financeira e o programa de trabalho do governo". A Constituição Federal de 1988 determina que este orçamento anual, compatível com o PPA e com a LDO, deve compreender todas as receitas e despesas dos órgãos e entidades vinculados aos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) daquele ente federado, primando pelo equilíbrio, identificando os programas que serão atendidos e não pode conter matéria estranha a esta previsão de receitas e fixação de despesas (BRASIL, 1988). O artigo 5º da LRF introduziu mecanismos que visam a atender tais prerrogativas e, observando, tanto a Carta Magna quanto a Lei n. 4.320/64 em seu artigo 40, as alterações da LOA somente podem ser efetuadas por meio de Créditos Adicionais, igualmente autorizados por lei.

Além de uma imposição legal, tais instrumentos de planejamento e orçamento são considerados como ferramentas de gestão. Kohama (2003, p.56) enfatiza que a integração destes instrumentos objetiva "determinar as ações a serem realizadas pelo setor público, escolhendo as alternativas prioritárias e compatibilizando-as com os meios disponíveis para colocá-las em execução", ou seja, a integração possibilita o atendimento dos objetivos da administração púbica por meio da estratégia de governo na aplicação dos recursos públicos.

2.2 Controle de Custos no Setor Público

O controle das atividades permite, por meio da observação das ocorrências, identificar procedimentos falhos ou desnecessários, buscando ajustes para que as atividades sejam produzidas com eficácia, eficiência e economicidade. Logo, considera-se que os custos precisam ser controlados para atingir os objetivos de determinada entidade ou administração.

Corroborando esta interpretação, Martins (2006, p. 21) ressalta:

> Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao Controle e na 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 previsão, e num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à decisão, entende-se que a contabilidade de custos é elemento essencial, pois

consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo.

Portanto, a contabilidade de custos é um sistema para a obtenção de dados, monetários e físicos, necessários para produzir informações de custos para as diversas áreas de gestão da entidade, bem como para produzir relatórios de desempenho e controle das atividades desenvolvidas. As informações fornecidas por um sistema de custos servem como base para a elaboração e a adequação dos orçamentos e planejamentos.

A contabilidade de custos depara-se com diversos conceitos acerca de seu objeto de observação. Beulke e Bertó (2001) conceituam custo como a expressão monetária dos insumos e consumos para a produção e venda de um determinado produto ou serviço. Para Horngren, Foster e Datar (1997, p. 19), custo é "um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim".

No mesmo raciocínio, Hansen e Mowen (2003) definem custo como valor em dinheiro, ou equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos ou serviços que se espera que tragam um benefício atual ou futuro para a organização. Na concepção de Atkinson et al. (2000, p. 125), custo é "o valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros".

Matz, Curry e Frank (1978, p. 48) reconhecem esta diversidade de conceitos quando relatam que "os economistas, contadores, engenheiros e outras pessoas que se confrontam com os problemas de custos, criam conceitos e terminologias de custos de acordo com suas necessidades".

Essas diferentes caracterizações de custos também ocorrem quando envolvem áreas distintas de atuação de um profissional, mas considera-se que, independentemente das diferenças, custos estão sempre relacionados com a produção de bens ou serviços.

Para conceituação de custos na administração pública, é necessário observar as prerrogativas da contabilidade pública. Cruz (1988, p. 9) conceitua:

Contabilidade pública é a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial e financeira e a formação de resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

Sendo assim, para esta pesquisa, entende-se que os custos na administração pública se relacionam com o consumo de recursos financeiros e materiais para a consecução dos serviços públicos.

De acordo com Lima e Lima (1998), o controle de custos possibilita a adoção de medidas para ajustes, visando à melhoria da qualidade, ao aumento dos níveis de produção e à eficiente utilização dos recursos.

Concomitantemente, muitos autores destacam que para o acompanhamento da execução orçamentária e financeira, formação de resultado e, consequentemente, para observância dos princípios constitucionais da administração pública, os entes federados devem adotar, também, sistemas de controles que permitam conhecer, avaliar e administrar estes custos inerentes à produção dos serviços públicos.

Piscitelli (1988, p. 33) defende que "a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo". Por sua vez, Lima e Castro (2003, p. 237) expõem essa necessidade quando comentam:

> O setor público brasileiro, a exemplo do que já existe em outros países, necessita de um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos e serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão.

Nas diversas entidades, públicas ou privadas, os custos devem ser controlados, em função dos objetivos estabelecidos, tanto para a organização no geral, quanto para cada um dos setores no particular.

Observando-se os objetivos traçados, o controle de custos está intimamente relacionado com o orçamento e o planejamento da entidade. Hansen e Mowen (2003, p.246) destacam essa integração quando descrevem que "controle é o processo de estabelecer padrões, receber *feedback* sobre o desempenho real e tomar as ações corretivas quando o desempenho real desvia significativamente do desempenho planejado".

Entende-se, portanto, que o controle de

custos da administração pública pode ser efetuado por meio do plano de contas, apropriando as despesas públicas inerentes a determinadas ações e adotando procedimentos de acompanhamento e análise dos relatórios emitidos pela contabilidade, pela adoção de sistemas específicos, para mensuração e acompanhamento dos custos, ou por outros métodos que a administração municipal possa verificar como aplicável.

Para Martins (2006, p. 358), "uma das grandes utilidades dos sistemas de custos é exatamente a sistematização criada para o registro de volumes físicos consumidos e fabricados". Este sistema representa o transporte das informações, em que, primeiramente, recolhe os dados, processa-os e emite relatórios na outra extremidade.

Portanto, o sistema de custos compreende o modelo e o tipo do processo para organizar as informações de custos, oriundas das diversas áreas da entidade, apurando, assim, relatórios, para que a contabilidade de custos gere informações ao processo decisório. Logo, sistemas de custos não se confundem com métodos de custos. Os métodos de custos não são objeto desse estudo e se relacionam com critérios utilizados para apropriar os custos despendidos no processo produtivo aos referidos bens ou serviços colocados à disposição pelas entidades.

Horngren, Foster e Datar (1997) defendem que um sistema de custos deve fornecer informações, com os objetivos de: (1) formular estratégias gerais e planos a longo prazo; (2) auxiliar nas decisões de alocações de recursos; (3) planejar e controlar custos das operações e atividades; (4) mensurar desempenho e avaliar pessoas; (5) adequar-se com a regulamentação externa e exigências legais.

Adequando, para a administração pública, os enfoques do sistema de custos apresentados pelos autores supracitados, entende-se que um sistema de custos a ser utilizado por um ente federado deve buscar: (1) fornecer subsídios aos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA), auxiliando em decisões sobre novos investimentos ou adoção de novos projetos continuados; (2) emitir relatórios que auxiliem na decisão de alocar recursos públicos a determinados serviços, obras, produtos de entidades da administração indireta, bem como adequar os recursos aplicados na manutenção das atividades dos diversos órgãos e entidades; (3) auxiliar no controle dos custos e dos ativos administrados pelas diversas unidades gestoras, identificando centros de custos; (4) comparar valores orçados com valores efetivamente realizados, identificando atividades e projetos responsáveis por eventuais diferenças; (5) observar as normas pertinentes, quanto à aplicação dos recursos, bem como auxiliar na avaliação para captação de recursos; (6) permitir a comparabilidade entre preços unitários de itens com qualidade equivalente ou similar; (7) gerar base de dados que permita identificar o volume usual de consumo, desde a elaboração do Plano Plurianual - PPA até a execução da despesa, gerando evidências de superfaturamento ou de subfaturamento.

3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Atualmente, no Brasil, existem 5.564 municípios, com extensão territorial e número de habitantes diversificados. No entanto, tal situação também se encontra no Estado de Santa Catarina, que possui 293 municípios. Segundo o Censo Demográfico de 2000, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE, 2000), o Estado catarinense possui 5.356.360 habitantes distribuídos em 293 municípios, conforme se demonstra na Tabela 1.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 63, é mais amena em algumas exigências para municípios com população inferior a 50.000 habitantes. Por exemplo, faculta-se a esses municípios a comprovação e entrega semestral do Relatório de Gestão Fiscal ao invés de quadrimestralmente, bem como a entrega semestral de alguns demonstrativos que compõem o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, de periodicidade bimestral (BRASIL, 2000).

Com base nestas informações, e considerando-se a existência de 293 municípios no Estado de Santa Catarina, esta pesquisa se concentra numa amostra intencional que engloba os dezenove municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo dados do Censo, realizado pelo IBGE no ano de 2000, demonstrados na Tabela 2. Tais municípios, quando da realização do Censo 2000, abrigavam 2.628.867 habitantes, ou seja, aproximadamente metade dos habitantes do Estado.

Tabela 1 – Número de municípios e população residente, por situação do domicílio, em Santa Catarina – 2000

Classes de tamanho da população dos municípios em Santa Catarina (habitantes)	Número de municípios	População residente		
		Total	Urbana	Rural
Santa Catarina	**293**	**5.356.360**	**4.217.931**	**1.138.429**
Até 5.000	106	334.758	109.495	225.263
De 5.001 até 10.000	76	541.436	257.940	283.496
De 10.001 até 20.000	61	837.174	551.094	286.080
De 20.001 até 50.000	31	1.014.125	851.033	163.092
De 50.001 até 100.000	9	587.787	510.632	77.165
De 100.001 até 500.000	10	2.041.080	1.937.737	103.343
Mais de 500.000	-	-	-	-

Fonte: adaptado IBGE - Censo Demográfico 2000.

Vale esclarecer que a opção pela utilização dos dados do Censo de 2000 do IBGE se deve ao fato de ser esta uma fonte completa e acessível e por ser considerada fidedigna. Além disso, este era o censo concluído quando do início desta pesquisa.

Tabela 2 – Municípios catarinenses com população residente superior a 50.000 habitantes – 2000

Municípios Catarinenses	População	Municípios Catarinenses	População
Araranguá	54.706	Itajaí	147.494
Balneário Camboriú	73.455	Jaraguá do Sul	108.489
Blumenau	261.808	Joinville	429.604
Brusque	76.058	Lages	157.682
Caçador	63.322	Palhoça	102.742
Canoinhas	51.631	Rio do Sul	51.650
Chapecó	146.967	São Bento do Sul	65.437
Concórdia	63.058	São José	173.559
Criciúma	170.420	Tubarão	88.470
Florianópolis	342.315		
	Total	**2.628.867**	

Fonte: adaptado IBGE - Censo Demográfico 2000.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Em seus objetivos, a presente pesquisa caracteriza-se como um levantamento descritivo. Quanto a sua problemática, a pesquisa tem abordagem qualitativa-quantitativa, pois busca identificar a adoção de controle e sistemas de custos nos maiores municípios catarinenses, conforme preceitua a Lei de Responsabilidade Fiscal, comparando-se as informações coletadas.

Para tanto, num primeiro momento, foi necessária a identificação dos dezenove municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo o Censo Demográfico de 2000, realizado pelo IBGE.

Após a identificação da amostra intencional, coletam-se, nos sítios das Prefeituras Municipais ou das Câmaras Municipais de Vereadores dos municípios estudados, as Leis de Diretrizes Orçamentárias - LDO's, sancionadas para o exercício de 2007. Desta forma, efetuou-se uma análise de conteúdo das respectivas LDO's, para verificar se tais Leis atentam à alínea "e", inciso I, artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, dispondo sobre normas para controle de custos. Para esta análise de conteúdo das LDO's, num primeiro momento, buscou-se identificar o termo "custo" nas leis

pesquisadas, em seguida, foi analisado se, no contexto, o termo "custo" relaciona-se com a adoção de controle ou sistema de custos.

Para responder ao parágrafo 3º, artigo 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicou-se, em julho de 2007, questionário combinando perguntas abertas e fechadas aos responsáveis pelas contabilidades das Prefeituras Municipais pesquisadas. O questionário aplicado objetivou identificar a adoção, por tais prefeituras, de controle de custos e identificar o mecanismo utilizado. Buscou-se verificar, também, quando não existentes, se há intenção de adotar algum controle de custos a curto ou longo prazo. Tais questionários foram enviados por correio eletrônico e retornaram até o encerramento do mês de setembro de 2007.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Com a identificação dos municípios catarinenses que, segundo o Censo Demográfico, realizado pelo IBGE em 2000, possuem mais de 50.000 habitantes e, após a coleta e análise de suas Leis de Diretrizes Orçamentárias, este capítulo identifica o tratamento dado por tais LDO's no que se refere à adoção de controles ou de sistemas de custos pelas prefeituras pesquisadas.

Num segundo momento, são comparados os dados e as informações extraídas das LDO's coletadas com as informações fornecidas pelos responsáveis pelas contabilidades destas prefeituras sobre a efetiva adoção de controles e sistemas de custos.

5.1 O controle de custos segundo as Leis de Diretrizes Orçamentárias dos maiores municípios catarinenses

Identificados os dezenove municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, a presente pesquisa concentrou-se em coletar, nos sítios das Prefeituras Municipais e das Câmaras Municipais de Vereadores, as Leis de Diretrizes Orçamentárias aprovadas para o exercício de 2007. O Quadro 1 demonstra tais LDO's segundo as suas numerações e ano de sanção. Cabe ressaltar, que a LDO do município de São José não está acessível nos sítios supracitados, porém coletou-se uma cópia da Lei exposta no Mural da Prefeitura Municipal.

Conforme a metodologia utilizada nesta pesquisa, para a verificação da observância da alínea "e", inciso I, artigo 4°, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deva dispor sobre normas para controle de custos dos programas realizados com recursos orçamentários dos entes federados, verificou-se, nas Leis citadas no Quadro 1, a disposição sobre eventuais regras para adoção de controle ou de sistema de custos pelos municípios pesquisados.

Nesta análise, identificou-se que, dentre os municípios pesquisados, a LDO para o exercício de 2007, contempla, distintamente: (1) normas para

Quadro 1 – Leis de Diretrizes Orçamentárias, para o exercício de 2007, dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes

Municípios Catarinenses	Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2007	Municípios Catarinenses	Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2007
Araranguá	2.485/2006	Itajaí	4.638/2006
Balneário Camboriú	2.649/2006	Jaraguá do Sul	4.465/2006
Blumenau	6.928/2006	Joinville	5.579/2006
Brusque	2.936/2006	Lages	3.331/2006
Caçador	2.383/2006	Palhoça	2.490/2006
Canoinhas	4.122/2006	Rio do Sul	4.468/2006
Chapecó	5.098/2006	São Bento do Sul	1.727/2006
Concórdia	3.735/2006	São José	4.468/2006
Criciúma	4.944/2006	Tubarão	3.014/2006
Florianópolis	7.109/2006		

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de pesquisas nos sítios das Prefeituras Municipais, Câmaras Municipais de Vereadores e Mural Municipal.

controle de custos, identificando ou não o que deve e como ser controlado; (2) intenção de adotar controle de custos; (3) necessidade de adoção de sistema de custos apto a mensurar e emitir relatórios sobre o comportamento e aplicação dos recursos públicos. Porém, constatou-se que nas LDO's de três dos maiores municípios catarinenses não há disposição sobre controle ou sistema de custos, conforme demonstrado na tabela seguinte.

Verifica-se, na Tabela 3, que apenas as LDO's dos municípios de Joinville, Jaraguá do Sul e Criciúma nada dispõem sobre controle de custos. Dentre estes, destaca-se Joinville, que, segundo o número de habitantes apurados pelo Censo Demográfico de 2000 - IBGE, demonstrado na Tabela 2, é o maior município do Estado de Santa Catarina.

Constatou-se que, dentre os dezenove municípios pesquisados, as LDO's de sete deles, o equivalente a 36,84% da amostra, não exigem a adoção de controle de custos, porém, evidenciam a intenção de adotá-los. Esta evidência é padronizada nas LDO's, que dispõem que a administração municipal, observadas as possibilidades, até a criação de estrutura adequada,

Tabela 3 – Normas das Leis de Diretrizes Orçamentárias dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, aprovadas para o exercício de 2007, sobre Controle e Sistema de Custos

Municípios	Adoção de Controle de Custos			Intenção de Adotar Controle de Custos	Dispõe sobre Custos
	Estabelece a Adoção	Estabelece Como ou O que controlar	Adoção de Sistema de Custos		
Araranguá	***Sim***	Não	Não		***Sim***
Baln.Camboriú	***Sim***	Não	Não		***Sim***
Blumenau	Não	Não	Não	***Sim***	***Sim***
Brusque	Não	Não	Não	***Sim***	***Sim***
Caçador	Não	Não	Não	***Sim***	***Sim***
Canoinhas	Não	Não	Não	***Sim***	***Sim***
Chapecó	***Sim***	Não	Não		***Sim***
Concórdia	***Sim***	Não	Não		***Sim***
Criciúma	Não	Não	Não	Não	Não
Florianópolis	Não	Não	Não	***Sim***	***Sim***
Itajaí	Não	Não	Não	***Sim***	***Sim***
Jaraguá do Sul	Não	Não	Não	Não	Não
Joinville	Não	Não	Não	Não	Não
Lages	Não	Não	Não	***Sim***	***Sim***
Palhoça	***Sim***	***Sim***	***Sim***		***Sim***
Rio do Sul	***Sim***	Não	Não		***Sim***
São Bento do Sul	***Sim***	Não	Não		***Sim***
São José	***Sim***	***Sim***	***Sim***		***Sim***
Tubarão	***Sim***	Não	Não		***Sim***
Totais	***09 municípios (47,37%)***	***02 municípios (10,53%)***	***02 municípios (10,53%)***	***07 municípios (36,84%)***	***16 municípios (84,21%)***

Fonte: Elaborada pelos autores a partir das Leis de Diretrizes Orçamentárias, para o exercício de 2007, dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes.

deverá apropriar despesas de forma a demonstrar o custo de cada ação governamental.

No que tange ao tratamento do tipo de custo ou de como controlá-los, as Leis de Diretrizes Orçamentárias dos municípios de Palhoça (Lei n. 2.490, de 22/12/2006) e de São José (Lei n. 4.468, de 24/10/2006) trazem o mesmo texto, quando, respectivamente nos artigos 23 (Palhoça) e 25 (São José), estabelecem:

> (…) O controle de custos das ações desenvolvidas pelo Poder Público Municipal de que trata o artigo 50, § 3º da LRF, serão desenvolvidos de forma a apurar os custos dos serviços, tais como: custo dos programas, das ações, do m² das construções, do m² das pavimentações, do aluno/ano do ensino fundamental, do aluno/ano do transporte escolar, do aluno/ano do ensino infantil, do aluno/ano com merenda escolar, da destinação final da tonelada de lixo, do atendimento nas unidades de saúde, etc.
> Parágrafo único. Os custos serão apurados através

das operações orçamentárias, tomando-se por base as metas físicas previstas nas planilhas das despesas e nas metas físicas realizadas e apuradas ao final do exercício.

Ressalta-se que, apesar de não citarem o termo "sistema de custos", mas por tratarem do artigo 50, parágrafo 3°, da Lei de Responsabilidade Fiscal, entende-se que o controle de custos estabelecido pelas LDO's dos municípios de Palhoça e São José exige a adoção de um sistema que interaja com o sistema orçamentário desses municípios, a fim de emitir relatórios comparando as metas físicas previstas com as efetivas realizações.

Logo, dos nove municípios que legalmente devem adotar controles de custos, cinco devem fazer este controle com a adoção de sistema de custos, que permita apurar, mensurar, avaliar e comparar os custos da administração pública municipal, conforme estabelece o artigo 50, parágrafo 3°, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

5.2 Adoção de controles ou sistemas de custos, pelos maiores municípios catarinenses

Dentre outros aspectos, entende-se que com a adoção de controles de custos, a administração pública municipal pode estabelecer metas de aproveitamento dos recursos, por meio do planejamento das despesas públicas, auxiliando na melhoria da qualidade dos serviços públicos e como um suporte para prestações de contas mais transparentes à população.

Desta forma, por meio da aplicação de questionários, houve a verificação, junto aos responsáveis pela contabilidade das prefeituras municipais pesquisadas, da efetiva adoção de controle de custos, dos mecanismos utilizados quando da existência de eventuais controles e, no caso de não haver este controle de custos, os respondentes identificaram, ainda, se há a intenção ou não de adotá-los.

Dentre os questionários enviados, apenas a Prefeitura Municipal de Chapecó não retornou com resposta. Pelas informações coletadas, a Tabela 4 compara as respostas dos responsáveis pela contabilidade das Prefeituras com os ditames emanados por suas Leis de Diretrizes Orçamentárias, tanto no que se refere à exigência de adotar controles de custos e sua efetiva adoção quanto pela intenção de adotar tais controles.

Visualiza-se, na Tabela 4, que apenas cinco municípios (Brusque, Criciúma, Jaraguá do Sul, Palhoça e São Bento do Sul) declararam que utilizam controle de custos. Porém, apenas os respondentes das Prefeituras Municipais de Jaraguá do Sul, Palhoça e São Bento do Sul identificaram os mecanismos utilizados para tal, quais sejam: plano de contas e sistema de custos. Comparando tais informações com os conteúdos das LDO's, levantadas anteriormente e descritas na Tabela 3, dos nove municípios que legalmente devem controlar custos, apenas os municípios de Palhoça e São Bento do Sul cumprem tal determinação, pois as LDO's de

Tabela 4 – Adoção ou Intenção de Adotar Controles de Custos pelos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo responsáveis pelas contabilidade das Prefeituras, comparando-se com o descrito nas Leis de Diretrizes Orçamentárias sancionadas para 2007

Municípios	Adoção Controle de Custos			Intenção de Adotar Controle de Custos	
	Adoção	Mecanismo Utilizado	Exigência de Adoção, segundo a LDO	Segundo a Contabilidade	Segundo a LDO
Araranguá	Não		***Sim***	Não	***Sim***
Balneário Camboriú	Não		***Sim***	***Sim***	***Sim***
Blumenau	Não		Não	Não	***Sim***
Brusque	***Sim***	*Não Identificado*	Não	***Sim***	***Sim***
Caçador	Não		Não	Não	***Sim***
Canoinhas	Não		Não	***Sim***	***Sim***
Chapecó			***Sim***		***Sim***
Concórdia	Não		***Sim***	***Sim***	***Sim***
Criciúma	***Sim***	*Não Identificado*	Não	***Sim***	Não

Florianópolis	Não		Não	***Sim***	***Sim***
Itajaí	Não		Não	Não	***Sim***
Jaraguá do Sul	***Sim***	*Plano de Contas*	Não	***Sim***	Não
Joinville	Não		Não	Não	Não
Lages	Não		Não	***Sim***	***Sim***
Palhoça	***Sim***	*Sistema*	***Sim***	***Sim***	***Sim***
Rio do Sul	Não		***Sim***	***Sim***	***Sim***
São Bento do Sul	***Sim***	*Sistema*	***Sim***	***Sim***	***Sim***
São José	Não		***Sim***	Não	***Sim***
Tubarão	Não		***Sim***	Não	***Sim***
Totais	**05 municípios (26,32%)**	**03 municípios (15,79%)**	**09 municípios (47,37%)**	**11 municípios (57,89%)**	**16 municípios (84,21%)**

Fonte: Elaborada pelos autores.

Brusque, Criciúma e Jaraguá do Sul não estabelecem a adoção de controle de custos.

No que se refere ao artigo 50, parágrafo 3°, da Lei de Responsabilidade Fiscal, considerando-se as respostas dos responsáveis pela contabilidade dos municípios pesquisados,

Observa-se que, novamente, apenas os municípios de Palhoça e São Bento do Sul cumprem a determinação legal da utilização de sistema de custos.

A Tabela 4 permite, ainda, identificar que há uma incoerência entre a opinião dos responsáveis pela contabilidade das prefeituras pesquisadas e o descrito nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, quando tratam da intenção de adotar controles de custos na administração pública municipal. Considerando-se os municípios pesquisados, que relatam no texto de sua LDO a necessidade de adoção de controles de custos, ou, pelo menos, a intenção de adotá-los, dezesseis municípios abordam tal tema. Porém, na análise dos questionários submetidos aos responsáveis pela contabilidade das prefeituras pesquisadas, apenas onze (57,89%) manifestaram a intenção de adotar controle de custos, incluindo aqueles que declararam que utilizam este tipo de controle.

Com tal discordância entre a opinião dos responsáveis pelas contabilidades das prefeituras e o conteúdo das Leis de Diretrizes Orçamentárias, percebe-se que a interação do setor contábil das prefeituras com o setor responsável pela elaboração dos instrumentos de planejamento é deficitária. Mas, entende-se que a efetiva utilização de controles e sistemas de custos depende desta interação da contabilidade com o planejamento, pois a participação no estabelecimento de metas permite à contabilidade acompanhar o desempenho das atividades e ações desenvolvidas pelas administrações dos entes públicos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considera-se que, sem a adoção de um controle efetivo de custos, os municípios ficam descobertos na observância dos princípios constitucionais da economicidade e da eficiência na aplicação dos recursos públicos, comprometendo, inclusive, a transparência das prestações de contas de referidos recursos.

Reforçando esse entendimento, a Lei de Responsabilidade Fiscal incluiu em seu texto a necessidade de adoção de controles e sistemas de custos pela administração pública, com o objetivo de observar metas e limites também estabelecidos e, principalmente, atentar aos princípios do planejamento e transparência enfatizados por esta Lei.

Na análise das Leis de Diretrizes Orçamentárias dos municípios pesquisados, observou-se a exigência de adoção de controle de custos por nove municípios (aproximadamente 50% da amostra). Em sete municípios verificou-se a intenção de adotar tais controles, mas a LDO aprovada para 2007 de três desses municípios não contem informações sobre eventuais controles de custos.

Esta pesquisa demonstra que a efetiva implantação de controles e sistemas de custos nos municípios catarinenses ainda é incipiente. Verificou-se que cinco dos dezenove maiores municípios catarinenses pesquisados adotam controles de custos e, destes, apenas dois declararam que efetuam este

controle, utilizando-se de um sistema de custos.

Outro aspecto atendido pela presente pesquisa é a percepção de uma preocupação em elaborar os instrumentos de planejamento, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias, para atender à legislação vigente, porém, muito pouco se trata sobre mecanismos para acompanhamento deste planejamento e para o efetivo cumprimento das metas estabelecidas.

Pela análise das Leis de Diretrizes Orçamentárias dos municípios pesquisados, comparando-as com a consulta efetuada aos responsáveis pela contabilidade das prefeituras, percebe-se falta de interação entre os setores de contabilidade e planejamento. Entende-se, portanto, que a não interação dos setores de planejamento e acompanhamento contábil dificulta a implantação de mecanismos de controle de custos na administração pública municipal.

Explica-se que a presente pesquisa se concentrou na identificação, dentre os maiores municípios catarinenses, daqueles que adotam ou têm a intenção de adotar controles de custos. Portanto, sugere-se que pesquisas futuras descrevam controles e sistemas de custos, efetivamente utilizados por estas prefeituras ou por outros entes federados, com a identificação, inclusive, dos procedimentos adotados que possibilitaram tal implantação.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Estruturas e análises de custo.** São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. **Lei n. 4.320,** de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. **Decreto-Lei n. 200,** de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras Providências. Disponível em: <http://www.virtual.vserver.com.br/decreto200.htm>. Acesso em: 15 dez. 2008

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 56/07 e Emendas Constitucionais de Revisão n.1 a 6/94.

_____. **Lei Complementar n. 101,** de 04 de maio de 2000**.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público.** Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** 9. ed., Rio de Janeiro: LTC, 1997.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. **Cidades.** Disponível em <http://www.ibge.gov.br/cidadesat/default.php>. Acesso em 30 jun. 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. **Censo 2000.** Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1d.shtm>. Acesso em: 30 jun. 2007.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública:** teoria e prática**.** 9. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Clóvis Ricardo Montenegro de; LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. Avaliação do custo-eficácia das intervenções em organizações de saúde. **RAE - Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 38, n. 2, p. 62-73. Abr./Jun. 1998.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública:** integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos.** 2. ed., V. 1. São Paulo: Atlas, 1978.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 33. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

OLIVEIRA, Thomé Costa de; BEUREN, Ilse Maria. Análise da execução orçamentária da Prefeitura Municipal de Manaus no período de 1997 a 2000 frente aos parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: BEUREN, Ilse Maria (Organizadora). **Administração pública municipal em debate.** Florianópolis: Insular, 2004. p. 113-150.

PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; LOPES, Venina de A. Lei de responsabilidade fiscal e eficácia dos instrumentos orçamentários: um estudo exploratório na Prefeitura de Vitória. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos 62006/535.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2008.

PISCITELLI, Roberto B. **O controle interno da administração pública federal.** Brasília: ESAF, 1988.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

ENDEREÇO DOS AUTORES:

MICHELE PATRICIA RONCALIO
Rodovia Amaro Antônio Vieira, 2.371, apto 624
Itacorubi | Florianópolis/SC | CEP: 88.034-102.
E-mail: mroncalio@gmail.com

ALTAIR BORGERT
E-mail: borgert@cse.ufsc.br

LUIZ ALBERTON
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico,
Departamento de Ciências Contábeis. Bairro Trindade -
88.040-900 | Florianópolis/SC | Caixa-Postal 476
E-mail: alberton@cse.ufsc.br

EDAIR DO AMARAL
Rodovia Amaro Antônio Vieira, 2.371, apto 624
Itacorubi | Florianópolis/SC | CEP: 88.034-102
E-mail: edairdoamaral@yahoo.com.br

Submissão: 25/01/2012
Aceito para publicação: 04/04/2012