

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: AS ETAPAS INSTITUCIONAIS PARA A  
IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO DO  
MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDO.

ELCIO SANTANA DA LUZ

PORTO ALEGRE

2013

ELCIO SANTANA DA LUZ

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: AS ETAPAS INSTITUCIONAIS PARA A  
IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO DO  
MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDO.

Trabalho de Conclusão de curso de graduação apresentado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Ceno Odilo Kops.

PORTO ALEGRE

2013

# CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: AS ETAPAS INSTITUCIONAIS PARA A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO DO MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDO.

ELCIO SANTANA DA LUZ

## RESUMO

A Contabilidade de Custos no Setor Público, embora sempre esteve prevista na legislação brasileira, ganhou um enfoque especial no atual cenário de convergências a normas internacionais. Exemplo disso é a adoção das IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Pública) por parte da República Federativa do Brasil. O setor público brasileiro necessita adaptar suas normas nacionais ao contexto e as práticas contábeis internacionais. As normas vigentes no País são reguladas através das NBCT-SP (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público) e dos MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), legislações que, motivadas ao processo de convergência ao novo padrão contábil, aproximam as demonstrações contábeis dos entes públicos às normas utilizadas nas demonstrações societárias. A contabilidade pública ganhou um enfoque patrimonial e deixou de somente evidenciar e controlar os sistemas orçamentário e financeiro. Se agora há a necessidade de controlar o patrimônio público, o sistema de custos torna-se uma ferramenta muito importante neste processo, pois suas técnicas permitem ao gestor conhecer o valor de seus processos produtivos e o seu reflexo no patrimônio, beneficiando aos gestores públicos o gerenciamento de seus negócios. Há uma mudança de paradigma, ou seja, há a necessidade de fazer o controle do patrimônio público e suas alterações, como a depreciação, a reavaliação, o teste de recuperabilidade, etc; e não somente o controle dos fluxos de ingressos e saídas do caixa como é o atual enfoque orçamentário e financeiro. Este estudo tem como objetivo apresentar a implantação do sistema de custos no município de São Leopoldo/RS e como suas técnicas resultarão em instrumentos de suporte gerencial auxiliando os gestores em seus processos decisórios.

**Palavras-Chaves:** Contabilidade. Custos. Patrimônio.

**Abstract:**

Cost accounting in the public sector, although always under Brazilian law, won a special focus in the current scenario of convergence to international standards. One example is the adoption of IPSAS (International Accounting Standards Published) on the part of Brazil.

The Brazilian public sector needs to adapt its national context and international accounting practices. The current rules in the country are regulated through the NBCT-SP (Brazilian Accounting Standards Techniques Applied to the Public Sector) and MCASP (Accounting Manual Applicable to the Public Sector), legislation that motivated the process of convergence to the new accounting standard, approach the financial statements of public entities to standards used in the financial interests. The public accounting won a focus sheet and stopped only show and control the budget and financial systems. Well, now there is the need to control public property, the system cost becomes an important tool in this process because their techniques allow the manager to know the value of their production processes and its reflection in equity, benefiting public managers managing their business. There is a paradigm shift, ie, there is a need to control public assets and their changes, such as depreciation, revaluation, the impairment test, etc., and not only to control the flows of cash inflows and outflows as is the current budgetary and financial focus. This study aims to present the system implementation costs in São Leopoldo / RS, and how their techniques result in instruments of managerial support assisting managers in their decision making processes.

**Keywords:** Accounting. And costs. Heritage.

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública brasileira, desde 2005, passa pelo Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público adequando-se a padrões contábeis editados por organismos reguladores e normatizadores internacionais. Dentre as várias mudanças que ocorreram na Contabilidade Aplicada ao Setor Público o objetivo principal é o resgate da Contabilidade Patrimonial e não somente os controles orçamentários e financeiros. Orçamento e Patrimônio têm conceitos e objetivos diferentes. A visão orçamentária é voltada para o ingresso e saídas de valores do caixa, assim quando o órgão adquirir um bem, do ponto de vista orçamentário, interessa tão somente a quantia a ser desembolsada e se existe permissão autorização parlamentar para a referida aquisição. Já a visão patrimonial é incorporar este bem ao patrimônio público evidenciando suas alterações: depreciação, reavaliação, teste de recuperabilidade, etc., ou seja, esta utiliza técnicas contábeis para que se possa registrar as etapas e evidenciar a execução do bem em relação à proposta inicial.

No atual contexto dos negócios, em mercados cada vez mais competitivos, onde os detalhes propiciam um grande diferencial, a correta apropriação dos custos aos produtos tornou-se imprescindível e mais complexa, trazendo ao contador a tarefa de raciocínio e interpretação acerca dos diversos fatores que envolvem o processo produtivo. Para fazer frente ao atual mercado globalizado e para que o setor público tenha uma máxima eficiência na aplicação de seus recursos se faz necessário utilizar as ferramentas disponíveis, entre elas, a contabilidade de custos.

Quanto custa o produto que é oferecido pela administração pública? Certas atividades têm um menor custo sendo desenvolvidas pela própria administração ou se terceirizarmos a atividade ao setor privado temos um maior benefício econômico? O sistema de custos serve para resolvermos estes impasses que atrapalham o administrador

público na hora da escolha de como será exercido um programa ou uma atividade de seu governo. Custo no setor Público ajuda também ao cidadão a evidenciar a eficiência administrativa dos gestores públicos, ou seja, os contribuintes saberão se a entidade pública administra com economicidade, eficiência, efetividade, equidade, etc., permitindo uma participação social maior.

Para começar o sistema de custos é necessário que se trabalhe com alguns conceitos modernos como o *accountability* (é preciso q todos façam a sua parte), *desconcentrar a gestão* (gestão responsável), *usar indicadores sociais* (controle a posteriori dos resultados). Aliados ao sistema de custos há na administração pública órgãos que ajudam o seu desenvolvimento como o Controle Interno, o setor de Qualidade, o setor de Gestão e órgãos que estão intimamente ligados à atividade de custos como o almoxarifado, o patrimônio, o setor de produção para as administrações industriais.

A Resolução CFC N° 1.366/2011 que aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP, com vigência a partir de 1° de janeiro de 2012, tem como objetivo: mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; 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.

Segundo Alonso (1998; pg. 50):

“Foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros. Esse é um aspecto importante, pois os produtos do setor público são, de modo geral, serviços não homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado”.

Atualmente é necessário que se faça a diferenciação entre os diferentes conceitos de gastos que são realizados pelas administrações públicas. Gastos, segundo a NBC T SP 16.11, é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço, porém deve-se fazer a diferenciação deste gasto entre Custo e Despesa na produção de um bem, serviço ou programa de governo, visto que a Contabilidade trata de forma diferenciada estes dois conceitos. Custo é o valor gasto com bens e serviços para a produção de outros bens e serviços, ou seja, tem a capacidade de serem atribuídos ao produto final como: matéria prima, energia aplicada na produção de bens, salários e encargos do pessoal da produção. Já a Despesa é o Valor gasto com bens e serviços relativos à manutenção da atividade da instituição, bem como aos esforços para a obtenção de receitas como: Materiais de expediente, Salários da administração. A Despesa é mais genérica e de difícil vinculação aos bens, produtos e serviços.

Segundo Alonso (1998; pg. 38) conceitua a diferença entre Custo e Despesa:

“A diferença conceitual entre despesa e custo tem particular interesse no contexto atual. Enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo)”.

“Se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem-sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos”.

## 2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

O propósito da Contabilidade de Custos, ramo que estuda os sacrifícios financeiros com os quais uma instituição tem de arcar a fim de atingir seus objetivos, é reconhecer, medir e assentar transações econômicas que podem identificar diretamente os valores a serem atribuídos a determinados bens, produtos e serviços.

Wernke (2004, p.11) textualiza custos como:

“Gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são os fatores utilizados na produção como matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo.”

Historicamente a Contabilidade de Custos surgiu da Contabilidade Financeira, após constatar-se a necessidade de avaliação dos estoques na indústria, logo após o início da Revolução Industrial. Anteriormente a esse período, a contabilidade tinha sua aplicação maior no segmento comercial, utilizada apenas para apuração do resultado do exercício. A Revolução Industrial trouxe a necessidade de cálculo de custos para gerar informações gerenciais, não só para o controle, mas para o planejamento e tomada de decisão.

O objetivo inicial da contabilidade de custos se voltou em apuração de estoques, principalmente no que tange à valoração de produtos acabados e à determinação do custo do produto vendido. Hoje a área de custos possui não somente o enfoque para fins de contabilidade financeira foi acrescido a este o enfoque gerencial, através do qual é possível obter informações para apuração, controle, predição e planejamento, vinculadas a tomada de decisões.

Em, MARTINS (2010, p.14), tem que:



“A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.”

Atualmente na administração pública o subsistema de custos serve como base para a informação gerencial e vale-se de dados do sistema de informação Contábil, ou seja, necessita dos subsistemas Orçamentário, financeiro e patrimonial para que se tenha relevância da informação que auxiliará os gestores na tomada de decisões.

De modo mais específico, é de suma importância que os gestores, baseados em informações consistentes, oferecidas pela contabilidade de custos, consigam uma Gestão por resultados. É preciso gerir resultados para criar valor para a sociedade. O problema é como gerenciar, mas não os recursos do orçamento, e sim, os resultados obtidos a partir da aplicação dos recursos orçamentários (TROSA 2001).

### 3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O setor público tem hoje uma grande missão: Apurar os custos de seus bens, serviços e projetos de governo. Este processo deve ser sistemático e gradual, respeitando assim as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro de seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e processuais) (NBC T 16.2). No mesmo sentido, Leone (2004, p. 25) agrega que “*a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia*”.

A principal dificuldade em implantar custos no setor público é a quebra de paradigma e costumes já enraizados na Administração Pública. A implantação é uma tarefa bastante minuciosa, pois consiste em rever os valores da instituição, ou seja, é necessário que seja feita uma análise das necessidades existentes para ocorrer à automatização dos procedimentos. É necessário conhecer a aptidão das pessoas envolvidas no processo assim como a cultura existente no processo e promover adequações a fim de sistematizar tais procedimentos.

O sistema de custos na administração pública ficou estacionado no tempo, uma vez que as administrações públicas não controlavam o seu patrimônio. A realidade exige que se quebre o paradigma de trabalhar a Contabilidade associada somente ao aspecto orçamentário e financeiro, pois hoje há a necessidade de aplicar o controle patrimonial também. O controle patrimonial dos bens da entidade é a essência da Ciência Contábil. A Lei n.º 4.320/64 afirma, em seu artigo 85, que “*os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial...*” Dessa forma, pode-se perceber que, desde 1964, já existe a preocupação com contabilidade patrimonial, até então, sem muita ênfase no setor público. O que está acontecendo agora é o real cumprimento da lei.

O Contador público moderno tem que observar que existe a necessidade de se adequar as novas regras. Custo é consumo e se dá por regime de competência. Um bem, por exemplo, tem o seu valor de custo apurado quando ele sai do estoque, independe da data de aquisição, do empenho, da liquidação ou do seu pagamento ou mesmo do procedimento orçamentário. Embora pelo regime orçamentário possa ocorrer o empenho, a liquidação e o pagamento de despesas de exercícios anteriores do orçamento do corrente ano civil, estes registros não serão Custos, pois despesa de exercícios anteriores não poderão afetar o resultado do exercício em que foram reconhecidas para não ferir o regime de competência, porém terão de ser evidenciados no regime patrimonial. Para conhecer os Custos dos bens, produtos e serviços, é necessário reconhecer, medir e assentar transações econômicas que podem identificar diretamente os valores a serem atribuídos a determinados produtos e

serviços em sua correta competência, ou seja, no momento em que ocorre o seu Fato Gerador.

Para apurar o patrimônio público, ou seja, para mensurá-lo, necessitamos de técnicas contábeis para que possamos conhecer o valor econômico dos bens da entidade. O sistema de custos contribui neste sentido como uma técnica que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (NBC T 16.2; alínea d). O objeto do sistema de custos é propiciar a apuração do esforço aplicado no desenvolvimento de um projeto, atividade ou serviço realizado pela administração pública, quer para informação gerencial aos gestores, quer para informar como aos cidadãos usuários do serviço público o preço destes serviços, ou mesmo para demonstrar á possíveis investidores, Auditores, credores, enfim, a quaisquer usuários da informação contábil, a situação do patrimônio público.

O sistema de custos necessita trabalhar com variáveis físicas (indicadores sociais) e variáveis financeiras (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamento Anual - LOA). Custo nasce no PPA, regrasse na LDO e deve ser mencionado na LOA os custos para o ano seguinte, através de indicadores sociais, que mensurem a quantificação física do recurso aplicado. Os indicadores devem focar no resultado da política. É necessário que todos os projetos e atividades sejam divididos por variáveis físicas, para que se saiba o valor do custo do produto, o custo total dos programas de governo e para o controle a posteriori dos resultados. Custo nem sempre é apurado para bens materiais, serve também para programas de governo, como o Fome Zero, que é um programa social implementado pelo governo federal que também deve ser mensurado o custo da sua aplicação.

As variáveis financeiras devem estar associadas e complementadas com informações de natureza física, indicadores de atividades e o custo de oportunidade dos serviços, para se verificar o cumprimento dos objetivos propostos nos programas de trabalho. Através do Plano Plurianual temos a avaliação do Planejamento Estratégico das Ações de Governo de longo prazo (avaliação política). O PPA define as estratégias, as

diretrizes, os objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (artigo 165 da CF). Já a Lei de Diretrizes Orçamentária avalia as metas e prioridades da administração pública. A Lei Orçamentária Anual faz a avaliação da política de curto prazo (avaliação de gestão). Por conseguinte a Programação financeira avalia as ações do governo (avaliação operacional).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe um novo enfoque na gestão financeira estatal. No que se refere ao controle de custos, a LRF determina que: "*A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*" (veja o art. 50, § 3º). Cruz e Platt (2001, p. 4) comentam que "*a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos*".

A Constituição Federal de 1988, também já contemplava os aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, como parâmetros de controle da atuação governamental. O gestor público necessita de um sistema de custos que serve de base para apurar a eficiência (art. 37 da CF) e a economicidade (art. 70 da CF). A eficiência diz respeito à capacidade de uma organização em obter o máximo de produto ou serviço a partir de um dado conjunto de insumos. A eficiência mede a habilidade de se produzir tanto produto quanto permitem os insumos utilizados, ou usar o mínimo de insumos para produzir uma quantidade de produto, ou seja, mede o desempenho dos serviços públicos.

Atualmente existe dúvida quanto ao desempenho público. Faltam parâmetros de avaliação para verificar o cumprimento de metas físicas (que também não são fixadas). É necessário comparar o realizado com o padrão fixado no planejamento. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência dos gestores, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo de obtê-los (custo-benefício) (SILVA, 1997).

Cada serviço tem um valor econômico traduzido pelo menor preço de mercado à vista. Portanto, qualquer atividade de produção desses serviços pode ser mensurada em termos de custos, com uma receita de oportunidade e, logo, de resultado (lucro ou prejuízo) Padoveze (2003). O custo de oportunidade é o menor preço de mercado atribuído a um serviço prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade, daquele desprezado na iniciativa privada para utilizar o serviço público.

O Conselho Federal de Contabilidade (órgão emissor das NBC T SP) vem orientado os contadores a gerar informações cada vez mais relevantes e transparentes, para que se possa, enfim, acompanhar o trabalho dos gestores públicos. Com este procedimento toda a sociedade é beneficiada, pois para haver um controle dos gastos públicos, é necessário ter informações confiáveis que reflitam a real situação patrimonial.

As NBC T SP são de utilização compulsória por parte dos profissionais da Contabilidade no setor público para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010, porém poucos profissionais estão adequando-se às novas normas. Um dos fatores que justificam a demora na aplicação das novas regras seria a entrada em vigor do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, como condição obrigatória apenas em 2012 para a união e os Estados e em 2014 para os municípios. Segundo Lage e Gonçalves (2001), a despreocupação com as técnicas de custos no setor público não se limita a determinados municípios, na verdade é uma situação que abrange o país como um todo.

A NBC T 16.11 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC através da Resolução CFC N.º 1.366 de 25 de novembro de 2011, trouxe definições importantes para os Custos no Setor Público. Definiu o objetivo dos custos, seu alcance, suas definições, suas características e atributos, sua evidenciação, suas cotas de redistribuição, sua variação da capacidade produtiva, além da sua implantação, sua integração com sistema de informação e a responsabilização pela informação de custo. Esta legislação norteou a atividade de custos no setor público.

Os normativos legais e direcionadores para o sistema de custos são:

“Lei 4.320/64, art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial a determinação dos Custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.” [Grifo nosso].

“Constituição da república, art. 39, § 7º. Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios disciplinará a aplicação de recursos orçamentários provenientes da economia com despesas correntes em cada órgão, autarquia e fundação, para aplicação no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade.”

“Lei Complementar nº 101/00, art. 4º. A lei de diretrizes orçamentária atenderá o disposto no § 2º do artigo 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

(...)

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” [Grifo nosso].”

“NBC T SP 16.2, art. 12º. Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

(d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; [Grifo nosso].”

“NBC T SP 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público.”

O sistema de custos serve ainda como base de informação que alimentará a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) que surge como uma inovação brasileira no

sentido de suprir a necessidade de implementação de um sistema que objetive apurar os resultados econômicos, tendo por base o custo de oportunidade e o resultado econômico de programas e ações desenvolvidos pela administração pública. O DRE assim como a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) são as duas grandes inovações dos demonstrativos exigidos pelas NBC T SP.

#### **4 IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO DE SÃO LEOPOLDO**

Implantar o sistema de Custo em municípios brasileiros é uma tarefa complicada. Inexistem metodologias de custos adaptadas ao contexto municipal, os recursos financeiros são escassos, as inovações tecnológicas são caras e as administrações municipais não possuem servidores treinados na matéria. O sistema de Custos no município de São Leopoldo é uma tarefa complexa, pois a Demonstração do Resultado Econômico - DRE do município trará, de forma consolidada, a informação de Custos dos quatro órgãos que compõe o Poder Executivo Municipal, além de evidenciar a DRE da Câmara de Vereadores que compõe o Poder Legislativo Municipal.

O município de São Leopoldo é composto por cinco entes: a Prefeitura Municipal de São Leopoldo, o Serviço Municipal de Água e Esgotos – SEMAE, o Hospital Centenário, o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Servidores do Município e Câmara de Vereadores. Todos estes entes possuem autonomia administrativa e financeira. A prefeitura Municipal de São Leopoldo, administração direta, é a responsável por consolidar toda a informação de custos de todos estes entes citados. Mas isto não é uma simples tarefa, pois cada ente corresponde uma diferente atividade e os produtos para a apuração de custo é diferenciada.

A água, o esgoto misto, o esgoto pluvial e a drenagem Urbana são os produtos oferecidos pelo Serviço Municipal de água e esgotos – SEMAE. O SEMAE é uma autarquia municipal e compõe a administração indireta, criado pela Lei 1.648/71. Neste

órgão a informação de custos assemelha-se a da iniciativa privada, pois este órgão possui produção industrial.

Os produtos oferecidos pela Fundação Hospital Centenário de São Leopoldo - HCSL são serviços de assistência médico-hospitalar conforme a Lei municipal 3.504/89. O HCSL classifica-se como um hospital de grande porte, com 262 leitos, sendo 6 de UTI Adulto e 8 de UTI Neonatal.

O Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Servidores Municipais de São Leopoldo – IAPS, entidade autárquica, foi criado através da Lei 3.821/93 com o objetivo de criar um regime próprio de previdência social aos servidores do município. Os produtos oferecidos pelo IAPS são os benefícios previstos em Lei: abono de permanência, auxílio doença, auxílio reclusão, pensão por morte, salário família e salário maternidade.

A Prefeitura Municipal e a Câmara Municipal de São Leopoldo são órgãos da administração direta. Os produtos oferecidos por estes órgãos são “promover tudo quanto respeite o seu interesse local, tendo como objetivo o pleno desenvolvimento de suas funções sociais e a garantia do bem-estar de seus habitantes” (Lei Orgânica Municipal).

Para que o município apure a informação de Custos é necessário que se tenha o processo institucional organizado sob o regime de Competência para as receitas e despesas, fato que é inovador no serviço público por que as administrações públicas entendiam até então que o dispositivo aplicado no Art. 35 da Lei 4.320/64 criava um regime misto para a Contabilidade Pública, conforme segue:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas”.

O regime misto é caracterizado como regime de competência para as despesas e regime de caixa para as receitas. Fato que foi desmistificado pela STN que interpretou este o Art. 35 da Lei 4.320/64 na 4ª edição do manual da receita como regime orçamentário e



não como regime contábil, pois o regime contábil é tratado no Título IX – Da Contabilidade da Lei 4.320/64 e não no Título IV – Do Exercício Financeiro ao qual está submetido o Art. 35. O reconhecimento da receita orçamentária pelo regime de caixa previsto no Art. 35 tem o objetivo de evitar que as despesas orçamentárias ultrapassem a arrecadação efetiva, causando um déficit orçamentário. Então hoje se tem o entendimento que a receita tem dois enfoques: o contábil e o orçamentário. E para o enfoque contábil o regime de competência é tanto para a receita como para a despesa.

Com este novo entendimento a administração municipal de São Leopoldo está modificando os seus processos para poder obter as informações de Custo pelo regime de competência, tanto para as despesas assim como para as receitas. E para que o município possa obter os seus processos pelo regime de competência, foi criada, através do Decreto Nº 7.044 de 28 de março de 2012, a Comissão Permanente de Gestão Contábil e Patrimonial. Esta comissão é composta por vinte e sete servidores, sendo dezessete servidores da Prefeitura, dois servidores do SEMAE, dois servidores do IAPS, dois servidores do Hospital Centenário e dois servidores da Câmara de Vereadores. A esta comissão foi delegada a responsabilidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, atender as solicitações das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, implementar o novo Plano de Contas constantes no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, Integrar os diferentes sistemas de informações com a Diretoria de Contabilidade da Prefeitura Municipal, além de padronizar os procedimentos contábeis de todos os órgãos do município de São Leopoldo/RS.

A Secretaria do Tesouro Nacional - STN está monitorando a implementação do sistema de custos nas organizações públicas municipais. E através da Portaria nº 828 de 14/12/2011, que deu nova redação ao artigo 6º da Portaria STN nº 406/2011, estabeleceu, no parágrafo único, que cada ente da federação divulgará até 90 dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionados, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014.

O município de São Leopoldo atendendo o dispositivo da Portaria 828/11 da STN publicou em janeiro de 2012 um cronograma de implantação dos procedimentos contábeis necessários para a implementação do sistema de Custos. A implementação do sistema de custos no município de São Leopoldo far-se-á no primeiro trimestre de 2014 conforme o cronograma de implantação, pois o município terá outras sete etapas, também publicadas no cronograma de implantação de procedimentos contábeis, a vencer a fim de obter a informação de Custos.

A primeira etapa corresponde ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas. O prazo para a realização desta etapa vai do primeiro trimestre de 2012 até o quarto trimestre de 2013. Os créditos tributários do município eram reconhecidos quando os valores ingressavam no Caixa (regime de caixa) e agora devem ser reconhecidos na ocorrência do seu fato gerador (regime de competência). Para esta primeira etapa, a comissão de gestão contábil e patrimonial planejou quatro ações. A primeira ação (A1) é a integração dos subsistemas contábil e tributos. A segunda ação (A2) é a conciliação dos créditos e dívida ativa. A terceira ação (A3) é a realização de inventário e classificação da cobrança administrativa/judicial e identificação do ajuste. A quarta e última ação (A4) é buscar informações sobre créditos futuros. Estas quatro ações têm como objetivo realizar os registros, no sistema da Contabilidade, de créditos para o município de São Leopoldo, com a finalidade de reconhecê-los pelo regime de competência.

A segunda etapa será o reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência. Esta etapa corresponde ao mapeamento dos registros contábeis e a adequação ao regime de competência, ou seja, ajustar os registros contábeis ao momento de seu fato gerador, assim como provisionar os valores que configuram os custos do período. O prazo para a realização desta etapa vai do terceiro trimestre de 2012 ao primeiro trimestre de 2013. Para esta segunda etapa, a comissão de gestão contábil e patrimonial também planejou quatro ações. A A1 é editar procedimentos para assinaturas e execução de contratos e convênios. A A2 é contabilizar e conciliar no compensado todos os

contratos e convênios. A A3 é identificar, descrever e normatizar procedimentos e fluxo da despesa. A A4 é o treinamento aos servidores sobre fluxos de despesa e contratos.

A terceira etapa corresponde ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis, e a quarta etapa corresponde ao registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão. O objetivo da segunda e da terceira etapa é o reconhecimento dos valores do patrimônio (bens) e dos custos do período (depreciações). O prazo para a realização destas duas etapas vai do terceiro trimestre de 2013 até o quarto trimestre de 2013 e foram planejadas para estas terceira e quarta etapas oito ações. A A1 é a qualificação do Setor de Patrimônio com servidores efetivos e rotinas de controles internos sobre os bens. A A2 é a organização de rotinas para a Comissão de Patrimônio. A A3 é o inventário dos bens, cadastramento e identificação, apuração de responsabilidades. A A4 é o ajuste do sistema informatizado para recepcionar mensurações e depreciações. A A5 é o treinamento de todos os setores sobre os controles internos dos bens patrimoniais. A A6 é a elaboração de laudos técnicos para os bens do município com a finalidade do município conhecer a vida útil e o valor de seus bens. A A7 é os ajustes contábeis dos bens mensurados com a finalidade de deixar os valores dos bens do Balanço Patrimonial com seu valor atualizado. A A8 e última ação destas terceira e quarta ações é o início dos registros de depreciação.

A quinta etapa será o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura. Ativos de infraestrutura são os ativos que permitem a operação da instituição. São as edificações, os móveis, os equipamentos, as ferramentas e as máquinas necessárias ao seu funcionamento. A finalidade do conhecimento dos ativos de infraestrutura, além de evidenciar o patrimônio público, é determinar os custos de infraestrutura, ou seja, demonstrar a influência da estrutura da empresa nos custos dos bens, produtos e ações de governo, incluindo a manutenção e a capacidade ociosa. Pois gera custos (depreciações) e despesas que devem ser considerados nos resultados das organizações públicas (diminuindo a capacidade de gerar benefícios econômicos). O prazo para a realização desta etapa vai do primeiro trimestre de 2013 até o quarto trimestre de

2013. Para esta etapa foram planejadas quatro ações. A A1 é identificar e cadastrar quais são os ativos de infraestrutura. A A2 é identificar o fluxo dos ativos de infraestrutura. A A3 é o treinamento aos servidores que lidam com despesa, almoxarifado e contabilidade, sobre fluxo das operações e registro dos ativos de infraestrutura. A A4 é a última ação desta etapa e o início dos registros na contabilidade dos ativos de infraestrutura.

A sexta etapa corresponde o ajustamento dos processos do município para a implementação do sistema de Custos. O prazo para a realização desta etapa vai do segundo trimestre de 2012 até o primeiro trimestre de 2014. Para esta etapa foram planejadas doze ações. A A1 é implantar controle de materiais (almoxarifado) em todas as secretarias. A A2 é a integração de sistemas informatizados com o objetivo de se obter em tempo real informações sobre a folha de pagamento, do almoxarifado, do patrimônio e do setor de tributos. A A3 é a identificação das parcelas que integram custos na folha de pagamento e informatização das informações (férias, 13º, licenças remuneradas). A A4 é a adoção do princípio da competência para as variações patrimoniais (obras, adiantamentos, seguros, diárias, despesas do exercício anterior, indenizações). A A5 é a designação de servidor (es) ou criação de setor para o registro e acompanhamento do sistema de custos, na contabilidade. A A6 é a criação da Comissão de Custos e organização das atribuições da mesma. A A7 é a identificação dos métodos de custeio, sistemas de acumulação e sistemas de custeio. A A8 é a elaboração do PPA, LDO e LOA com identificação dos produtos e metas físicas para 2014. A A9 é implantar e gerar teste do sistema de custos a partir da Secretaria de Educação. A secretaria de educação foi escolhida como o centro de custo modelo no município. A A10 é gerar informações de custos de teste do sistema de custos. A A11 é a informatização e integração da informação de custos (patrimônio, materiais, contabilidade e folha). A A12 é a última ação desta sexta etapa e geração de informações de custos. Para esta última ação estabeleceu-se aos órgãos industriais do município o mapeamento de seus centros de custos (departamentos) para que se formalize o custeamento de produtos, serviços e ações de governo e o mapeamento das ações governamentais para os órgãos não industriais a fim de alocar os custos institucionais.

A sétima etapa será a Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais. O prazo para a realização desta etapa vai do terceiro trimestre de 2012 até o primeiro trimestre de 2014. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP tem sido usado também como ferramenta para prestação de contas automatizada por parte de Tribunais de Contas. A necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível à elaboração de um PCASP com abrangência nacional, pois ele estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas e finanças públicas.

A oitava e última etapa será revisão dos demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O prazo para a realização desta etapa vai do quarto trimestre de 2012 até o primeiro trimestre de 2013. Esta última etapa compreende a revisão dos MCASP e a verificação da conformidade destas normas nos órgão que compõe o município de São Leopoldo/RS. É importante que todos os órgãos do município operem em conformidade com norma e compartilhem informações entre si de forma sistêmica, ou seja, padronizados, evitando assim o erro e o retrabalho.

Todas estas etapas estão estrategicamente dispostas para que se possa estruturar o subsistema patrimonial com a finalidade de se obter a informação de Custos no município de São Leopoldo pelo regime de Competência, propiciando aos gestores do município uma melhora na informação gerencial, auxiliando na formulação do preço de tributos, assim como orientando as formas de execução das ações do governo. Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido

sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos (NBC T 16.11).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No intuito de colaborar para a busca de uma efetiva prática de Custos na gestão pública, no âmbito dos municípios, baseada na implementação do sistema de custos na administração pública de São Leopoldo, este estudo apresentou a necessidade da adoção ao regime patrimonial, o conceito de Custos e sua evolução histórica, o sistema de Custos na administração pública de São Leopoldo/RS e por fim como a informação de Custos auxiliará os gestores nos processos de tomada de decisões. O sistema de Custos propiciará ao gestor um ferramental adequado à gestão por processos, permitindo a prática da melhoria contínua e o custeio mais preciso das atividades e objetos de custos, o que facilitará a adoção de práticas voltadas à efetiva avaliação de resultados no âmbito do setor público.

As Administrações Públicas precisam analisar o comportamento de suas operações, alinhando as informações de Custos a metodologia de trabalho, diminuindo a discricionariedade política, visando uma maior detecção de erros, fraudes e desperdício para que se tenha um equilíbrio entre receitas e despesas. Para que consiga sucesso nesta atividade, é preciso revisar os seus métodos de trabalho (processos) como: a organização dos setores, as atividades do Controle Interno (com a finalidade de fiscalizar para evitar erro, fraude e desperdício), o Estatuto dos servidores, a lei de cargos e carreiras, o Estágio Probatório e Avaliação por Desempenho de seus servidores, os programas de desenvolvimento e liderança nas suas instituições, revisar ainda todos os apontamentos do Tribunal de Contas do Estado – TCE para corrigir os procedimentos falhos. De modo mais específico, é de suma importância que os gestores, baseados em informações consistentes,

oferecidas pela contabilidade de custos, consigam manter-se eficientes, buscando atingir o sucesso da Administração Pública.

A administração pública gerencial, antes um ideal meramente teórico e de difícil aplicação prática no Brasil vem se consolidando como prática de gestão em diversos órgãos governamentais. Entretanto, em nível de municípios, práticas exigíveis em lei como o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários encontram-se em estágio inicial. O sistema de custos no setor público tende tornar o Estado mais eficiente e menos burocrático. O dever público é “olhar” para o contribuinte e não para a sua própria burocracia. “A burocracia trouxe ao trabalho do governo o mesmo que a linha de montagem trouxe ao processo industrial (...) uma sociedade onde os membros trabalhavam com as mãos e não com a cabeça” (Silveira e Calil). As Administrações públicas têm que mensurar e avaliar os seus programas de governo e necessitam implementar indicadores de desempenho como forma de medir a eficácia e a eficiência de sua gestão garantindo uma eficiência administrativa, economicidade, eficácia, efetividade, equidade. É necessário um controle a posteriori dos resultados (usar indicadores nos programas de governo que foquem o resultado) onde o foco dar-se-á ao usuário-cidadão.

## 6 REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de maio 2000. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei Orgânica Municipal do Município de São Leopoldo Disponível em: <<http://www.saoleopoldo.rs.gov.br>>. Acesso em 10/03/13.

\_\_\_\_\_. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: *aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Município*. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. - 4ª ed. - Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2011. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)> Acesso em: 01 mar 2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10/03/12.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10/03/12.

ALONSO, Marcos, Custo no Serviço Público. Texto para Discussão - ENAP. Brasília-DF: n 31. Out 1998.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 29. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CRUZ E PLATT, Flávio da e Orion Augusto; A Análise de Custos no Setor Público *Publicado na Gazeta Mercantil - 03 de Dezembro de 2001*.

LAGE, Walmir M.; GONÇALVES, Maione M. Gestão de custos: instrumento de alavancagem gerencial da administração pública. 2001.

LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: Atlas, 2004.

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

WERNKE, Rodney. Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Carlos Eduardo de Souza e (1995). “Contratos de gestão nas empresas estatais: estrutura, problemas e acompanhamento”. *Revista de Administração Pública*, vol. 29, n.4, out./ dez.: 60-73.

SILVEIRA E CALIL, Ricardo Barbosa e Antonio M.A; Reinventando o Governo. Brasília: Editora MH Comunicação, 8ª edição, 1992.



TROSA, Sylvie (2001) *Gestão pública por resultados. Quando o estado se compromete.* Rio de Janeiro: Revan; Brasília: ENAP.