

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Vanderlei Sonda Biondo

**IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: ESTUDO DE CASO DA PREFEITURA
DE HORIZONTINA**

Porto Alegre

2015

Vanderlei Sonda Biondo

**IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: ESTUDO DE CASO DA PREFEITURA
DE HORIZONTINA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal - modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Orientadora: Prof^a Máris Caroline Gosmann

Porto Alegre

2015

Vanderlei Sonda Biondo

**IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: ESTUDO DE CASO DA PREFEITURA
DE HORIZONTINA**

Trabalho de conclusão de curso de
Especialização em Gestão Pública Municipal -
modalidade a distância da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul como requisito
para a obtenção do título de especialista.

Aprovado em ____ de _____ de 2015.

BANCA EXAMINADORA :

Professor:

Professor:

DEDICATÓRIA

**Dedico este estudo à minha esposa
Maria Regina e ao filho Davi, que
sempre estiveram ao meu lado,
apoiando e incentivando esta
caminhada, sem poupar compreensão,
amor e carinho.**

AGRADECIMENTOS

A UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Escola de Administração - Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal. A orientadora, professora Máris Caroline Gosmann, pelo acompanhamento, incentivo e colaboração.

RESUMO

Nos últimos anos a administração pública vem enfrentando vários desafios que a obrigam a esforços contínuos de adaptação a novas metodologias, capazes de responder às constantes exigências da sociedade e dos mercados. Devido à obrigatoriedade do Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP, o presente estudo buscou compilar o referencial teórico-legal e prático sobre o tema, visando contribuir para a implantação de um sistema de informação de custos no município de Horizontina. Em termos práticos, visa subsidiar a implementação de um sistema eficaz de informações de custos na prefeitura de Horizontina e, em termos teóricos, este trabalho serve para demonstrar a aplicabilidade do sistema de custos, gerando assim interesse por parte do setor financeiro da prefeitura de Horizontina. O presente estudo teve como problema/questão de pesquisa: de que forma a gestão de custos, nos termos da Resolução CFC nº 1366, que aprova a NBCT 16.11, pode contribuir com a administração pública de Horizontina na busca da melhor prestação de serviços à comunidade? Foi utilizada uma pesquisa bibliográfica realizada em fontes primárias como leis brasileiras relacionadas com o tema, destacando-se desse conjunto as normas adequadas ao tema estudado, bem como fontes secundárias, como livros de contabilidade tributária, e referências teóricas; também fontes secundárias, como livros de contabilidade tributária e outras referências teóricas publicadas sobre o assunto, com o intuito de sanar a problemática do tema e alcançar os objetivos do estudo. Mais provável que será utilizado o método de custeio direto nos diversos centros de custos do ente municipal.

Palavras-chave: Apurar custos. Gestão pública. Centro de custos.

ABSTRACT

In recent years the government has been facing several challenges that require the continuous efforts to adapt to new methodologies capable of responding to the requirements of society and markets. Because of the mandatory system of Public Sector Cost Information - SICSP, this study sought to build the theoretical-legal and practical reference on this issue to contribute to the implementation of a cost information system in the city of Horizontina. In practical terms, it aims to support the implementation of an effective system of cost information in Horizontina prefecture and, in theory, this work is to demonstrate the applicability of the cost system, generating interest from the financial sector of the city hall Horizontina. This study had the problem / research question: how cost management under CFC Resolution No. 1366, approving the NBCT 16:11, can contribute to the public administration of Horizontina in the pursuit of improved service delivery to the community ? It used a literature survey on primary sources as Brazilian laws related to the topic, emphasizing that set the standards appropriate to the subject studied, as well as secondary sources, such as tax accounting books, and theoretical references; also secondary sources such as tax accounting books and other theoretical references published on the subject, in order to remedy the issue of problem and achieve the objectives of the study. More likely to be used the direct costing method in the various centers of the municipal entity costs.

Keywords: Ascertain costs. Public administration. Cost center.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. RERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	13
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	14
2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE.....	14
2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	19
2.4.1 Instrumentos de Planejamento.....	20
2.5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.....	22
3. NBCT 16.11 - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	27
3.1 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO, SISTEMA DE CUSTEIO E MÉTODO DE CUSTEIO.....	32
3.2 A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	33
3.3 A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS.....	35
4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	37
5. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	39
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	43
REFERÊNCIAS.....	45

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a administração pública vem enfrentando vários desafios, que a obrigam a esforços contínuos de adaptação a novas metodologias, capazes de responder às constantes exigências da sociedade e dos mercados.

O crescente aumento das demandas do setor público tem exigido dos governos um permanente esforço e qualificação para viabilizar o atendimento das necessidades reclamadas pela sociedade, sem prejuízo do cumprimento de metas fiscais que permitam a manutenção do equilíbrio orçamentário e financeiro, como condição para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e para captação de recursos externos, através de transferências voluntárias.

É notório que numa administração voltada à eficiência, eficácia e produtividade, o processo da tomada de decisão bem encaminhado é sem dúvida fator preponderante de bons ou maus índices de desempenho. Toda decisão implica conhecer determinadas variáveis qualitativa e quantitativamente expostas, com toda a transparência, clareza e objetividade, inerentes a qualquer processo da gestão pública. Nesse ponto, a gestão de custos no âmbito governamental é decisiva, pois é um instrumento essencial ao gestor público para condução dos interesses públicos da forma que prevê a administração pública gerencial.

Portanto, além do controle tradicional dos estágios da fixação, empenho, liquidação e pagamento das despesas, é imprescindível que os administradores públicos tenham consciência dos custos dos serviços prestados à população, pois cada vez mais esta será uma exigência do cidadão: seja diretamente, seja através dos seus representantes no Poder Legislativo. A Contabilidade Governamental precisa incorporar uma visão moderna de gestão pública, que não abandone a gestão financeira tradicional e seja submetida a novas funções que ampliem o seu campo de atuação.

Este novo campo de atuação permitirá o pronto diagnóstico e avaliação das informações disponíveis, que podem ser usadas na avaliação de resultados e estabelecimento de prioridades, assim como no melhor gerenciamento econômico dos recursos e compromissos.

Tal mudança da contabilidade governamental permitirá a médio e longo prazo a melhoria da *performance* dos governos em vários sentidos, especialmente no que se refere à melhoria de serviços à comunidade. Nesse contexto, insere-se a melhoria das informações no setor governamental que passa, necessariamente, pela integração plena da execução orçamentária e financeira de caixa e, paralelamente, com a implantação de sistema gerencial de custos que possibilitem: a apuração do resultado financeiro e econômico (déficit/superávit), o controle analítico das operações e o auxílio no processo decisório.

Uma das afirmações que contadores e técnicos em contabilidade mais têm ouvido ultimamente é que o mercado exige um novo perfil desses profissionais. A mudança veio como consequência de uma nova era vivida pela contabilidade, na qual surgiram novos conceitos e práticas para uma ciência social, até então profissionais de gabinete e de pouca interação com os demais departamentos (NBCASP, 2013).

Desde 2009, a contabilidade vem passando por diversas e profundas transformações, principalmente na área pública, com inúmeras alterações decorrentes das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, que num papel fundamental dentro da necessidade de convergir para um padrão internacional, passando a evidenciar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Conforme as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), poderá ocorrer uma verdadeira transformação, de promover a aceitação e a convergência internacional dessas normas, com a uniformização de práticas contábeis relacionadas aos aspectos do reconhecimento da receita e da despesa, mensuração de ativos e passivos, registro, apuração de resultados financeiros e econômicos, avaliação e controle do patrimônio, adequando-se a evidência das demonstrações contábeis no setor público, mantendo as peculiaridades, as características e os dispositivos legais vigentes em cada país.

Trata-se de uma profunda mudança histórica e cultural, abandonando procedimentos que estão sendo realizados há quase 50 anos, o que vai exigir dos municípios brasileiros um esforço de reestruturação envolvendo desde a elaboração do orçamento até a divulgação dos relatórios, demonstrativos e balanços apresentados para fins de prestação de contas.

Atualmente, constatam-se grandes avanços no controle dos gastos públicos. Um exemplo disso é a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000, que obriga, em seu artigo 50, a Administração Pública a um sistema de custos que permitirá a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Neste contexto alguns órgãos da administração pública já começaram a se movimentar procurando implementar os modelos com tendências atuais.

Face à dificuldade de avaliar monetariamente os efeitos sociais dos programas, caberiam questionamentos sobre a utilidade e importância de seguir um sistema de contabilidade de custos, entretanto, a prática tem demonstrado a necessidade deste controle dos custos para avaliar as ações e os programas públicos.

Conforme a Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, a implantação e a utilização de sistema de custos são fundamentais na avaliação do resultado econômico de qualquer atividade, seja privada ou pública, sendo que esta última requer reflexão profunda em dois aspectos: a complexidade de implantação e adequação das entidades públicas no uso do sistema de acumulação de custos como ferramenta gerencial; e o método de custeio que possa traduzir com fidedignidade os custos dos bens e serviços públicos produzidos.

Conforme cartilha da CNM, não basta mais saber, por exemplo, o percentual gasto em saúde, saneamento básico ou educação, visto que cada vez mais o agente público ou político é responsabilizado pelos custos incorridos. É imperativo que os gestores públicos obtenham respostas para questões essenciais como, por exemplo, quais são os produtos ou serviços que contribuem para melhorar o resultado e quais os que, ao contrário, trazem afetação negativa; quais são os produtos ou serviços

que apresentam desempenho satisfatório perante a opinião pública; quais os órgãos do governo que prestam serviços (atividades meio) para outras unidades (atividades fins) e de que modo seus gastos são apropriados às atividades fins; quais os centros de responsabilidade que funcionam eficazmente; e quais têm funcionamento deficiente.

Considerando o exposto, este estudo tem como problema/questão de pesquisa: de que forma a gestão de custos, nos termos da Resolução CFC nº 1366, que aprova a NBCT 16.11, pode contribuir com a administração pública de Horizontina na busca da melhor prestação de serviços à comunidade?

Os objetivos estabelecem o que se deseja alcançar com o trabalho e por que razão. Assim, o objetivo geral é propor a implantação de um sistema de informações de custos da Prefeitura de Horizontina, segundo a Resolução CFC nº 1366, que aprova a NBCT 16.11.

Por sua vez, os objetivos específicos buscam estabelecer de forma mais detalhada o que se deseja alcançar. O estudo tem como objetivos específicos: a) identificar e avaliar a adequação dos procedimentos adotados no município às novas normas de Contabilidade Pública; b) apresentar os procedimentos a serem adotados para a implantação dos sistemas de informação de custos na Prefeitura de Horizontina.

O alcance dos referidos objetivos permitirá, no futuro, apurar os custos dos programas e unidades da administração pública com o sistema de informação de custos da prefeitura de Horizontina, permitindo o acompanhamento e a avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do governo municipal como apoio ao processo decisório do gestor.

Nesse contexto, para realizar a pesquisa foi coletado e analisado o referencial teórico-legal sobre o tema, destacando-se desse conjunto as normas adequadas ao tema estudado.

A pesquisa se classifica como descritiva, dada a amplitude de novos estudos que podem ser feitos no futuro e pela participação de cursos de aperfeiçoamento e qualificação aos servidores municipais do município de Horizontina.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nos dias de hoje a contabilidade precisa submeter-se a mudanças no que diz respeito a conceitos e regras de aplicação das normas nas instituições. E isso não diz respeito só a contabilidade privada, mas também a contabilidade pública, que é a área contábil que mais está sofrendo mudanças nos últimos tempos, em decorrência da implementação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).

Segundo o International Federation Accountants (IFAC), Órgão internacional que desenvolve a melhoria da profissão contábil, esse processo de convergência tem por finalidade aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis do setor público, proporcionando informações aos interessados que estes possam tomar decisões que envolvem o controle social e o acompanhamento das políticas públicas, a captação de financiamentos e recursos de organismos governamentais ou privados, e também para a necessária e devida prestação de contas aos órgãos fiscalizadores pelo fornecimento de bens e serviços públicos prestados em contrapartida dos tributos arrecadados.

Através de um orçamento por centro de custo e analítico, o município começará a implantar o controle de custos na pavimentação asfáltica de ruas, setores da saúde e pelos gastos do transporte escolar do município.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública brasileira está vivendo um ciclo de mudanças constantes, destacando-se significativamente em favor de melhorias quanto à destinação do dinheiro público. Desde os anos 60 que a gestão pública busca um sistema de informações capaz de suprir as necessidades quanto a apresentação da face dos custos, um sistema capaz de monitorar as atividades quanto ao custo x

benefício. Porém, os primeiros vestígios quanto a ações concretas sobre o assunto surgem na primeira década do século XXI, mais especificamente em 2008 com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, que passam a unificar as normas quanto a aplicações dos procedimentos em todo o território brasileiro.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A partir desta visão a contabilidade governamental deverá ser mais que uma simples coletora de dados e fornecedora de informações, pois a administração, através de seus agentes públicos ou políticos prestará contas dos recursos que lhes são confiados, buscando novas alternativas, ou seja, eficiência, eficácia e economia para o setor público.

A contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos, e a contabilidade governamental é uma especialização voltada para o estudo e análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública (SILVA, 2004, p. 222).

O progresso é inevitável na área pública, exigindo por parte dos contadores e gestores um acompanhamento, estudo e aplicabilidade das mudanças na entidade, fazendo com que assim, os resultados alcançados sejam positivos.

2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE

De acordo com a Resolução CFC n.º 750/93, o ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus afins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus públicos – devem se

elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

Interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11):

2.3.1 Princípio da Entidade

Conforme definido CFC, a NBCASP estabelece,

Art. 4º O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo Único: O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas em uma unidade de natureza econômico-contábil.

As perspectivas do Setor Público, de acordo com a NBCASP: O princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

2.3.2 Princípio da Continuidade

Conforme definido CFC, a NBCASP estabelece,

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância” (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11):

As perspectivas do Setor Público, de acordo com a NBCASP: No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

2.3.3 Princípio da Oportunidade

Conforme definido CFC, a NBCASP estabelece,

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação” (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11).

As perspectivas do Setor Público, de acordo com a NBCASP: O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação da informação contábil, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11).

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

2.3.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

Conforme definido CFC, a NBCASP estabelece,

“Art. 7º O Princípio do registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos a valor presente na moeda do país”.

Parágrafo Único. Do Princípio do Registro pelo Valor Original resulta:

I – Custo histórico: a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos, ou da imposição destes;

II – Variação do custo histórico: Uma vez integrado o patrimônio, o bem, direito ou obrigações não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os princípios da Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e matem atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

As perspectivas do Setor Público, de acordo com a NBCASP: Nos regimes dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. O valor original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

2.3.6 Princípio da Competência

Conforme definido CFC, a NBCASP estabelece,

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.”(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11).

As perspectivas do Setor Público, de acordo com a NBCASP: O Princípio da competência aplica-se integralmente ao Setor Público. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11).

2.3.7 Princípio da Prudência

Conforme definido CFC, a NBCASP estabelece,

Art. 10º O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os componentes do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente validas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incertezas, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.” (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11).

As perspectivas do Setor Público, de acordo com a NBCASP: As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que preferiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original, surgirem possibilidades de novas mensurações. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1367/11).

A aplicação do princípio não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de

valores fictícios, de interesse de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com a Lei n. 4.320, a contabilidade é um instrumento que possibilita informações para a tomada de decisões, controle e avaliação de desempenho, ao passo que o orçamento deverá refletir informações sobre políticas e programas para possibilitar o controle gerencial, aliado a um sistema de quantificação física para a mensuração das ações do governo em benefício das populações.

O orçamento público, no Brasil, rege-se pelo disposto na Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, em seus artigos 165 a 169 sob o título dos orçamentos, pela Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964, pela Portaria n. 42 de 14 de abril de 1999, e ainda, pela Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000, e pela Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001.

O Orçamento Público, em sentido amplo, é um documento formal e legal (aprovado por Lei) contendo a previsão de receitas e a fixação de despesas a serem realizadas por um governo em um determinado exercício (geralmente um ano).

O orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil (SLOMSKI, 2003, p. 304).

Existem princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle dos Orçamentos Públicos, que estão definidos na Constituição, na Lei 4.320/64, no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O orçamento público é, pois, o elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização, em que a alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas. (ANDRADE, 2002. p. 54).

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Poder Executivo a responsabilidade pelo sistema de Planejamento e Orçamento e a iniciativa dos projetos de lei do Plano Plurianual, das Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento Anual.

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período.

2.4.1 Instrumentos de Planejamento

De acordo com o artigo 165 da Constituição Federal de 1998, o processo de planejamento e orçamento no Brasil compreende a elaboração dos seguintes instrumentos: Lei do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA).

O Plano Plurianual é a lei que define as prioridades do governo para o período de 4 (quatro) anos. O projeto de lei do PPA do governo federal deve ser enviado pelo Chefe do Executivo para a Câmara até o dia 31 de agosto do primeiro ano de seu mandato (4 meses antes do encerramento da sessão legislativa) e devolvido para sanção do Poder Executivo até o final da segunda sessão legislativa, ou seja, até 31 de dezembro.

O Plano Plurianual é um programa de trabalho elaborado pelo Poder Executivo para ser executado no período correspondente a um mandato político, a ser contado a partir do exercício financeiro do próximo mandato (ANDRADE, 2002, p. 41).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias do governo federal é a lei anterior à lei orçamentária, que define as metas e prioridades em termos de programas a executar pelo governo. No município de Horizontina o projeto de Lei da LDO deve ser enviado para o legislativo até o dia 30 de agosto de cada ano.

De acordo com a Constituição Federal, a LDO estabelece as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual,

disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Por determinação legal, o governo é obrigado a encaminhar o projeto de Lei Orçamentária Anual à Câmara Municipal de Horizontina até o dia 30 de outubro de cada ano. Acompanha o projeto uma mensagem do Executivo, na qual é feito um diagnóstico sobre a situação econômica do município e suas perspectivas.

“A LOA é um instrumento utilizado para a conseqüente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade” (KOHAMA, 2003, p. 62).

A Lei Orçamentária Anual disciplina todos os programas e ações do governo municipal no exercício. Nenhuma despesa pública pode ser executada sem estar consignada no orçamento.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) estima as receitas e autoriza as despesas do governo de acordo com a previsão de arrecadação. Se durante o exercício financeiro houver necessidade de realização de despesas acima do limite que está previsto na Lei, o Poder Executivo submete a Câmara Municipal um novo projeto de lei solicitando crédito adicional.

Por outro lado, a necessidade de contenção dos gastos obriga o Poder Executivo muitas vezes a editar decretos com limites orçamentários e financeiros para o gasto, abaixo dos limites autorizados pela Câmara. São os instituídos decretos contingenciamento, que limita as despesas abaixo dos limites aprovados na lei orçamentária.

A apostila do ENNCASP– Terceiro Encontro Nacional sobre a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, define que:

As autoridades governamentais estão sempre preocupadas e envolvidas com os aspectos financeiros de sua gestão buscando gastar dentro dos limites orçamentários. Porém, não há a preocupação com os parâmetros

físicos e econômicos que já deveria servir de base para a elaboração das propostas de PPA, LDO e LOA que são enviados ao legislativo para a aprovação.

2.5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

As novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público acarretaram impactos na forma de escrituração contábil do setor público. Por isso, será realizada uma análise das NBCASP, de forma a evidenciar o diferencial de cada uma delas.

2.5.1 NBC T 16.1 - Conceituação, objeto e campo de Aplicação

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.1 tem como principal objetivo realizar a orientação geral e apresentação de definições básicas para nortear o desenvolvimento dos demais tópicos, mantida uma coerência conceitual e científica concatenadas.

Delimita como seu objeto o patrimônio público e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público como forma de apoio à tomada de decisões; à prestação de contas da gestão, e à instrumentalização do controle social.

Primeiramente para a entidade implantar o sistema de informações de custos na área pública é preciso entender o conceito da contabilidade pública aplicada ao setor público que é o patrimônio público e o campo de aplicação da mesma, que são todos os entes que transacionam os recursos públicos.

2.5.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

A norma NBCT 16.2 - estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

Patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Classificação do patrimônio público sob enfoque contábil:

- (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.
- (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.
- (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois deduzidos todos seus passivos. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1268/09).

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- (a) Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária (Excluída pela redação dada pela Resolução CFC n.º 1268/09);
- (b) Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio líquido; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1268/09).
- (c) Custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública consoante a NBCT 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1437/13).
- (d) Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Esta norma está diretamente ligada com o tema abordado no presente trabalho, que é a NBC T 16.11, que define a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, que serão visualizados posteriormente.

2.5.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.3 tem como principal objetivo:

Estabelecer bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em seus planos hierarquicamente interligados.

Esta norma permite os setores ou centro de custos levantar as informações a fim de comparar suas metas programadas com as realizadas.

2.5.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.4 tem como principal objetivo:

Estabelecer conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público.

Registram os atos e fatos que promovem alterações de forma qualitativa e quantitativa no patrimônio das entidades públicas, chamada de variação patrimonial, VPA (Variação Patrimonial Aumentativa) e VPD (Variação Patrimonial Diminutiva).

2.5.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.5 tem como principal objetivo:

Estabelecer critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio

Esta norma define que qualquer transação efetuada que altere o patrimônio da entidade com efeitos de caráter econômico e financeiro devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados na contabilidade no momento que ocorrem.

2.5.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.6 tem como principal objetivo:

Estabelecer o conjunto de demonstrações contábeis capazes de fornecer a adequada evidenciação dos principais aspectos da gestão pública, contribuindo para o seu acesso à informação e para a compreensibilidade da administração pública, no seu conjunto ou de algum órgão ou entidade considerados individualmente.

As demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades estão divididas em seis tópicos: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (facultativa para o ente público). Também, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações, e que ao final de cada exercício as demonstrações contábeis precisam ser divulgadas e assinadas pelos responsáveis.

2.5.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.7 tem como principal objetivo:

A consolidação objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global dos resultados e a instrumentalização do controle social.

Considerando as relações de dependência entre as entidades do setor público, a consolidação das demonstrações contábeis tem objetivo de formar uma unidade econômico e financeiro, através da soma ou agregação de saldo, excluindo as duplicidades.

2.5.8 NBC T 16.8 – Controle Interno

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.8 tem como principal objetivo:

Estabelecer os aspectos relevantes para o controle interno como um conjunto coordenado, organizado e complexo de princípios, normas, métodos e procedimentos que interagem entre si para auxiliar no alcance dos objetivos propostos pela organização e pelo suporte dos sistemas de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.

Tem a finalidade de detectar qualquer problema quanto a práticas ineficientes que possibilitem falhas de algum mecanismo para a diminuição de riscos.

2.5.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.9 tem como principal objetivo:

Estabelecer os aspectos conceituais para a adoção da prática de depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos, como forma de avaliação e evidencição adequada do patrimônio público, além de avançar na convergência com as normas internacionais.

Para que ocorra a obrigatoriedade do seu reconhecimento, o valor da parcela deve ser reconhecida no resultado das deduções do ativo.

2.5.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.10 tem como principal objetivo:

Estabelecer critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

A norma estabelece o uso de ferramentas, as quais permitam acesso rápido e facilitado aos dados, de forma a gerar relatórios e acriação de análise de dados de forma mais precisa.

3. NBCT 16.11 - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T 16.11 estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação de subsistema de custos no setor público instituído na NBCT 16.2 e apresentado, na norma, como Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP). (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1437/13).

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos pela entidade tem por objetivo:

(a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

(b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

(c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

(d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

(e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1437/13).

Para que os objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público.

É recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

A NBC T 16.11 é uma norma obrigatória em todas as entidades do setor público. Conforme estabelecido no item 8 da Resolução:

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de utilidade.

A Resolução CFC nº 1366 de 25 de novembro de 2011 define que:

- Objeto de custos é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações do subsistema orçamentário e patrimonial.
- Informações de subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados, função, atividades, projetos, programas executados, centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1437/13).
- Informações do subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimônio da entidade consoante os Princípios da Contabilidade. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1437/13).
- Apropriação do custo é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.
- Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.
- As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.
- De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

- O custeio direto trata de alocar todos os custos aos seus respectivos objetos, sem algum tipo de rateio algo referente a isto.
- Já o custeio variável apropria aos seus custos ou serviços, somente os custos variáveis, apropriando os custos fixos como despesas.
- O custeio por absorção, nada mais é, que a apropriar os custos de produção aos produtos e serviços.
- O custeio por atividade é a relação entre as atividades e os objetos de custos, por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.
- Custeio pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.
- Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas atividades são geradas de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.
- A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.
- Gasto é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
- Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
- Investimento corresponde ao gasto levado para o ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.
- Perdas correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.
- Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
- Custos de prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

- Custos reais são custos históricos apurados a posteriori e que realmente foram incorridos.
- Custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.
- Custo indireto é o custeio que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.
- Custo fixo é o valor que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
- Custo variável é o que tem valor diretamente proporcional à quantidade produzida / ofertada.
- Custo operacional é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.
- Custo predeterminado é o custo teórico, definido *a priori* para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.
- Custo padrão é o custo ideal de produção de determinado produto / serviço.
- Custo estimado é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração os orçamentos da entidade para determinado período, pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo-padrão.
- Custo controlável utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.
- Hora ocupada é o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens e serviços.
- Hora máquina corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.
- Mão de obra direta corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos.
- Sobre aplicação é a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

- Custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada, relacionado à escolha adotada.
- Receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc.

O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual e se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado.

3.1 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO, SISTEMA DE CUSTEIO E MÉTODO DE CUSTEIO

Conforme a Resolução n.º 1.366/2011, o Sistema de Informações de Custos no Setor Público é apoiado em três elementos, definidos como sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio.

SICSP		
Sistema de acumulação	Sistema de custeio	Método de custeio

- Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua. Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e

benfeitorias. De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

- Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo padrão.

Um sistema de custeio aprimorado reduz o uso das médias gerais para a atribuição do custo dos recursos aos objetos de custo e proporciona uma medida melhor dos custos indiretos usados pelos objetos de custos diferentes – não importando quão diferentemente os objetos de custeio usam os recurso (FOSTER, et al, 2013, p. 130).

Já o Método de Custeio, que é o outro sistema, diz respeito ao processo de identificar o custo e associar o mesmo ao objeto em questão, o que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: custeio direto, variável, por absorção, por atividade, pleno.

Custeio por absorção é o método da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção (MARTINS, 1998, p. 41).

3.2 A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Trata-se de uma importante ferramenta que visa estabelecer um sistema de informações gerenciais, auxiliando a administração a tomar decisões e localizar falhas de gerenciamento. Cria um controle financeiro efetivo, contribuindo para a gestão do Município de várias maneiras, entre elas: avaliação de custo benefício; como e quando gastar; apoio ao controle interno e suporte indispensável para as decisões estratégicas.

Os administradores geralmente seguem um modelo de decisão que é um método formal de escolha, frequentemente envolvendo análises quantitativas e qualitativas. Os contadores gerenciais trabalham com os administradores analisando e apresentando dados relevantes no sentido de orientar as decisões (FOSTER, et al, 2013, p. 347).

De acordo com a Cartilha da Confederação Nacional dos Municípios - CNM, a existência do setor de implantação obrigatória, a partir de 2014, poderá auxiliar, dentre outras vantagens a:

- ✓ Saber com exatidão o custo para execução de seus serviços (taxas e serviços públicos);
- ✓ Ter um controle financeiro efetivo;
- ✓ Saber o custo das mercadorias e serviços pretendidos para fins de contratações e licitações dentro de um preço básico condizente;
- ✓ Saber precisamente qual é a capacidade produtiva do material humano disponível;
- ✓ Saber o peso dos custos indiretos para manutenção dos serviços;
- ✓ Identificar onde está sendo alocada a maior parte dos recursos financeiros, e quais os cortes possíveis para obter maior impacto financeiro, afetando com menor intensidade o setor produtivo;
- ✓ Ter uma ferramenta de previsão de custos que auxilie a administração na tomada de decisões;
- ✓ Examinar o real interesse do município pela possibilidade de recursos disponíveis de outras esferas para programas pré-definidos (voluntários), dentro do binômio custo benefício;
- ✓ Apoiar a Controladoria nas verificações rotineiras dos atos de sua competência.

De acordo com o mesmo estudo, como aplicação de um sistema de custos é possível obter respostas mais seguras para muitas questões que exigem decisões fundamentais e que, se tomadas de forma aleatória e sem estudo mais aprofundado, podem se tornar desastrosas às administrações, como por exemplo:

- ✓ O serviço de vigilância deve ser terceirizado ou deve ser organizado pelo Município?
- ✓ Manter a frota de veículos e motoristas ou terceirizar esses serviços?
- ✓ Dar manutenção mensal nos bens móveis e imóveis ou consertar quando estiverem necessitando?

- ✓ Alugar espaços para o desenvolvimento dos serviços ou construí-los?
- ✓ Inscrever servidores em treinamentos abertos ou fazer contratação direta de instrutores?
- ✓ Abastecer veículos em postos particulares ou adquirir combustível em maior quantidade e os equipamentos para a instalação de um ponto de abastecimento exclusivo para o órgão?
- ✓ Manter estrutura física e de servidores para serviços de atendimento médico especializado, ou contratá-los somente quando necessário?
- ✓ Adquirir equipamentos para exames laboratoriais ou contratá-los de terceiros?
- ✓ Comprar softwares disponíveis no mercado e adaptá-los para uso próprio ou desenvolvê-los?

Registra-se que é preciso lembrar que no sistema de Custos a avaliação deve prioritariamente avaliar além dos valores, também o fator eficácia na administração pública.

3.3 A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

Conforme estabelecido pela Resolução CFC nº 1366 de 25 de novembro de 2011, a implantação do Sistema de Informação de Custos deve levar em conta os objetivos pretendidos da organização, a forma em que os processos decisórios usarão as informações levantadas pelo sistema, sem esquecer de considerar os critérios de transparência e controle social.

A responsabilidade pelas informações levantadas pelo sistema são plena e total da entidade do setor público, conforme enfatizado pelo item 22 da Resolução que assim determina.

Segundo a NBC T 16.11,

A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instancias e níveis de responsabilidade. (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011).

Em se tratando da fidedignidade, a NBC T 16.11 enfatiza que a responsabilidade sobre as informações de origem dos sistemas primários, é do gestor da entidade de informações. Já a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação do sistema de custos, conforme estabelece a mesma norma é do profissional contábil.

O sistema de custos está ligado a todas as atividades da Prefeitura e da Câmara, deverá ser acompanhado pelo Sistema de Controle Interno. É preciso ter um orçamento de execução, com objetivos e resultados a serem alcançados, dotado de um sistema único de contabilidade. É preciso abandonar os cálculos de custos por gasto e passar a calcular os custos objetivos (BOTELHO, 2010, pág. 93).

Custo na administração pública não é dividindo o que se gastou com a educação pelo número de alunos, aí, obtém-se gasto com cada aluno e não custo de cada aluno (BOTELHO, 2010, pág. 93).

Deve-se avaliar pelo custo, calcular quanto vão custar os objetivos a serem alcançados, aí o administrador terá condições de direcionar os recursos disponíveis, incluindo nos custos a hora técnica do contador, do assessor e demais funcionários que não estão alocados naquela área (BOTELHO, 2010, pág. 93).

Como exemplo claro disso, são os editais de licitação, que, em conformidade com a lei de licitações, não podem custar mais de que o necessário para sua reprodução xerográfica. Isso é em equívoco do legislativo, pois houve um custo para elaboração daquele documento, tais como assessoria jurídica, assessoria contábil, digitador e material, tudo isso deve ser levado em consideração na hora de estipular o custo o edital (BOTELHO, 2010, pág. 93).

Ao tratar de custo público, cabe destacar que, na maioria das vezes, as taxas que hoje são cobrados nas prefeituras, não cobrem os gastos que se tem para emitilas. Quando são pagas algumas taxas nos bancos, o que eles cobram à vezes é maior que o valor da taxa (BOTELHO, 2010, pág. 93).

Na educação deverão se calculados os custos de cada quilômetro rodado pelos veículos, para inclusão num contexto geral o custo de cada aluno para a municipalidade. O custo das obras, dentre outros, devem ser feitos através de procedimentos de controle, como, por exemplo, os mapas de apuração de abastecimento dos veículos (BOTELHO, 2010, pág. 93).

O município deverá adotar medidas para controlar o abastecimento de veículos, reparos e reposição de peças, almoxarifado, recebimento de material, designar comissão especial para acompanhamento de obras acima de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). Os municípios deverão publicar suas aquisições mensalmente, como determinada a Instrução 28 do Tribunal de Contas da União (BOTELHO, 2010, pág. 93).

Por fim, parece evidente que tantas modificações, ainda que benéficas para a gestão governamental, carecem de um prazo para a adaptação interna do ente público, sem dúvidas resultará, em um primeiro momento, no retrocesso operacional de algumas lidas administrativas, mas que a médio e longo prazos serão tidas como as grandes responsáveis pela modernização público-administrativa, trazendo para essa área o que ainda parece distante da realidade a confiabilidade nas demonstrações contábeis. Igualmente importante para a solidificação desse processo é a atualização profissional, em que os agentes públicos, técnicos ou políticos, necessitam estar atentos às novas regras e nos prazos de vigência, assegurando que, além de atenderem ao objetivo dessas normas, não estarão sujeitos a sanções mais graves, como a responsabilidade pessoal em algumas circunstâncias.

4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Entre os procedimentos metodológicos disponíveis, a pesquisa qualitativa tem a intenção de proporcionar ao pesquisador maior familiaridade com o problema em estudo, buscando torná-lo mais explícito haja vista sua complexidade, permitindo a construção de hipóteses mais adequadas (VIEIRA, 2002). De acordo com Gil (1999),

a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão completa acerca de determinado fato.

A pesquisa qualitativa baseada em pesquisa documental foi utilizada uma pesquisa bibliográfica realizada em fontes primárias como leis brasileiras relacionadas com o tema, destacando-se desse conjunto as normas adequadas ao tema estudado, bem como fontes secundárias, como livros de contabilidade tributária, e referências teóricas; também fontes secundárias, como livros de contabilidade tributária e outras referências teóricas publicadas sobre o assunto, com o intuito de sanar a problemática do tema e alcançar os objetivos do estudo. Mais provável que será utilizado o método de custeio direto nos diversos centros de custos do ente municipal

Segundo Arilda Schmidt Godoy (1995), a análise de documentos constitui valiosa técnica de abordagem de dados qualitativos, podendo ser também utilizada para complementar informações obtidas em outras fontes. Ou ainda algumas características básicas identificam os estudos denominados qualitativos. Segundo a referida perspectiva, um fenômeno pode ser melhor compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada. Para tanto, o pesquisador vai a campo buscando captar o fenômeno em estudo a partir das perspectivas das pessoas nele envolvidas, considerando todos os pontos de vista relevantes. Vários tipos de dados são coletados e analisados para que se entenda o fenômeno.

Além da leitura de bibliografia sobre o tema e de documentos legais, foi realizada coleta de dados em documentos disponíveis no acesso de informações do site do município de Horizontina.

5. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Na maioria das vezes um Departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos para posterior alocação aos produtos. Na administração pública existem os órgãos e suas unidades conforme organograma.

Para êxito na implementação de um sistema de indicadores de custos é necessário que o sistema contábil permita a geração de outras informações como, por exemplo, a capacidade instalada no centro de custos, a quantidade de pessoas que trabalham direta e indiretamente na produção de bens e serviços bem como a utilização de serviços terceirizados.

Quadro 1

Exemplos de áreas e unidades de custo:

Programa	Unidade de Custo
----------	------------------

Educação	Custo por aluno Hora p/Aluno
-----------------	---

Saúde	Custo p/paciente internado Custo p/tonelada de lixo coletada
--------------	---

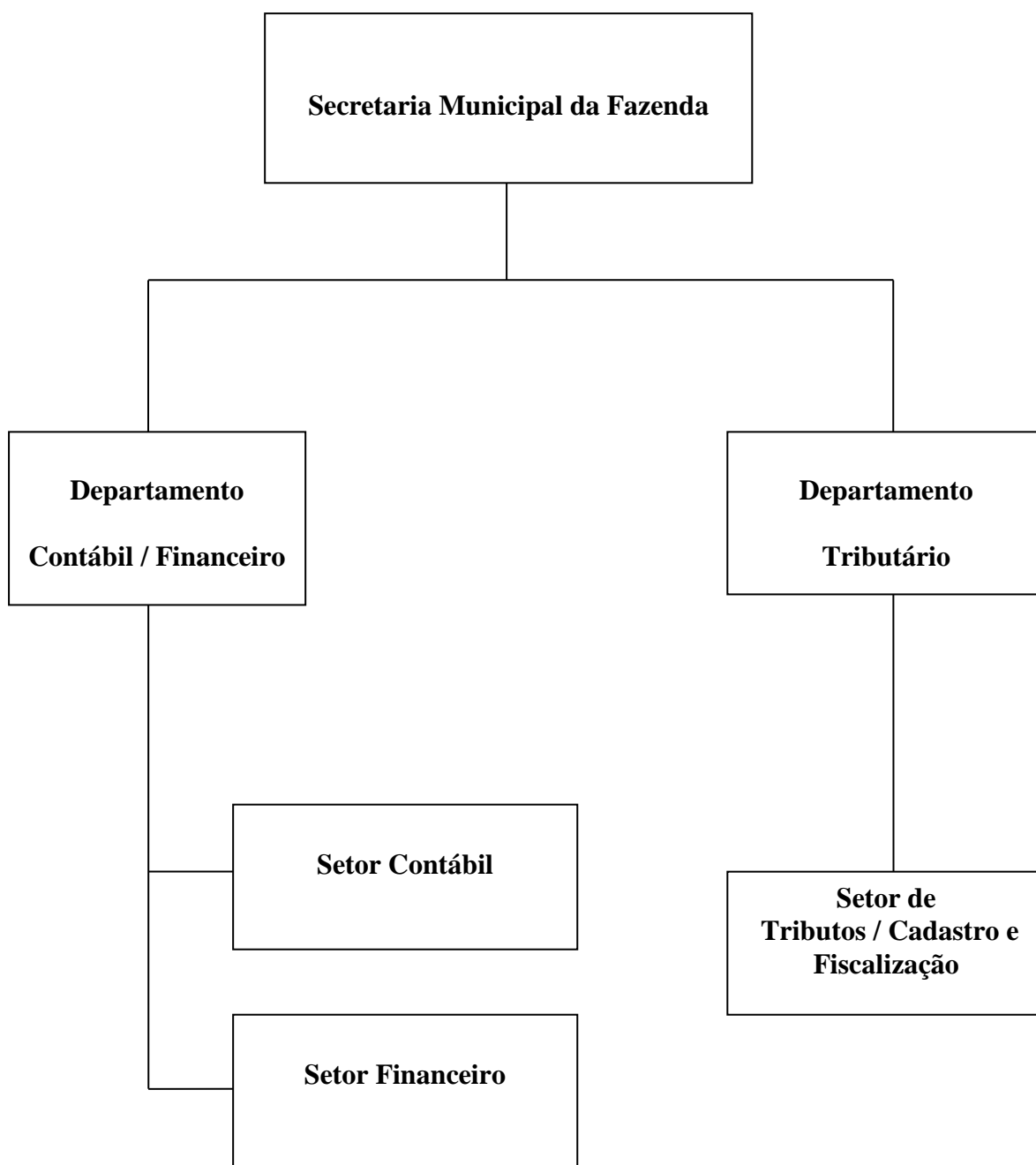
Obras e Conservação	Custo p/tonelada de asfalto Custo p/km asfaltado
----------------------------	---

O referido sistema está apoiado nos seguintes objetos de custo:

- a) Custo por Órgão e Unidade Orçamentária;
- b) Custo por Programa;
- c) Custo por Ação (projeto/atividade);
- d) Custo por produto ou serviço.

Esses objetos de custo permitirão a determinação dos custos mensais do órgão ou setor escolhido, apropriados pelos setores principais segundo seus elementos de custo (pessoal, material, serviços de terceiros e encargos). Deste modo os administradores passam a ter informações para decisão de uma política interna de disciplinamento das despesas e custos.

Secretaria da Fazenda do município de Horizontina – Organograma atual



A tabela 1, abaixo discriminada, foi elaborada usando os custos diretos e indiretos e aplicando o método de custeio direto.

Tabela 1-Custo da Secretaria Municipal da Fazenda (1º trimestre)

Especificação	1º Trim / 2013	1º Trim / 2014	1º Trim / 2015
Pessoal e Encargos Sociais	209.795,10	244.372,01	167.330,11
Apropriação de décimo Terceiro	8.741,46	9.398,92	9.296,11
Diárias (*)	7.901,20	3.779,00	1.492,40
Outros Serv. Pessoa Física		235,00	
Outros Serv. Pessoa Jurídica	53.198,07	49.679,13	48.448,66
Contribuições	20.000,00	51.980,00	20.000,00
Energia Elétrica	26.788,74	26.788,74	26.788,74
Telefone	1.547,11	1.547,11	1.547,11
Água	556,16	556,16	556,16
Material de Consumo (*)	2.345,65	7.887,10	1.403,40
Equip. e Mat. Permanente (*)	69,00	2.255,00	1.193,20
Total da Secretaria	330.942,49	398.478,17	278.055,89
Custo=	320.626,64	384.557,07	273.966,89
Produto Número de Servidores	24	26	18
Custo Direto por servidor=	13.359,44	14.790,66	15.220,38

Fonte: Portal de transparência do município de Horizontina.

(*) se enquadra como gasto e não objeto de custo.

Percebe-se, através deste demonstrativo da tabela 1, que as despesas mais relevantes como de pessoal e encargos no 1º trimestre de 2013 somou R\$ 209.795,10, em 2014 R\$ 244.372,01 e no ano de 2015 R\$ 167.330,11. Já despesas de outros serviços de pessoa jurídica somou R\$ 53.198,07 em 2013, R\$ 49.679,13 em 2014 e R\$ 48.448,66 em 2015. Também houve repasse de contribuição para segurança pública nos anos 2013 e 2015 R\$ 20.000,00 cada ano, em 2014, R\$

51.980,00. O total gasto em 2013 foi de R\$ 13.359,44, no ano de 2014, R\$ 14.790,66 e no 1º trimestre de 2015 somou R\$ 15.220,38.

Tabela 2, abaixo discriminada, foi elaborada usando os custos diretos e indiretos, aplicando o método de custeio direto.

Tabela 2 - Custo Poço de Água da localidade Boa Vista

Especificação	2014
Pessoal e Encargos Sociais	3.761,02
Apropriação de décimo Terceiro	470,12
Outros Serv. Pessoa Jurídica	2.091,00
Energia Elétrica	30.333,03
Material de Consumo	5.904,35
Obras e Instalações	65.554,61
Custo=	108.114,13
<u>Produto</u> Número de Famílias	70
Custo por família	1.544,49
Receita arrecadada em 2014	12.175,11
Déficit	95.939,02

Fonte: elaborado pelo autor

Percebe-se, através deste demonstrativo da tabela 2, que o maior investimento neste poço de água foi em obras e instalações, no valor de R\$ 65.554,61, seguido da energia elétrica, no valor de R\$ 30.333,03 no ano de 2014, totalizando um custo de R\$ 108.114,13. A arrecadação somou R\$ 12.175,11 de tarifa de água, perfazendo um déficit de R\$ 95.939,02.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos dias de hoje a contabilidade precisa submeter-se a mudanças no que diz respeito a conceitos e regras de aplicação das normas nas instituições. E isso não diz respeito só a contabilidade privada, mas também a contabilidade pública, que é a área contábil que mais está sofrendo mudanças nos últimos tempos, em decorrência da implementação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).

Tendo presente a situação problema, de que forma a gestão de custos, nos termos da Resolução CFC nº 1366, que aprova a NBC T 16.11, pode contribuir com a administração pública de Horizontina na busca da melhor prestação de serviços à comunidade? O resultado da pesquisa informa que o sistema de custos é a melhor ferramenta para a tomada de decisões dos administradores e que o método de custeio direto é o mais adequado no setor público, pois está introduzido no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema de custos.

De acordo com a metodologia usada, seguimos os conceitos da nova contabilidade pública, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), os instrumentos de planejamento como o PPA, LDO e a LOA e os sistemas de informações de custos.

Os principais objetivos do sistema de informação de custo são prover informações que permitam avaliar a eficiência do uso dos recursos, a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas e a efetividade das políticas públicas de resolver os problemas apresentados pela sociedade.

O sistema de informação de custo deve ser integrado conceitual e sistematicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental, na medida que o programa, que é o principal objeto de custo do sistema, deve ser construído de acordo com os problemas concretos de cada entidade governamental.

Conforme a apostila do ENNCASP (Encontro Nacional sobre a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público), a informação de custos serve de direcionador para a fixação de parâmetros na elaboração do PPA, LDO e LOA, com uso do custo padrão que permite estabelecer metas de resultado para os colaboradores em termos de custos, o que, propicia a sua redução constante e o atendimento do princípio da economicidade.

Vários dispositivos legais apontam para a necessidade de se implantar sistemas de informação de custos no setor público, a fim de garantir eficiência e economicidade na aplicação de seus recursos, além de maior transparência na sua gestão, ressalta-se a importância das informações de custos para fins gerenciais, consolidando-se como ferramenta imprescindível no processo de gestão pública, apoiando-a desde o planejamento estratégico até a avaliação de seus resultados e desempenho.

Por fim, o município de Horizontina deve se preparar para as novas mudanças, promovendo a capacitação dos técnicos das áreas de planejamento, informática, orçamento, tesouraria, contabilidade, fiscalização, tributação, patrimônio, almoxarifado e controle interno, bem como, a instalação de um centro de especializado para a aplicação do sistema de custos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de Controle Interno Teoria & Prática: Um Enfoque na Administração Pública Municipal**, 1. ed. 2010 Curitiba: Juruá Editora.

BRASIL, Constituição da República Federativa. Brasília: Editora Senado, 1988.

_____, Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000.

_____, Lei n.º 4.320 – 17 mar 1964. **Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. JR., Machado J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. 26. ed. Rio de Janeiro: 1995, 378 p.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 02 abr. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 02 abr. 2014.

ENNCASP – **Apostila sobre Terceiro Encontro Nacional sobre a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Porto Alegre: CASP Online, 2014.

FLORES, Paulo César. **Apostila sobre Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público**. Porto Alegre: IGAM Corporativo Cursos e Assessoria LTDA., 2013.

FOSTER, George et al. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5.ed. São Paulo. Editora Atlas, 1999.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**. Teoria e Prática, 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MBCASP, **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 1. ed. Porto Alegre: 2013.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 5. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação: 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

Município de Horizontina, disponível em: <http://www.pmhorizontina.com.br/portal/>, Acesso em 02 abr. 2014.

Portal CNM – Confederação Nacional dos Municípios, disponível em: <http://www.cnm.org.br/>, Acesso em 02 abr. 2014.

Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, CRC RS, junho de 2012.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**. Um enfoque Administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIEIRA, Valter Afonso. As Tipologias, Variações e Características da Pesquisa de Marketing. Revista FAE, Curitiba, v.5, n.1, p. 61-70, jan/abr.2002.

http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/publicacoes.asp. Acesso em 27 de abril de 2015.