

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO  
FECAP**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO**

**GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BRUNA ALVES DOS SANTOS  
JHENIER SANTOS DO NASCIMENTO  
SUELEN DA SILVA LOPES  
THAMYRIS DOS SANTOS MEDINA  
WALLACE SOUZA SANTOS**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA SAÚDE PÚBLICA:  
CONTROLE DE ESTOQUES NO CONTEXTO DA COVID-19**

**São Paulo**

**2021**

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo analisar as estratégias de controle de estoque utilizadas pelos municípios do estado de São Paulo para suprir a necessidade de um gerenciamento de custo de estoque de EPIs mais preciso, causada pelo agravamento da pandemia. Para isso elaboramos um questionário cuja população foi 645 prefeituras através da Lei de Acesso à Informação (LAI). Dentro das 122 prefeituras que responderam ao questionário constatamos que apenas 31,16% utilizam ferramentas do sistema de custos das quais são: SIC 11,48%, Custeio por atividades 9,84%, Custo padrão 8,20% e Custo por absorção 1,64%. Logo 68,85% não apresentaram dados de que utilizam, sendo que o principal critério para não utilizarem é por julgar não ter necessidade, conhecimento da importância, ou recursos para a implementação de ferramentas.

**Palavras-chaves:** Contabilidade de custos; Covid-19; EPIs; Lei de Acesso à Informação; Setor Público.

## **INTRODUÇÃO**

O combate ao Covid-19 começou no dia 31 de dezembro de 2019, quando foi registrado pela Comissão de Saúde Municipal de Wuhan, na China, casos de pneumonia onde 44 pacientes apresentaram sintomas como febre, dificuldades para respirar e, em casos mais graves, lesões nos pulmões. Apenas no dia 5 de janeiro de 2020 foi identificado que os casos de pneumonia apresentados se tratava da SARS-CoV-2, sendo que os primeiros casos fora da China foram confirmados pelas autoridades Tailandesas no dia 13 daquele mês. Em março de 2020 foi declarado por Tedros Adhanom, diretor-geral da Organização Mundial da Saúde (OMS), a reclassificação da contaminação do Coronavírus para pandemia por conta da forma rápida que o vírus se espalhou geograficamente (WHO, 2020; 2020b; 2020c; OPAS 2020).

Em 26 de setembro de 2020, o Brasil foi apontado como o terceiro país com o maior número de infectados, seguido por Estados Unidos da América e Índia (WHO, 2020a). No Brasil, o gerenciamento de recursos escassos durante a pandemia foi um grande desafio para os estados e seus governadores devido à sua grande população e às dimensões geográficas do país. Segundo dados do Ministério da Saúde (2020), foi orçado, para o combate à pandemia, cerca de R\$ 26 bilhões para Governo federal, divididos entre os estados e distrito federal, além do apoio recebido da Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS) e da OMS. Ainda assim, o cenário da Covid-19 tornou-se uma grande crise sanitária no país.

No estado de São Paulo, entre os métodos usados para combater a Covid-19 estão a anúncio de um plano de prevenção, no dia 31 de janeiro de 2020, e a implementação do Centro de Contingência do Coronavírus. Além disso, no dia 26 de fevereiro 2020, foi criado o Comitê Administrativo Extraordinário. Essas iniciativas do Governo estadual estão voltadas para conter aglomerações e circulações de pessoas, medidas de proteção da economia e asseguarção de atendimento à população (GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2020)

Preocupados com o cenário pandêmico, cientistas buscam meios para amenizar o contágio e a disseminação do vírus. Por se tratar de uma doença nova com alta transmissibilidade, pouco se sabe sobre possíveis medicações ou formas de conter a propagação. Em hospitais e centros de atendimento médico, o método mais eficaz é o uso de Equipamentos de Proteção Individual (EPI), uma vez que os profissionais da saúde estão constantemente em contato direto com o vírus da Covid-19.

Os EPIs são uma estratégia de proteção formada por diversos materiais como luvas, roupas de proteção, máscaras, óculos e viseira que quando usados corretamente contribuem para a segurança do profissional que atua no combate à Covid-19 e outras doenças contagiosas (BETTINI; RAMOS; ALMEIDA, 2020, p. 88-89). Esses equipamentos são adquiridos e armazenados em estoques pelas prefeituras que realizam o controle e distribuição aos hospitais. O estoque é objeto essencial para que os produtos nele armazenados sejam entregues imediatamente para a continuação das atividades (PERES; RABELO; FURQUIM; JÚNIOR, 2020, p. 02).

Portanto, ter um bom controle de estoques garante, além do acesso aos EPIs, a quantificação desses custos incorridos no processo. É para tal quantificação de custos que a contabilidade se faz imprescindível, uma vez que ela oferece os mecanismos para identificar, controlar e gerir os custos associados aos estoques de EPIs, dentre outros equipamentos. Sem a contabilidade gerencial essa gestão se faz frágil e não tempestiva (MARTINS, 2010).

A contabilidade é uma ciência social que fornece informações para auxiliar seus usuários, sejam internos ou externos, nas tomadas de decisão. A contabilidade gerencial dá suporte aos usuários internos, sustentando essa tomada de decisão. Esse ramo, por meio de seus instrumentos, é essencial para garantir a eficiência e a congruente medição de desempenho no setor público. Sobretudo na área da saúde, onde é necessário realizar a alocação e controle de recursos escassos com maior eficiência, a contabilidade gerencial tem um papel significativo (RIBEIRO FILHO, 2002; MACOHON; BEUREN, 2016; GONÇALVES; MOURA; JANUÁRIO, 2020).

Diante deste cenário de crise sanitária no Brasil, a pergunta que motivou o presente estudo é: **Quais ferramentas do sistema de custos são utilizadas no controle de estoque de EPIs nas secretárias municipais do estado de São Paulo no contexto de Covid-19 em 2020/2021?** Nesse intento, o estudo tem como pretensão analisar as estratégias de controle de estoque utilizadas pelos municípios do estado de São Paulo para suprir a necessidade de um gerenciamento mais preciso, causada pelo agravamento da pandemia. Para isso elaboramos um questionário com objetivo de enviá-lo para todas as 645 prefeituras através da Lei de Acesso à Informação (LAI). Tais questionários foram enviados nos sites de cada prefeitura e direcionados especificamente para as secretarias de finanças e de saúde, para o departamento de compras e licitações, responsáveis pelo controle de almoxarifado e de inventário.

Além da introdução o artigo é dividido nos seguintes segmentos: No primeiro será discutido os referenciais teóricos; no segundo será abordada a metodologia; no terceiro serão discutidas as análises dos resultados; e, por fim, no quarto trataremos as considerações finais, a contribuição do trabalho e como ele poderia ser abordado no futuro.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Este tópico tem por finalidade buscar fundamentos teóricos sobre a relevância da informação da contabilidade gerencial que dá base à tomada de decisão e entender as contribuições que pesquisas anteriores já deram ao assunto.

### **2.1 Contabilidade no Setor Público**

A evidenciação da contabilidade pública no Brasil veio por meio da Lei 4.320/64 que em seu art. 85 estabelece as principais atribuições da contabilidade pública, sendo eles: acompanhar a execução orçamentária; conhecer a composição patrimonial; determinar os custos dos serviços industriais; levantar os balanços gerais; e analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros. Nesta foram estabelecidos parâmetros de escrituração, evidenciação e planejamento financeiro, orçamentário, patrimonial e operacional. Contudo, houve pouco destaque para questões associadas a contabilidade de custos e gerencial (BRASIL, 1964).

Para reforçar a necessidade de controle sobre as contas públicas, a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), implementada em 04 de maio de 2000 foi criada para controlar e estabelecer o equilíbrio das contas públicas, além de garantir a solvência financeira do país, com contribuições como inserir limites de

endividamento dos gastos públicos, estabelecendo que o seu crescimento deve acompanhar o aumento das receitas, e com isso definir a meta fiscal anual que é a diferença entre a estimativa de arrecadação e os gastos (BRASIL, 2000). Segundo Santos *et al.* (2012, p.76) a LRF hoje em dia é peça fundamental para o controle e gestão pública e, sobre o que se refere às finanças públicas seu objetivo maior é o desempenho e a capacidade para melhor aplicação nos recursos públicos.

Posteriormente a NBCT 16.1 (CFC, 2008), alterada pela NBC TSP estrutura conceitual, define que a contabilidade pública consiste no ramo da Ciências Contábeis por meio do qual são aplicados os princípios e normas contábeis voltados ao estudo do patrimônio das entidades do setor público. Com o propósito de gerar informações úteis para a compreensão dos resultados alcançados pelo ente público de forma a subsidiar a tomada de decisão, bem como a prestação de contas à sociedade. Portanto, a contabilidade pública é amparada por leis e dispositivos legais que permitem fornecer informações transparentes e precisas relacionadas às mutações patrimoniais.

## **2.2 Contabilidade Gerencial**

Contabilidade gerencial é, de acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC, 1989), o processo por meio do qual as informações financeiras são identificadas, mensuradas, acumuladas, analisadas, preparadas, interpretadas e comunicadas. A gestão utiliza essas informações para o planejamento, avaliação e controle, bem como para assegurar e contabilizar o uso adequado dos recursos de uma organização. Segundo França (2018) a contabilidade gerencial é peça fundamental no fornecimento de informações valiosas para o processo da tomada de decisão. Dada essa importância, para examinar a eficiência de gastos do serviço público frente à saúde no estado de São Paulo sua utilização é especialmente necessária.

É importante ressaltar ainda que a informação gerada pela contabilidade geral é utilizada tanto por usuários internos, como gestores, quanto para usuários externos, como investidores, e as informações demandadas variam de acordo com o usuário. Desta forma, a contabilidade gerencial é aquela cujo enfoque é fornecer as informações exigidas pelos usuários internos. Além do que, ela deve ser tratada como um processo que visa mitigar custos e promover maior qualidade para seus produtos (BHIMANI, 2012, p. 3; MARION; RIBEIRO, 2011, p. 8).

A importância da contabilidade gerencial está na possibilidade que ela dá de entender os processos do negócio, de ter um maior controle operacional e de alocar corretamente os

custos, orientando assim a administração no processo de tomada de decisão (FÉLIX; GOMES, 2008). A informação gerada pela contabilidade gerencial compreende também o operacional e, portanto, é capaz de fornecer um material completo para a melhor decisão possível. Isso pode atribuir funções diferentes a contabilidade gerencial conforme o objetivo desta decisão, podendo ser operacional, gerencial e estratégica (MARION; RIBEIRO, 2011, p. 03-06).

### **2.3 Contabilidade de Custos**

A contabilidade de custos é definida por Marion, Ribeiro (2011, p. 30) como um instrumento de avaliação de resultado, isso porque conforme as vendas acontecerem o estoque será eliminado pelo custo do produto vendido (CPV), e desta forma consegue-se obter o resultado bruto do período. Porém ela também é utilizada para controle de custo, isto é, comparar o gasto real com aquele que se previa gastar. Esses conceitos são transferidos para o âmbito público desde o *New Public Management*, quando a reforma do estado buscou ferramentas gerenciais para controle e conquista de resultados.

Assim como a contabilidade gerencial, a contabilidade de custos tem seus próprios métodos, utilizados para avaliar a atividade da empresa em fins fiscais e gerenciais, seja ela pública ou privada. Dentre as principais se destacam: “Custeio por absorção, Custeio Direto ou variável e Custeio Baseado em Atividades (ABC)” (ALVES; MARTINS, C.; MARTINS, 2017, p. 939).

Conforme Marion, Ribeiro (2011), o custeio por absorção é o sistema oficial e aceito pela legislação tributária brasileira, a apuração é feita pelos custos diretos e indiretos de fabricação; já no Custo direto ou variável, são calculados somente os custos variáveis e diretos conforme a produção do período, enquanto os custos indiretos são somados às despesas, sendo que este primeiro não é aceito pelo fisco brasileiro, pois ele subavalia o lucro e os estoques quando a produção não for totalmente vendida dentro do período; por fim, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), é a atribuição dos custos indiretos feita conforme as atividades, sendo aplicado junto com custeio departamental e o mais utilizado no setor público.

Alves *et al.* (2017) ponderam que a ferramenta de contabilidade de custos é de suma importância para que a administração pública consiga mitigar desperdícios no setor público e assim ter mais recursos, o que ocasionaria em mais pacientes nos hospitais sendo atendidos, já que os recursos seriam melhor aproveitados e dessa forma os gastos seriam atenuados. Assim, o resultado seria uma melhora do serviço prestado.

A implementação da contabilidade de custos no setor público foi citada pela primeira vez na Lei 4.320/64 no art. 99, porém era direcionada somente para os serviços públicos industriais. Posteriormente com a Lei Complementar 101/2000 (LRF) no art. 50 e com a resolução 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi instituído o uso de um sistema de custos para as demais atividades públicas. A aplicação desse método governamental é feita por meio do Sistema de Informação de Custos (SIC) que registra, processa e evidencia os custos públicos do processo de prestação de serviços à sociedade (NBCT 16.1, 2008). Apesar de todo o amparo legal, alguns entes públicos ainda resistiram em aderir ao novo sistema, então com a publicação da NBCT 16.1 reforçando a obrigatoriedade o sistema de custos finalmente passou a ser implementado.

#### **2.4 Pesquisas anteriores sobre o tema**

Em uma pesquisa feita por Freitas *et al.* (2018, p. 17) apontaram-se vantagens, do ponto de vista de gestores de hospitais públicos, no uso dos instrumentos gerenciais no processo decisório, mas apesar da utilização destes instrumentos não houve um programa de redução de desperdícios que a entidade pudesse usar de forma rotineira. Já no estudo realizado por Gonçalves, Moura e Januário (2020, p.14) destacou-se que apesar da importância destas ferramentas para a tomada de decisão, a empresa pesquisada utilizava instrumentos obsoletos o que limita seus benefícios.

Anteriormente, em pesquisas relacionadas a contabilidade de custos, uma reflexão da realidade da literatura nacional de produção científica acadêmica sobre artigos publicados entre 2009 a 2014 constatou pouquíssimas publicações em revistas acerca do tema, sendo que o método mais abordado foi o ABC no setor público, além de discussões significativas sobre custos em instituições públicas de ensino e hospitais (ALVES; MARTINS, C.; MARTINS, P., 2017, p. 1, 12 -16).

Em um estudo sobre a contabilidade de custos aplicados ao setor público, notou-se a dificuldade dos municípios gaúchos em implementar o sistema informacional de custos e o despreparo de servidores públicos para cumprir a norma estabelecida. Destacou-se também a falta de modelos a serem seguidos pelos órgãos competentes apesar do reconhecimento da importância da implementação pelos responsáveis (PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES; 2015, p. 13 e 14).

### 3. METODOLOGIA

Esta pesquisa tem abordagem qualitativa e quantitativa, associada à metodologia de Survey. A população será o estado de São Paulo, o mais impactado pelo Covid-19, cujos profissionais da saúde foram afetados pela falta de EPIs. De forma mais específica, a população a ser estudada consiste nos 645 municípios do estado.

A abordagem qualitativa se faz necessária para compreender as práticas de contabilidade gerencial, aplicadas ao setor público pela secretária da saúde do estado de São Paulo. Por tratar-se de uma pesquisa qualitativa tem como característica ser exploratória (Vieira, 2009, p.5-6), pois leva em consideração o cenário de pandemia, declarada em 2020, provocado pelo Covid-19, que gerou o aumento na necessidade de cuidados com a saúde e, portanto, um aumento na demanda em quartos de enfermaria e UTI em todo o mundo.

A abordagem quantitativa se faz necessária para se obter as características do panorama do estado de São Paulo e seus municípios. Assim, será realizado um levantamento de dados por amostragem (*survey*) que pode ser feita por internet, telefone, entrevista e até por correio (Vieira, 2009, p.7). Esta técnica leva em consideração o "estudo transversal" que nos possibilita analisar o que está ocorrendo no momento, pois os dados são referentes a um período específico. Por isso, a natureza do estudo é empírica com objetivo descritivo-exploratório, pois objetiva apresentar as características de uma população ou fenômeno, ou ainda, uma relação entre variáveis (Gil, 2002, p.42).

Uma vez que o *survey* será realizado com instituições do poder público, é importante salientar que serão utilizados os adequados dispositivos legais a fim de que as informações sejam obtidas com a seriedade que a pesquisa exige. Assim, os dados serão coletados por meio da Lei nº 12.527 de 2011 ou Lei de Acesso à Informação (LAI) que, conforme Borali (2018), serve como suplemento à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, ao promover de forma definitiva uma grande mudança na forma como a transparência se faz presente na administração pública brasileira, prevendo a qualquer cidadão acesso facilitado às informações produzidas e custodiadas pelo poder público em um prazo de até 30 dias.

O questionário será realizado pela internet, utilizando-se o portal das prefeituras, por meio dos quais se entrará em contato com as secretarias competentes. Além disso, ele será composto de questões fechadas e abertas para que os respondentes possam descrever quais as ferramentas de contabilidade de custos são usadas em cada município. A abertura de cada questão perguntada, bem como seus objetivos e resultados se encontra no tópico seguinte.



## **4. RESULTADOS**

Este tópico tem por finalidade discutir de que forma os dados foram coletados e trabalhados, bem como discorrer sobre as respostas de cada questão individualmente e ponderar sobre os resultados como um todo, trazendo os principais dados estatísticos que foram retirados após a apuração da pesquisa.

### **4.1 Tratamento dos Dados**

Antes de abordar os resultados propriamente ditos é importante discorrer sobre o processo e as disposições legais por meio das quais eles foram obtidos, e as dificuldades que foram encontradas ao longo do caminho.

#### **4.1.1 – Contato com os municípios**

A população proposta pela pesquisa consistia nos 645 municípios do Estado de São Paulo, sendo que os questionários foram destinados especificamente para as secretarias de finanças/fazenda, para a secretaria de saúde e para o departamento de compras e licitações, responsáveis pelo controle de almoxarifado e inventário de cada município. Buscou-se contato com todas as prefeituras do Estado de São Paulo, conforme inicialmente proposto.

#### **4.1.2 – Baixa adesão dos municípios**

Entretanto, da população inicialmente prevista de 645 municípios, só foi possível enviar a pesquisa para 611 deles de forma eletrônica, uma vez que 34<sup>1</sup> municípios não tinham absolutamente nenhuma forma de comunicação digital disponível. Nestes casos seus sites/portais se encontravam indisponíveis, mas houve também aqueles cujos portais estavam funcionando normalmente, porém não ofereciam nenhuma forma de entrar em contato. As prefeituras que só tinham contato por telefone foram desconsideradas.

Os questionários foram encaminhados para as prefeituras entre os dias 13 e 20 de fevereiro de 2021 via LAI e foram feitos um total de 50 reenvios de solicitações e reclamações de recurso a fim de obter as respostas adequadamente e esclarecer dúvidas dos respondentes. Foram aceitas e consideradas para fins da pesquisa respostas devolvidas até o dia 20 de abril de

---

<sup>1</sup> Charqueada, Cunha, Franco da Rocha, Ibirá, Ipiguá, Itapetininga, Itariri, Jacupiranga, Jaguariúna, Jandira, Lourdes, Mineiros do Tietê, Narandiba, Nova Odessa, Paranapanema, Paranapuã, Pardinho, Pariquera-Açu, Pedregulho, Pindamonhangaba, Pindorama, Porto Ferreira, Rafard, Rio Claro, Rio das Pedras, Rio Grande da Serra, Sagres, Salto, São Roque, Sarutaiá, Tapiraí, Trabiju, Votorantim e Zacarias.

2021(dois meses após o envio dos questionários). Vale ressaltar por outro lado que, como já foi citado, de acordo com os parágrafos primeiro e segundo do artigo 11 da Lei de Acesso à Informação, as informações solicitadas devem ser concedidas em um prazo de até 20 dias prorrogáveis por mais 10 dias (BRASIL,2011).

#### **4.1.3 – Falta de adesão a LAI no contexto municipal paulista**

Após o período de dois meses estabelecido para o recebimento das devolutivas, dos 611 questionários enviados foram recebidas um total de 122 respostas dadas de forma adequada, sendo que 95 dessas foram recebidas dentro dos 30 dias previstos em lei, o que equivale a 15,55% do total de questionários enviados.

Houve também 44 prefeituras que devolveram a solicitação se negando a responder o questionário e 21 municípios que impossibilitaram o acesso às respostas. Esses problemas tiveram inúmeras causas diferentes e vale citar algumas das mais relevantes.

Das 21 prefeituras que impossibilitaram o acesso à resposta, 8<sup>2</sup> afirmaram que as devolutivas deveriam ser recebidas de forma presencial em suas prefeituras, contrariando o disposto na LAI e, portanto, impedindo com que as respostas fossem acessadas, uma vez que se deslocar para cada um desses municípios é inviável, especialmente em um contexto de pandemia onde ficar em casa sempre que possível é a principal recomendação. As 13<sup>3</sup> prefeituras restantes tiveram suas respostas inacessíveis por problemas no site, que se encontrava fora do ar, ou por solicitações que não eram encontradas no portal do município. Entramos em contato com esses municípios, mas nenhuma resposta foi obtida até o momento do fechamento das respostas.

Entre as 44 prefeituras que se negaram a responder, 9<sup>4</sup> municípios argumentaram que o questionário não atendia às finalidades da LAI, três dos quais afirmaram que a lei não prevê que o município produza informações para o cidadão, mas que ofereça a ele informações já produzidas, o que é preocupante pois indica que os municípios em questão não possuem nenhuma informação já produzida sobre como é realizado o controle de estoques de EPIs, ademais, informações que não estão disponíveis e que precisam ser produzidas ou compiladas

---

<sup>2</sup> Araçatuba, Birigui, Capão Bonito, Igaratá, Iguape, José Bonifácio, São Manuel e Vitória Brasil.

<sup>3</sup> Aguai, Araraquara, Arujá, Biritiba-Mirim, Bom Sucesso de Itararé, Borebi, Campina do Monte Alegre, Canas, Itaju, Jardinópolis, Juitiba, Mariápolis e Nipoã.

<sup>4</sup> Cândido Rodrigues, Cesário Lange, Limeira, Monte Castelo, Neves Paulista, Parisi, Santa Cruz do Rio Pardo, Tarumã e Vargem Grande do Sul.

são tratadas pela LAI como uma forma de transparência passiva, que representa, no caso em questão uma baixa disposição à transparência e controle social dos referidos municípios.

Houve também entre aqueles nove, 2 municípios que não justificaram o porquê do questionário não atender às finalidades da LAI e 3 que afirmaram apenas que era um pedido genérico, muito embora a existência de questões abertas é fundamental para os fins da pesquisa, como será demonstrado nos resultados empíricos brutos. Além desses, um município comunicou que o questionário não atendia às finalidades da LAI pois ela não suscitaria ao município a obrigatoriedade de responder trabalhos acadêmicos, muito embora a lei não especifique para quais finalidades as informações devem ser usadas e, em seu parágrafo terceiro do artigo 10, vede aos órgãos públicos qualquer exigência que diga respeito ao motivo da solicitação da informação. Reiterando assim a discricionariedade ilegítima dos municípios à transparência dos seus dados e ao controle social.

Dentre as 44 prefeituras que devolveram a solicitação houve também 5<sup>5</sup> que afirmaram não conseguir responder por falta de controle, de tempo, ou por questões de mudança na administração do município. 2<sup>6</sup> prefeituras tiveram erros onde as solicitações enviadas eram apagadas e não era possível saber se foram respondidas. 17<sup>7</sup> prefeituras afirmaram que o questionário não tinha sido enviado pelo fórum correto, muito embora as questões foram enviadas majoritariamente por meio do sistema eletrônico do serviço de informações ao cidadão (e-SIC) que é o principal meio de transparência passiva no país, sendo que quando os portais não possuíam E-sic os questionários foram enviados pela ouvidoria ou por e-mail. Por fim, houve também prefeituras que não justificaram por que as solicitações foram indeferidas.

## **4.2 Resultados empíricos brutos – síntese das questões**

Vale discorrer sobre cada uma das questões que compõem o questionário enviado aos municípios, a fim de entender qual foi o objetivo pretendido com cada uma das perguntas e quais foram as principais respostas obtidas.

### **4.2.1 Identificação do respondente quanto ao perfil e conhecimentos autodeclarados**

---

<sup>5</sup> Adamantina, Glicério, Irapuru, Planalto e Uchoa

<sup>6</sup> Barra do Turvo e Borborema

<sup>7</sup> Avaré, Barão de Antonina, Barueri, Bebedouro, Caiabu, Campos Novos Paulista, Cananéia, Coronel Macedo, Dois Córregos, Gália, Ilhabela, Irapuã, Itanhaém, Laranjal Paulista, Miracatu, Riversul e Salto Grande.

A questão 1 tem a função de identificar as prefeituras que foram respondidas, e é imprescindível para o controle e tabulação das respostas recebidas, a fim de que cada resposta possa ser corretamente associada à prefeitura respondente. As três questões seguintes (2, 3 e 4)<sup>8</sup> são auto perceptivas e seguem uma lógica de avaliar qual é a proximidade que o respondente tem com a base contábil necessária para o controle de custos desde o nível macro até no nível micro.

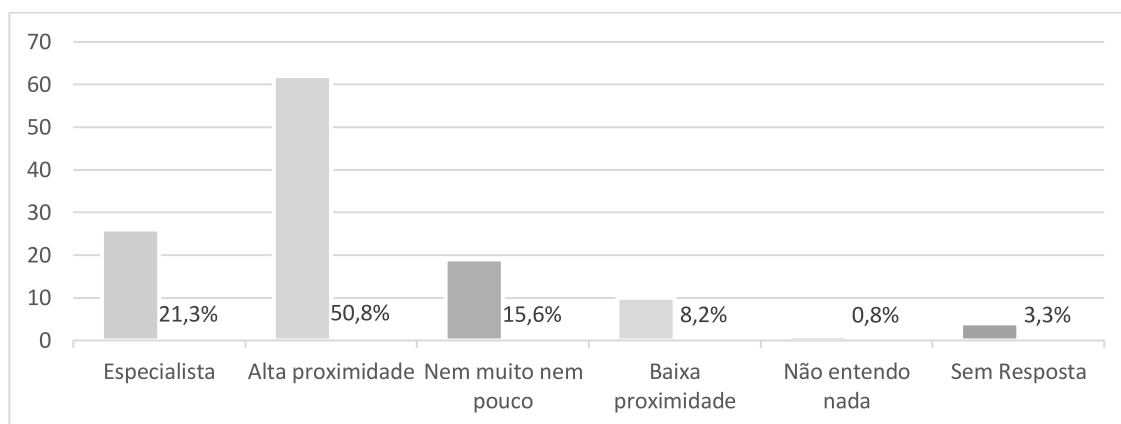


Gráfico 1 – Resposta à questão 2 “Qual o seu nível de proximidade em relação a contabilidade?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Ao analisar as respostas dessas questões, percebe-se que a grande maioria das prefeituras considera ter bastante familiaridade com a contabilidade geral, uma vez que na questão 2, 88 (72,13%) das 122 prefeituras afirmaram ser especialistas ou ter alta proximidade com a contabilidade geral, enquanto apenas 19 (15,57%) afirmaram ter proximidade mediana e 11 (9,0%) afirmaram ter baixa ou nenhuma proximidade. 4 (3,27%) prefeituras não responderam a essa questão.

<sup>8</sup> A questão 2 indaga a proximidade do respondente com contabilidade como um todo. A questão 3 é mais específica ao buscar entender a proximidade que o respondente tem com a contabilidade de custos, ramo contábil responsável pelo controle de estoques. Por fim, a questão 4 tem como objetivo identificar a que nível a prefeitura está comprometida com o Sistema de Informação de Custos, que é o sistema mínimo obrigatório de controle de custos previsto na Lei Complementar 101/2000 (LRF) e na resolução 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como já descrito no referencial teórico.

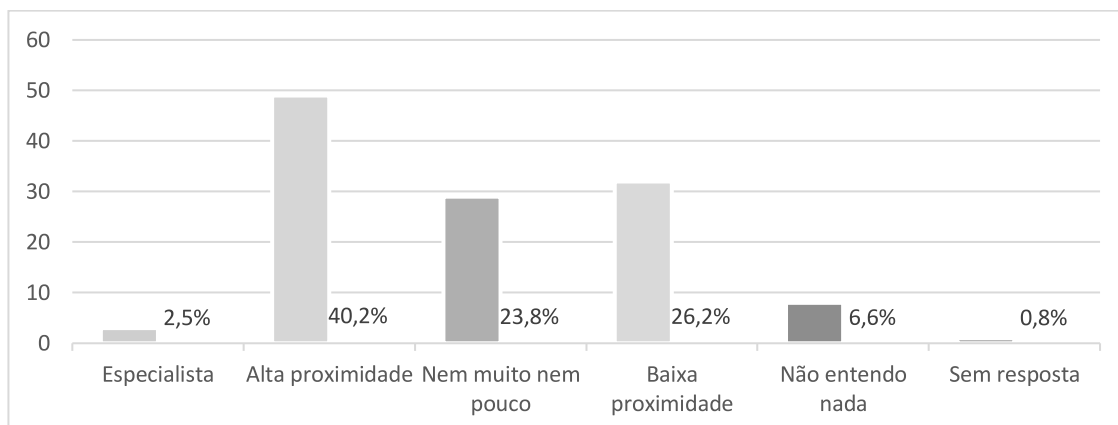


Gráfico 2 – Resposta à questão 3 “Qual o seu nível de proximidade em relação a contabilidade de custos?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

O cenário tem uma mudança considerável ao analisar-se a proximidade das prefeituras especificamente com a contabilidade de custos, pois na questão 3 o número de prefeituras que se declarou especialista ou ter alta proximidade caiu para 52 (42,62%), onde apenas 3 (2,46%) dessas afirmaram ser especialistas. Por outro lado, o número de prefeituras que disseram ter proximidade mediana aumentou para 29 (23,77%) e os municípios que afirmaram ter baixa ou nenhuma proximidade foram para 40 (32,79%). Apenas 1 (0,82%) prefeitura não respondeu essa questão.

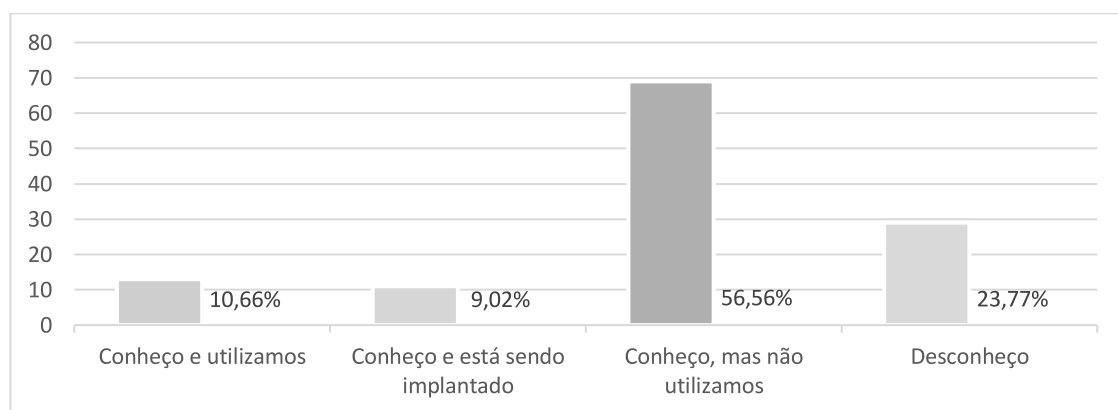


Gráfico 3 – Resposta à questão 4 “No que diz respeito ao Sistema de Informação de Custos (SIC), qual opção melhor descreve sua relação?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Os resultados se tornam mais preocupantes ao analisar a proximidade das prefeituras com o SIC, pois embora a grande maioria das prefeituras (76,23%) conheça-o, a questão 4 demonstrou que apenas 13 (10,66%) tem o sistema implementado, apesar de sua obrigatoriedade. O que preocupa é que das 109 prefeituras que não utilizam o SIC, apenas 11 (9,02%) delas afirmaram estar em processo de instalação do sistema, enquanto 69 (56,56%)

simplesmente afirmaram não o utilizar e nem estar implementando-o. Além disso, 29 (23,77%) das prefeituras afirmaram nem sequer conhecer o SIC.

#### 4.2.2 Ferramenta gerais na prática

A questão 5 é uma pergunta fechada com o intuito de entender se as ferramentas presentes na literatura<sup>9</sup> estão sendo aplicadas na realidade das prefeituras para o controle de estoque de equipamentos de proteção, ademais, a pergunta também propôs descobrir se há prefeituras que não usam nenhuma ferramenta, o que seria algo preocupante, em vista da importância delas para o processo decisório. Ressalta-se que havia a alternativa de escolha “outros” em que os participantes poderiam descrever qual ferramenta utilizam caso não estivesse entre as opções.

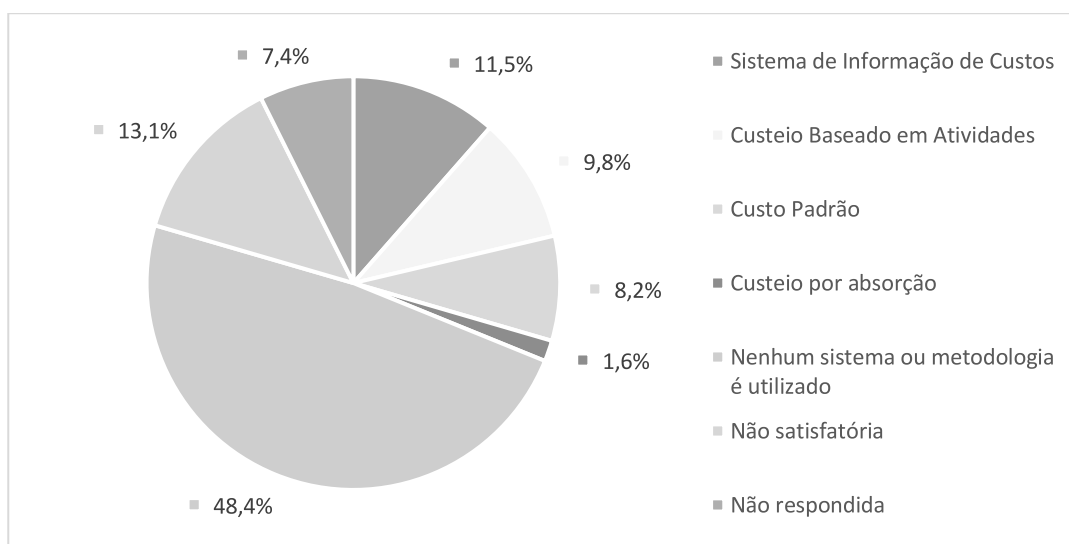


Gráfico 4 – Resposta à questão 5 “Quais ferramentas de Custos são utilizadas no controle de estoque de Equipamentos de Proteção?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Pelo fato da questão 5 ter a opção “outros”, foi necessário classificar essas respostas. No retorno dos questionários, identificou-se que, a maioria das prefeituras, 59 (48,36%), não utilizam nenhum sistema ou metodologia de custos para controle de estoque de Equipamentos de Proteção, e que 3 (2,46%) dessas, informaram que não têm estoque. Foram consideradas insatisfatórias 16 (13,11%) das respostas, apesar de entendermos que houve uma devolutiva

<sup>9</sup> Autores, normas e legislações de referência teórica: Lei 4.320/64, artigo 99, 1964. Lei Complementar 101, artigo 50, 2000. Resolução 1.366 do Conselho Federal de Contabilidade, 2011. José Carlos Marion, Osni Moura Ribeiro, 2011. Norma Brasileira de Contabilidade - NBCT 16.1, 2012. Mariana Carazza Alves, Caroline Miria Fontes Martins e Pablo Luiz Martins, 2017.

dessas prefeituras, as respostas não evidenciaram se havia alguma ferramenta de custos e nem qual era utilizada. A ferramenta mais utilizada pelos entes públicos foi o Sistema de Informação de Custos, somando um total de 14 (11,48%) dos respondentes, sendo que uma dessas prefeituras faz a utilização parcial. Em segundo lugar o Custeio Baseado em Atividades, representando um total de 12 (9,84%), em terceiro lugar Custeio Padrão somando 10 (8,20%) e em último lugar o Custeio por Absorção com um total de 2 (1,64%) das respostas. Também se constatou 9 (7,38%) prefeituras que responderam à pesquisa, contudo não responderam sobre essa questão.

#### 4.2.3 Motivação da implementação, existência e escolha da utilização de um sistema gerencial

Já a questão 6, é uma pergunta aberta que complementa a questão 5, buscando compreender como foi feita a escolha da ferramenta pelo município e se os critérios de escolha poderiam ter ligação com a Covid-19, e em caso de retorno negativo, entender os motivos pelos quais as prefeituras não estão utilizando nenhuma ferramenta.

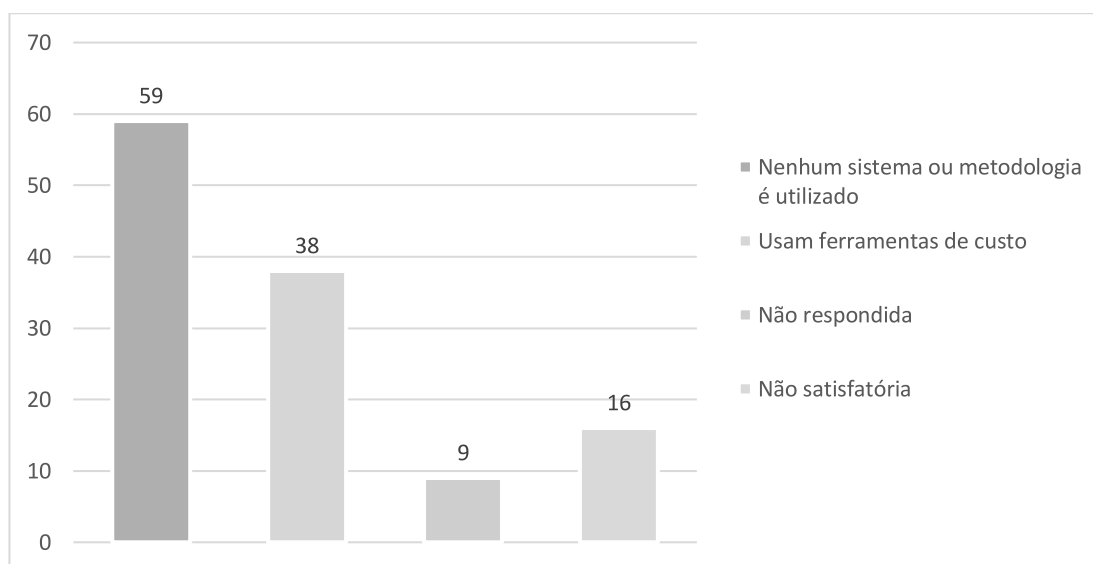


Gráfico 5 – Resposta resumido a questão 5

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Após a análise dos resultados da questão 6, constatou-se 38 prefeituras que responderam que utilizam alguma ferramenta de custos, 21 delas (55,26%) tiveram seu critério considerado como insatisfatório, por não apresentarem de fato qual foi o critério escolhido. Das 12 (31,58%) que informaram o critério, 3 (7,89%) delas escolheram por menor preço, 2 (5,26%)

informam que realizaram a escolha de forma que atendesse suas necessidades e as 7 (18,42%) seguintes indicaram cada uma um critério diferente, entre esses critérios foram citados: possibilidade de comparação entre diversas unidades, ser compatível com o sistema de informação, exigência do tribunal de contas, entre outras. As 5 (13,16%) restantes, responderam que desconheciam o critério de escolha, que a pergunta estava prejudicada ou até mesmo deixaram a resposta em branco no questionário.

<b>Usam ferramentas de custo</b>	
<b>Escolha do critério</b>	<b>Qtd respostas</b>
Não satisfatório	21
Desconhece/Prejudicada/Não respondido	5
Menor preço	3
Atende de acordo com utilização e necessidades	2
Compatibilidade com sistema de informações integrado	1
Instruções normativa	1
Qualidade da Ferramenta	1
Exigência do Tribunal de Contas	1
Compatibilidade com sistema de gestão da prefeitura Dataflex/bi	1
Fase de estudo para implementação	1
Permite o acompanhamento, mensuração de gastos e geração de planilhas confiáveis.	1
<b>Total Geral</b>	<b>38</b>

Tabela 1 – Resposta à questão 6 “Com base na questão anterior, quais foram os critérios de escolha para essas ferramentas? Em caso de resposta negativa, por que nenhuma ferramenta de Custos é utilizada?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Das 59 prefeituras que responderam que não utilizam instrumentos de custo, 28 (47,46%) delas referem-se a respostas tabuladas como não satisfatórias, por não apresentarem justificativa plausível para não ter uma ferramenta. Das 25 (42,37%) prefeituras que informaram por que nenhuma ferramenta é utilizada, 7 (11,86%) dessas, disseram não ter nenhuma ferramenta, pois estão em fase de implementação e 1 (1,69%) entre essas 7, informou que o departamento de custos está sendo implantado no setor público, como se não existisse ainda uma exigência legal para todas as prefeituras de forma geral, em continuação das 25 respostas, 4 (6,78%) prefeituras informaram não ter nenhuma ferramenta por baixa demanda, 3 (5,08%) alegam não possuir instrumento de custos por falta de mão de obra qualificada, seja para utilização ou implantação, 2 (3,39%) não aplicam nenhuma metodologia por considerarem que não é necessário e cada uma das 9 (15,25%) remanescentes informaram justificativas distintas, entre as quais foram citados: não ter conhecimento sobre nenhuma ferramenta de custos voltada a órgãos públicos, ineficiência do setor público por não ser exigido por parte da fiscalização, entre outros. As 6 (10,17%) prefeituras restantes, informam que desconheciam o



critério de escolha, que a questão estava prejudicada ou até mesmo deixaram a resposta em sem resposta no questionário.

<b>Nenhum sistema ou metodologia é utilizado</b>	
<b>Justificativas</b>	<b>Qtd respostas</b>
Não satisfatório	28
Fase de implementação	7
Desconhece/Prejudicada/Não respondido	6
Baixa demanda	4
Falta de mão de obra qualificada	3
Não ter necessidade	2
Não houve adequação do sistema de custos	1
Não ter conhecimento de nenhuma ferramenta	1
Não ter sido implementado pelo Tribunal de Contas do estado de São Paulo	1
Foco em outras obrigações não ligadas utilização de ferramentas de custos	1
Não ser exigido pela fiscalização	1
Espera de ato normativo	1
A ferramenta de custos é utilizada apenas para precificar um produto a ser comercializado	1
O sistema de custos está integrado com a contabilidade	1
Controles internos suficientes	1
<b>Total Geral</b>	<b>59</b>

Tabela 2 – Resposta à questão 6 “Com base na questão anterior, quais foram os critérios de escolha para essas ferramentas? Em caso de resposta negativa, por que nenhuma ferramenta de Custos é utilizada?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Além dessas respostas, houve 25 prefeituras que não foram consideradas nas tabulações acima porque que não responderam ou porque não foi possível identificar se há ou não uma ferramenta, sendo assim não teria como categorizá-las na questão 6.

#### **4.2.4 A autopercepção de controle e qualidade dos inventários públicos**

A questão 7, auto perceptiva, feita em escala *likert* com classificação de 1 a 5, onde 5 representa um controle de alta qualidade, tem a intenção de medir a qualidade do atual controle de estoque das prefeituras. Espera-se que as classificações reflitam nas respostas das questões seguintes (8, 9,10 e 11).

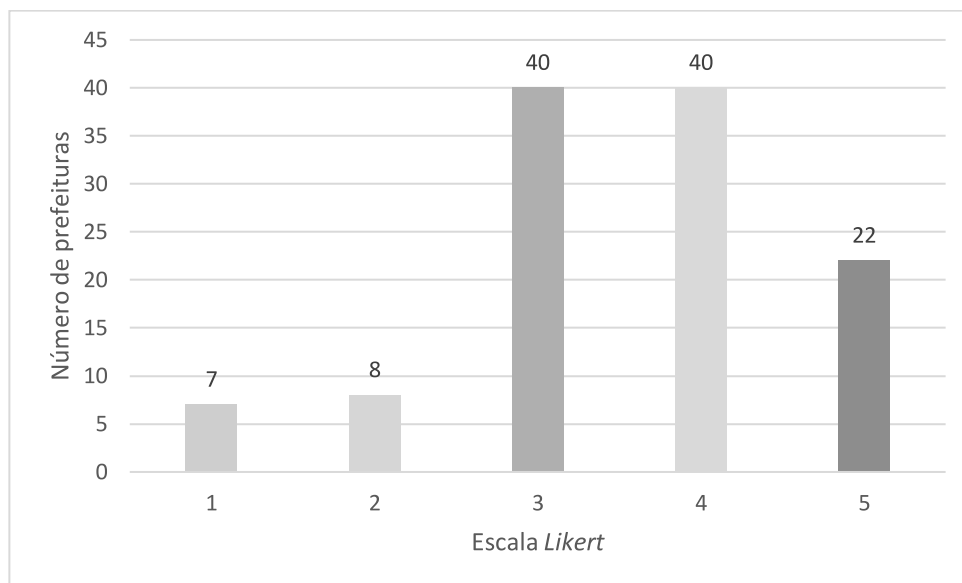


Gráfico 6 – Resposta à questão 7 “Em sua opinião, ao longo da pandemia, classifique a qualidade dos controles de estoque utilizados. Sendo 1 = Baixa qualidade e 5 = Alta qualidade”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Para os resultados desta questão foram consideradas 122 respostas, das quais 15 prefeituras (12,30%) consideraram seus controles com baixa ou pouca qualidade, 40 (32,79%) mediano, 62 (50,82%) de boa ou alta qualidade e 5 (4,10%) prefeituras abstiveram-se. Embora mais da metade dos participantes declararam ter bons controles de estoque, pouquíssimos souberam dizer quais eram esses controles e quais os critérios para mantê-los ou não ao longo da pandemia. Podemos melhor analisar esse fato nas questões que se seguem.

#### 4.2.5 Custos e gerencial no contexto pandêmico

As questões 8 e 9 são complementares visto que a 8 tem como objetivo entender se houve necessidade de mudanças na contabilidade de custos em relação ao estoque de EPIs durante a pandemia. Caso a resposta for “sim”, o respondente será redirecionado para pergunta 9, dissertativa, e que visa identificar quais foram as mudanças. Essas são indagações necessárias pois, diante do cenário atípico, onde a alta contagiosidade da doença aumenta a demanda por EPIs, já é esperado que possa haver mudanças ou ajustes no controle desses estoques e se não houve os controles existentes já eram eficientes.

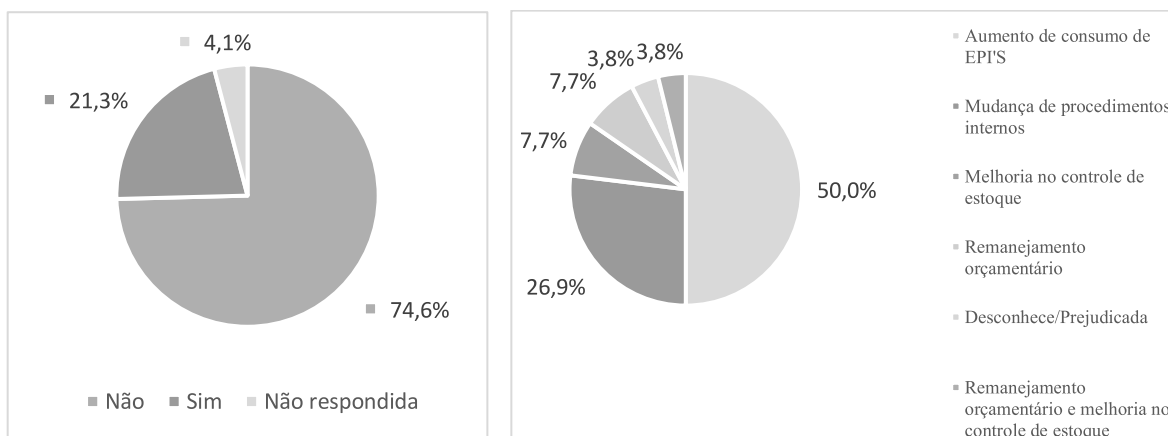


Gráfico 7 e 8 – Respostas às questões 8 e 9 respectivamente “Durante a pandemia, foi necessária alguma mudança na contabilidade de custo no que tange ao estoque de Equipamentos de Proteção Individual (EPIs)” e “Se sim, quais foram as mudanças?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Os resultados obtidos para questão 8 apresentam 122 dados das prefeituras, sendo 91 (74,59%) que informaram que não houve mudanças na contabilidade de custo no que tange ao estoque de EPIs, 26 (21,31%) informam que houve mudanças e 5 (4,10%) não foram respondidos. Para questão 9 há um total de 26 (20,97%) respostas, realizou-se uma análise mais profunda atribuindo 6 subclassificações para facilitar a tabulação conforme a seguir: 13 (50,00%) prefeituras informam a necessidade de compra e de consumo de EPIs devido a pandemia, 7 (26,92%) responderam que houve mudança de procedimentos internos onde a maioria está relacionada a registros contábeis específico para identificar que é referente a Covid-19, 2 (7,69%) melhoria no controle de estoque, 2 (7,69%) realizaram remanejamento orçamentário para diminuição de custos, 1 (3,89%) além do remanejamento orçamentário realizou melhoria no controle de estoque e 1 (3,89%) Desconhece/Prejudicada.

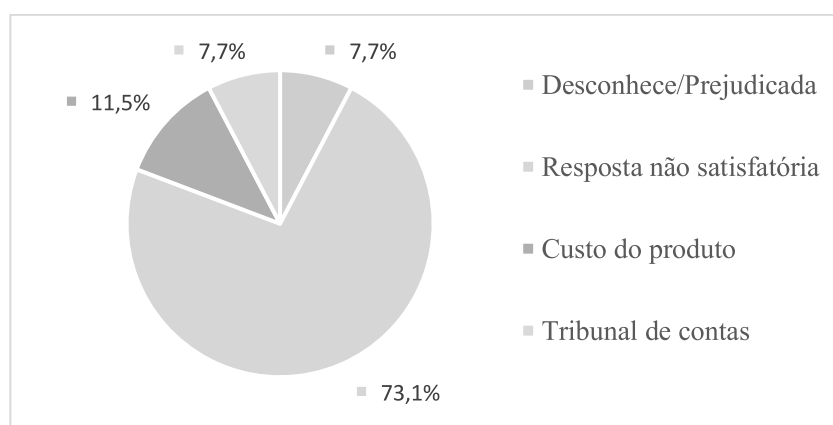


Gráfico 9 – Resposta à questão 10 “Com base na questão anterior, qual foi o critério de escolha para essas mudanças feitas nas ferramentas?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

A pergunta 10, aberta e condicionada a 8, tem como finalidade compreender quais critérios foram observados para que houvesse a troca das ferramentas de custo anteriormente usadas pela prefeitura. Para que possamos avaliar se as necessidades estariam alinhadas com os conceitos teóricos de custos abordados. Para fins de análise foram computadas 26 respostas sendo que 27 prefeituras alegaram mudanças e 1 não respondeu qual o critério, o que gerou a seguinte tabulação de resultados: Desconhece/Prejudicada, 2 prefeituras (7,69%); Resposta não satisfatória, 19 (73,08%), nesta categoria enquadraram-se todas as respostas em que as prefeituras informaram processos internos de compras, detalhamento de quais itens foram adquiridos para proteção dos funcionários ou profissionais da saúde, aumento na demanda de EPIs, descrição da entrada e saída de materiais do estoque, respostas incompletas, ordem de órgão fiscalizador e prestação de contas como justificativa para alteração do controle de estoque; Custo do produto, 3 (11,54%), neste ponto foram adicionados todos os resultados em que o critério utilizado foi o menor preço para aquisição de EPIs; Tribunal de contas, 2 (7,69%), onde foram classificadas as prefeituras que justificaram suas mudanças por meio de orientações recebidas pelo tribunal de contas.

A questão 11 é uma pergunta fechada onde aquelas prefeituras que precisaram mudar o gerenciamento de seu estoque durante a pandemia, precisavam informar se as mudanças observadas iriam permanecer. Essa questão tem como objetivo observar se as mudanças seriam permanentes, o que significaria que as mudanças foram necessárias, pois o modo como era gerenciado já não estava satisfazendo às necessidades. Se a resposta afirma que as mudanças não irão permanecer, significa que a mudança que ocorreu não funcionaria em outras situações exceto a da pandemia, ou que seria muito caro mantê-las em situações de normalidade.

Se a resposta afirma que não houve mudanças, duas interpretações podem surgir: a primeira é que o sistema utilizado anteriormente era tão bom que não foi preciso modificá-lo, pois ele já atende as necessidades nas mais diversas situações; a segunda é que a prefeitura, mesmo durante a pandemia, não teve nenhum tipo de método de avaliação seja porque não tem a necessidade, por conta dos gastos ou porque não há meio de gerenciar o estoque.

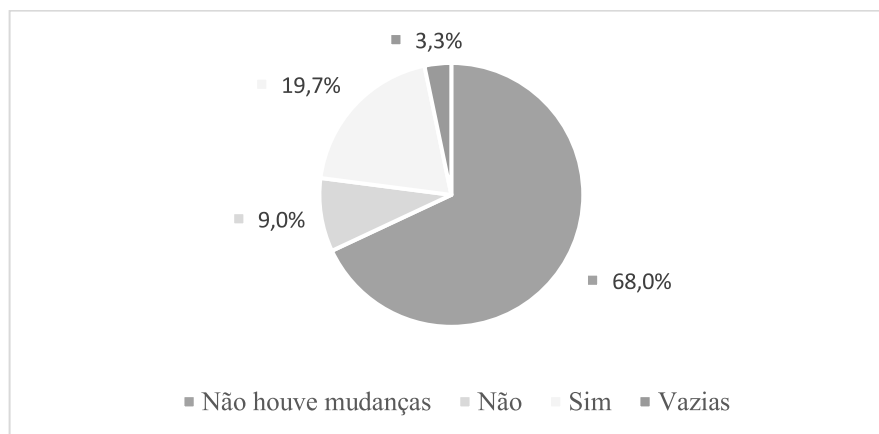


Gráfico 10 – Resposta à questão 11 “Uma vez que a pandemia caminhe para a redução do número de casos, vocês manterão essas mudanças?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Dentro das 122 respostas que obtivemos, 83 (68,03%) das prefeituras responderam que não houve mudança de ferramentas e 4 (3,28%) não responderam a pergunta, já para 24 (19,67%) delas as mudanças que houveram irão continuar e para 11 (9,02%) não vão continuar com as mudanças.

#### 4.2.6 Afinal, contabilidade gerencial e custos são relevantes no contexto público?

Por fim, a questão 12 é uma pergunta aberta onde as prefeituras deveriam explicar de modo geral como ter um gerenciamento frequente e eficiente ajuda na administração e tomada de decisão do município. Essa pergunta se faz necessária porque durante o enfrentamento da pandemia, os EPIs como máscaras, luvas e álcool em gel foram amplamente divulgados pela mídia como o principal meio de evitar o contágio do Covid-19.

Dito isso, é importante para as prefeituras entender a importância de um eficiente controle de estoque. Para essa questão foi considerado cada princípio citado como uma resposta individual, isso significa que houve caso de prefeituras que responderam mais de um aspecto nas suas respostas e cada um desses foi identificada como uma resposta diferente, portanto essa pergunta tem 163 respostas.

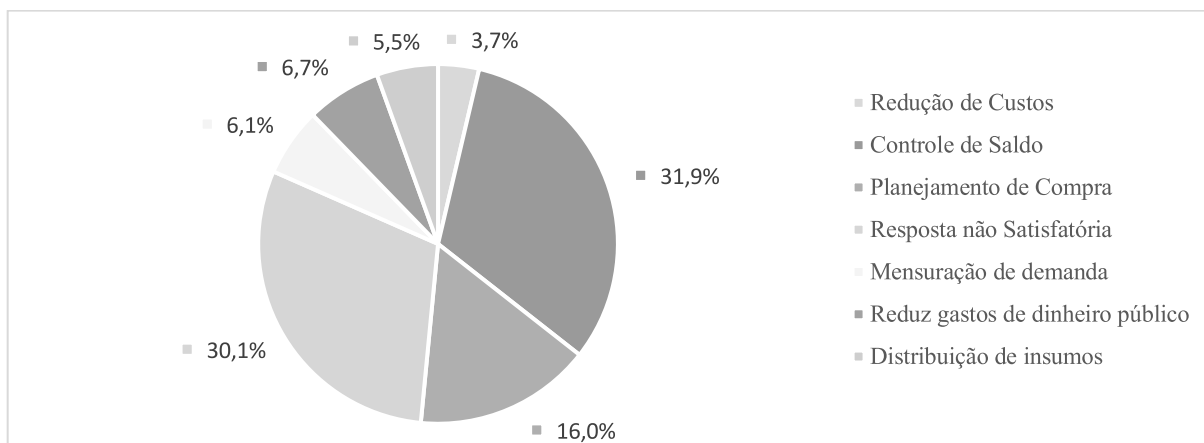


Gráfico 11 – Resposta à questão 12 “Em sua opinião, como ter um controle de estoque impacta o gerenciamento dos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs) disponíveis durante a crise sanitária do Covid-19 em 2020?”

Fonte: dados da pesquisa, elaborado pelos autores.

Logo com isso foi possível concluir que o maior objetivo das prefeituras respondentes é o controle de saldo que foi citado em 52 respostas (31,52%) o que vai ao encontro da mensuração de demanda citada em 10 respostas (6,13%), pois assim ocorre a verificação se os insumos estão acabando e é possível prever quando será necessária a compra de mais, já 26 (15,95%) respostas cita o planejamento de compra, isso porque, com a alta procura no mercado, alta nos preços e o tempo maior que os fornecedores levam para entregar, o controle de saldo pode demonstrar a necessidade de compra, assim também reduz o gasto do dinheiro público de acordo com 11 (6,67%) respostas, já que haverá mais tempo para orçar valores. Também houve 9 respostas (5,52%) que disseram distribuição dos insumos para outros setores pode ser calculada com base no estoque existente na unidade, já a redução de custos foi citada em 6 respostas (3,68%). Além disso, 49 (29,70%) respostas foram consideradas insatisfatórias, seja porque não houve respostas claras como justificar o porquê, seja porque não respondeu, ou até mesmo porque respondeu de processos internos da prefeitura, o que não era o objetivo dessa questão.

Ao confrontar os resultados com outras pesquisas, vemos que de acordo com Freitas (2018) o hospital pesquisado se mune de diversos recursos gerenciais estratégicos como por exemplos custeio por absorção com rateio duplo e o *Balanced Scorecard (BSC)* para uma gestão geral abrangente, porém ainda sim precisa de melhorias e mais investimentos, em comparação ao presente trabalho, temos 48,36% prefeituras que não utilizam nenhum sistema ou metodologia de custos para controle de estoque e não apresentam justificativas plausíveis para a não utilização dessas ferramentas.

Um ponto de convergência foi o fato de que os municípios paulistas não tem preparo e informação suficientes para implementar um sistema informacional, dando a entender que existe descaso com a contabilidade gerencial, ausência de mão de obra qualificada, falta de investimento em novas tecnologias ou que simplesmente não é necessária a implantação e uso dessas ferramentas. Assim como a pesquisa de Parcianelo et al (2015), a presente pesquisa obteve um baixo retorno dos municípios de 18,91%, o que indica que as prefeituras brasileiras não são preparadas e orientadas para passar informações para os cidadãos e ainda 32,8% delas declararam não conhecerem a contabilidade de custos.

Já para Marion, Ribeiro (2011). a ferramenta de custos mais utilizada no setor público é o Custeio Baseado em Atividades (ABC), porém o resultado da pesquisa com as prefeituras paulistas indica que esta seria a segunda mais utilizada, em 12 das 122, ficando atrás do Sistema de Informação de Custos, sendo esse é utilizado em 14 das 122. Apesar das prefeituras afirmarem sobre os benefícios que o controle de estoque traz, podemos observar uma contradição presente, uma vez que somando a porcentagem das prefeituras que utilizam de ferramentas como Custeio Baseado em Atividades, Custeio Padrão, Custeio por Absorção e Sistema de Informação de Custos daria um total de 38 (31,16%) municípios que utilizam algum tipo de ferramenta contra 59 (48,36%) conforme já mencionado acima que não utilizam nenhuma ferramenta.

Os respondentes seguem a mesma interpretação de Alves et al (2017). que disserta sobre a importância da contabilidade de custos para a administração pública. Para eles também há uma melhora do serviço prestado, uma vez que controlando o saldo disponível no estoque é possível verificar de forma antecipada a necessidade de reposição, para que dessa forma não falte insumos para os profissionais da saúde e da administração, e para que os estoques possam ser comprados por valores menos abusivos, uma vez que sua reposição pode ser feita antes de aumentos no preço causados pelos crescentes aumentos de demanda.

#### **4.3 Triangulação de Respostas e critério para escolha de respostas repetidas**

Analisando todas as respostas do questionário percebe-se dois tipos diferentes de contradição, onde a primeira é uma contradição entre respostas diferentes de um mesmo questionário enviado (contradição entre respostas), já a segunda é uma contradição entre questionários enviados em duplicidade pela mesma prefeitura (contradição entre questionários). Isso demonstra a falta de modelos a serem seguidos, falta de coordenação e a dificuldade ou obsolescência da aplicação dos conceitos gerenciais que limita seus benefícios, conforme

apontado nas pesquisas de Gonçalves, Moura e Januário (2020) e Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015).

Foram recebidos inúmeros questionários com contradições entre respostas, mas muitos deles foram de prefeituras que responderam ao questionário apenas uma vez, portanto foram considerados na tabulação para não anularem a resposta da prefeitura como um todo.

Como foi considerado para tabulação apenas uma resposta por prefeitura, foram estabelecidos dois critérios para definir qual das respostas de uma mesma prefeitura seria tabulada e considerada para fins de resultados nos 14 casos de questionários respondidos em duplicidade. O primeiro critério privilegiava o questionário em que todas as perguntas foram respondidas, sendo que nos poucos casos em que nenhum dos envios da prefeitura estava completo foi considerado aquele com o maior número de questões respondidas. Quando o número de questões respondidas era o mesmo, foi utilizado o segundo critério que considerava a clareza das respostas, de forma que eram privilegiados questionários onde não havia contradições entre respostas, seguidos por questionários onde as respostas melhor se adequavam às questões perguntadas.

## **CONCLUSÃO**

Este trabalho teve como objetivo analisar de que forma as prefeituras do estado de São Paulo, dentro do contexto da Covid-19, atuaram na gestão dos estoques de EPIs, equipamentos essenciais para a atuação dos profissionais de saúde no combate ao vírus. Mais especificamente, verificar quais ferramentas do controle de custos, caso existissem, contribuíram para o controle de estoque dos EPIs durante esse período.

Dentro da amostra de 122 prefeituras constatamos que apenas 31,16% utilizam ferramentas do sistema de custos das quais são: SIC 11,48%, Custeio por atividades 9,84%, Custo padrão 8,20% e Custo por absorção 1,64%. Logo 68,85% não apresentaram dados de que utilizam, sendo que a principal justificativa para não utilizarem é por julgar não ter necessidade, conhecimento da importância, ou recursos para a implementação de ferramentas.

Como limitação constatamos a inexistência de estoque em algumas prefeituras, um prazo de resposta restringido a 2 meses, contudo destaca-se o processo de contato com as prefeituras sendo que em 34 delas (5,27%) foi impossível qualquer tipo de comunicação online. Essa limitação se mostra mais alarmante quando se analisa que dos 611 questionários enviados, apenas 122 (19,97%) responderam dentro do prazo, sendo que muitas dessas tiveram dificuldades ao interpretá-lo.



Em função do caráter amplo da pesquisa é possível estudar mais a fundo, com estudos de caso sobre as poucas prefeituras que de fato afirmaram usar alguma forma de controle de custos, a fim de entender de que maneira esse processo poderia ser replicado para os demais municípios. Ou, por outro lado, seria importante também compreender quais são os limitadores que impedem que as prefeituras que não possuem metodologia de custos implementem alguma ferramenta para controlar seus estoques.

A baixa adesão das prefeituras à LAI, por si só, já é um grande tema a ser estudado. Informações originadas de prefeituras e entidades do setor público são importantes para pesquisas não só na área contábil, de forma que a dificuldade de acesso à informações de transparência passiva é um tópico que pode ser aprofundado por pesquisas futuras.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Mariana Carazza; MARTINS, Caroline Miria Fontes; MARTINS, Pablo Luiz. CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: reflexões sobre a incidência na literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **EBAP**. 2017. Disponível em: <<https://www.ufpb.br/ebap/contents/documentos/0934-951-custos-no-setor-publico.pdf>> Acesso em: 11 out. 2020.

BETTINI, Nicole Maria Miyamoto; RAMOS, Fabiana Tomé; ALMEIDA, Priscila Masquetto Vieira de. RECOMENDAÇÕES DE EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL NO COMBATE AO COVID-19. **Revista Científica de Enfermagem: O conhecimento como caminho de crescimento e desenvolvimento profissional.**, São Paulo, v. 10, n. 31, p. 1-189, set. 2020.

BHIMANI, Alnoor. **Introduction to Management Accounting**. New Jersey: Pearson, 2012.

BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)> Acesso em: 24 Out 2020.

\_\_\_\_\_, **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em: 24 de Out 2020.

BORALI, N. **Capacidade estatal e tribunais de contas no Brasil: uma análise sobre seus recursos humanos e informacionais**. 2018. [s. l.], 2018. Dissertação de Mestrado para o título de Mestra em Administração Pública e Governo da Fundação Getúlio Vargas – FGV. Disponível em: <<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00572a&AN=fgv.10438.20700&lang=pt-br&site=eds-live>> Acesso em: 31 mar. 2021.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

Ministério da Saúde. **COVID-19 RECURSOS FINANCEIROS**. Ministério da Saúde, 2020. Disponível em: <[https://viz.saude.gov.br/extensions/DEMAS\\_C19Insumos\\_FIN/DEMAS\\_C19Insumos\\_FIN.html](https://viz.saude.gov.br/extensions/DEMAS_C19Insumos_FIN/DEMAS_C19Insumos_FIN.html)> Acesso em: 27 Set. 2020.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

DOS SANTOS, P. S. A.; DANI, A. C.; RAUSCH, R. B. Finanças Públicas E Lei De Responsabilidade Fiscal: Reflexos Na Produção Científica Nos Principais Congressos Brasileiros De Administração E Contabilidade No Período De 2000 a 2010. **Revista de Informação Contábil**, [s. l.], v. 6, n. 3, p. 74–94, 2012. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=foh&AN=85868906&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 25 out. 2020.

GOVERNO ESTADO, São Paulo. SAIBA QUAIS AS MEDIDAS DO GOVERNO DE SP PARA O COMBATE AO CORONAVÍRUS. **Governo do Estado de São Paulo**, 2020. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/saiba-quais-as-medidas-do-governo-de-sp-para-o-combate-ao-coronavirus-2/>> Acesso em: 26 Set. 2020.

FREITAS, Adriana Gonçalves de Resende; AMARAL, Leonardo Barbosa; MÁRIO, Poueri do Carmo; GONÇALVES, Márcio Augusto. Instrumentos da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso em um Hospital Federal. II Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, Florianópolis, p. 1-23, ago. 2018. **Anais**. Disponível em: <<http://cidesp.com.br/index.php/Icidesp/2cidesp/paper/view/524>>. Acesso em: 05 set. 2020

FÉLIX, Cláudia Lima; GOMES, Josir Simeone. SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA COMLURB. **Ric - Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v. 2, n. 2, p. 1-18, jun. 2008. Trimestral. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7815>>. Acesso em: 11 out. 2020.

FRANÇA, Carlos Alberto de. Contabilidade Gerencial no Setor Público: Estudo de Caso da Fundacentro. **Revista Gestão em Foco**, Campo Limpo Paulista, v. 20, p.225-238, jun. 2018. Disponível em: <[https://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2018/06/017\\_CONTABILIDADE\\_GERENCIAL\\_NO\\_SETOR\\_PUBLICO.pdf](https://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2018/06/017_CONTABILIDADE_GERENCIAL_NO_SETOR_PUBLICO.pdf)> Acesso em: 05 set. 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002. 175 p.

GONÇALVES, Tadeu Júnior de Castro; MOURA, Angélica Maria Constantino de; JANUÁRIO, Alessandro Henrique de Araújo. A Relevância dos Instrumentos Gerenciais no Processo de Tomada de Decisão. XX Usp International Conference In Accounting: Accounting as a Governance Mechanism, São Paulo, p. 1-19, 29 jul. 2020. **Anais**. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 06 set. 2020.

IFAC - International Federation Of Accountants International Management Accounting Practice Statement. Management accounting concepts. **IFAC**. Relatório de Fevereiro de 1989.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial que Preponderam em Um Polo Industrial Moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S.L.], v. 15, n. 45, p. 9-22, 29 jul. 2016. Revista Catarinense da Ciência Contábil. <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n45p9-22>. Acesso em: 24 set. 2020.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **CFC Nº. 1.128/08**: NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO. Brasília: Cfc, 2008. 6-10 p. Disponível em: <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao\\_Setor\\_Publico.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf)>. Acesso em: 11 out. 2020.

OPAS. FOLHA INFORMATIVA COVID-19 - ESCRITÓRIO DA OPAS E DA OMS NO BRASIL. **OPAS**, 2020. Disponível em: <<https://www.paho.org/pt/Covid19>> Acesso em: 23 Set. 2020a

OPAS. OMS AFIRMA QUE COVID-19 É AGORA CARACTERIZADA COMO PANDEMIA. **OPAS Brasil**, 2020b. Disponível em: <[https://www.paho.org/bra/index.php?option=com\\_content&view=article&id=6120:oms-afirma-que-COVID-19-e-agora-caracterizada-como-pandemia&Itemid=812](https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=6120:oms-afirma-que-COVID-19-e-agora-caracterizada-como-pandemia&Itemid=812)> Acesso em: 26 Set. 2020.

PARCIANELO, Eliandra; GONÇALVES, Hugo de Souza; SOARES, Cristiano Sausen. **A Contabilidade de Custos no Setor Público: A Realidade das Prefeituras da Região Central do RS**. XX Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. **Anais...** Florianópolis, p. 1-17, set. 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br>. Acesso em: 24 out. 2020.

PERES, Simone Ribeiro; RABELO, Juliano de Caldas; FURQUIM, Maria Gláucia Dourado; SOUSA JÚNIOR, José Carlos de. Avaliação de implantação da ferramenta de controle de estoques curva ABC em uma empresa de produtos agropecuário. **Revista Brasileira de Administração Científica**: Brazilian Journal of Scientific Administration, São Paulo, v. 11, n. 3, p. 1-312, 03 jun. 2020.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Elementos de Contabilidade Gerencial Para Hospitais Públicos: Reflexões Em Torno de Um Novo Paradigma**. IX Congresso Brasileiro De Custos, São Paulo, p. 1-18, 15 out. 2002. **Anais**. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br>>. Acesso em: 24 set. 2020.

VIEIRA, Sonia. **Como Elaborar Questionários**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009. 159 p.

WHO - World Health Organization. WHO STATEMENT ON NOVEL CORONAVIRUS IN THAILAND. **World Health Organization**, 2020. Disponível em: <<https://www.who.int/news-room/detail/13-01-2020-who-statement-on-novel-coronavirus-in-thailand>>. Acesso em: 23 Set. 2020.

WHO - World Health Organization. WHO CORONAVIRUS DISEASE (COVID-19) DASHBOARD. **World Health Organization**, 2020a. Disponível em: <<https://Covid19.who.int/>> Acesso em: 27 Set. 2020.

WHO - World Health Organization. PNEUMONIA OF UNKNOWN CAUSE – CHINA. **World Health Organization**, 2020b. Disponível em: <<https://www.who.int/csr/don/05-january-2020-pneumonia-of-unknown-cause-china/en/>>. Acesso em: 23 Set. 2020.

WHO - World Health Organization. MISSION SUMMARY: WHO FIELD VISIT TO WUHAN, CHINA 20-21 JANUARY 2020. **World Health Organization**, 2020c. Disponível em: <<https://www.who.int/china/news/detail/22-01-2020-field-visit-wuhan-china-jan-2020>>. Acesso em: 23 Set. 2020.