



Procedimentos que antecedem a apuração de custos no setor público: um estudo na prefeitura de santa maria/rs

Cristiano Sausen Soares
Centro Universitário Franciscano
cristianocontador@hotmail.com

Resumo

O presente estudo visa identificar procedimentos e ajustes necessários em um município para implementação de um sistema de custos, considerando as bases conceituais e os principais desafios e oportunidades, através de um estudo de caso em Santa Maria/RS. Verificada a legislação, os principais termos utilizados na contabilidade de custos aplicáveis ao setor público e observada a estrutura organizacional e programática, como determina a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), nº 16.11, foram identificados os Centros de Custos consumidores de recursos, bem como os tipos de informações que formariam os custos diretos destes, assim como os gastos de cada ação prevista nas leis orçamentárias. Conclui-se que o processo de adoção de sistemas de custos implicará uma mudança cultural no setor público, buscando a qualidade na aplicação de recursos, o bem-estar social, a transparência e a eficiência na gestão, porém, para sua implantação, são necessários ajustes relativos à organização do fluxo de informações dos setores de Patrimônio, Almoxarifado, Folha de Pagamento e Contabilidade. Na esfera municipal, o principal desafio refere-se aos aspectos tecnológicos, visto que a maioria dos municípios utiliza sistemas terceirizados, e a principal oportunidade refere-se à abertura de novo campo de pesquisa e atuação à classe contábil.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos. Ente Público Municipal. Sistemas de Informação de Custos

Introdução

Em meio às recentes alterações provocadas pela adoção de novas normas na contabilidade brasileira, ressalta-se no setor público a necessidade de mecanismos de controle para demonstrar as ações da administração pública, visando atender ao princípio da transparência, com uma visão gerencial, que objetiva maior controle e eficiência dos gastos públicos. Contudo, esse tema não é nenhuma novidade, visto que eficiência e transparência são princípios da administração pública, presentes nos principais instrumentos de Finanças Públicas do país (Lei 4320/64, Constituição Federal/1988 e Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF).

Para alcançar a eficiência no setor público, dentre outras ações, é indicado o uso da contabilidade de custos, pois esta possibilita apurar quanto cada ação consome de recursos, auxiliando no processo decisório (MAUSS, SOUZA, 2008). Porém, para que os entes públicos adotem a informação de custos, foi estabelecida a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público (NBCASP) 16.11, através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.366/2011, com o objetivo de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade (CRCRS, 2014). Por meio de um sistema de custos seria possível avaliar o desempenho do ente público, sendo uma ferramenta de verificação da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos gastos de ações e programas de governo executados por qualquer ente, fornecendo informações à tomada de decisões.

Neste cenário, o Governo Federal desenvolveu o SIC (Sistema de Informação de Custos), iniciando sua implantação sistemática em diversos órgãos, integrando as informações do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) e de outros sistemas de gestão. Alguns Estados também iniciaram esse processo, com destaque o Rio Grande do Sul, que, através do Decreto nº 49.766, de 30 de outubro de 2012 (RS, 2012), instituiu o Sistema de Informações de Custos do estado, denominado CUSTOS/RS.

Em relação aos municípios, poucas iniciativas sobre o tema são encontradas, dentre elas destaca-se o estudo de Tres e Silveira (2012), que analisou a percepção dos profissionais de contabilidade dos municípios pertencentes à AMASBI/RS (Associação dos Municípios do Alto da Serra do Botucaraí), identificando que apenas 27,27% dos municípios daquela associação adotam algum método de custeio e nenhum possui sistema de custos implantado.

Neste contexto, percebe-se a importância deste tema, visto que pode auxiliar os entes públicos, além de atender aos aspectos legais. No entanto, considerando as oportunidades e os desafios da gestão pública, alguns ajustes prévios são necessários para a utilização da informação de custos nos entes públicos, em especial, nos municípios, apresentando-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são os procedimentos que antecedem a implantação de um sistema de custos em um município? Para tanto, este trabalho tem por objetivo identificar os procedimentos que antecedem a implantação de um sistema de custos no município estudado, bem como compreender as bases conceituais e os principais desafios e oportunidades a partir da estruturação teórica de um sistema de custos.

Assim, este estudo estrutura-se em quatro seções, além desta introdução. Na seção dois, apresenta-se o referencial teórico. Na seção três, são demonstrados os procedimentos metodológicos. Na quarta seção, são elencados os resultados e, por fim, apresentam-se as considerações finais, seguidas das referências utilizadas no estudo.

2 Custos no setor público

A Lei 4320/64, em seu artigo 99, determina que os serviços públicos industriais devam manter uma contabilidade especial capaz de determinar os custos, os ingressos e os resultados sem afetar a escrituração patrimonial e financeira. Mais tarde, o Decreto-Lei 200/1967 determinava que a contabilidade pública federal deveria apurar os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão pública. Já a Constituição Federal/88, no artigo 74, inciso II, e a Lei Complementar 101/2000 (LRF), no art. 50, tornaram obrigatório o sistema de custos para todos os órgãos públicos.

Mesmo com as normativas legais citadas, seus efeitos não eram percebidos, sendo instituída a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T) 16.11, reforçando a exigência da contabilidade de custos no setor público, além de atribuir sua responsabilidade ao contador público (CRCRS, 2014). Contudo, essa normativa implica uma mudança de cultura na gestão

pública, aproximando os conceitos da contabilidade de custos às práticas de gestão pública, contribuindo para o controle e transparência no setor (MAUSS; SOUZA, 2008).

A contabilidade de custos se tornou um importante instrumento de auxílio à tomada de decisão e ao planejamento para os gestores públicos. Um dos seus objetos é a organização como um todo, pois atua sobre produtos, serviços, processos operacionais e administrativos que compõem a estrutura das entidades (LEONE, 2000). A partir disso, alguns termos aplicados à contabilidade de custos precisam ser definidos para seu adequado uso. Conforme Martins (2008), os principais termos utilizados em custos são assim definidos:

- a) **Gasto** – É o sacrifício financeiro que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço, mediante a entrega ou promessa de entrega de um ativo, geralmente dinheiro;
- b) **Desembolso** – É o efetivo pagamento da aquisição de um bem ou serviço;
- c) **Investimento** – Gasto que se incorpora ao Ativo (Patrimônio da Entidade), em função de sua vida útil ou dos benefícios atribuíveis em períodos futuros;
- d) **Custo** – Gasto de bem ou serviço usado na produção de outros bens ou serviços;
- e) **Despesa** – Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas;
- f) **Perda** – Refere-se ao Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Com esses termos conceituados na contabilidade de custos, Martins (2008) salienta que, em uma entidade, pública ou privada, a transformação de recursos em um processo produtivo requer a definição de conceitos complementares, estabelecidos a seguir:

- 1) **Departamentos**: São unidades mínimas da estrutura organizacional que serão objeto de controle, tendo um responsável pelos custos ali aplicados (Centros de Responsabilidade);
- 2) **Centros de Custos**: É a menor unidade de aplicação ou gasto de recursos para o desenvolvimento de um produto ou serviço. Normalmente, cada departamento apresenta no mínimo um centro de custos ou mais.

Além dos termos citados, Martins (2008) ressalta que os custos podem ser classificados a partir da identificação do gasto em Custos Diretos ou Indiretos. Para o autor, Custos Diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos ou serviços, enquanto os Custos Indiretos são aqueles que precisam ser alocados de maneira estimada e, muitas vezes, arbitrária aos produtos ou serviços.

Outra classificação pode considerar o volume produzido, dividindo-os em Custos Fixos ou Variáveis. Segundo Martins (2008), Custos Fixos são aqueles que não se alteram em função do volume da produção, enquanto os Custos Variáveis são aqueles que se alteram à medida que a quantidade de bens ou serviços são produzidos.

Completando, Mauss e Souza (2008) afirmam que os custos devem ser atribuídos aos seus respectivos objetos de custeio. Para os autores, objetos de custeio podem ser os produtos ou serviços, departamentos, divisões, processos, grupos de produtos, serviços ou atividades.

Cruz e Platt Neto (2007) explicam que custos no setor público podem partir das despesas orçamentárias liquidadas, onde estão incluídas despesas de pessoal e encargos, juros, despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas. Entretanto, alguns destes gastos não são classificados como custos, pois podem se referir a gastos ativados ou despesas de outros períodos, necessitando de ajustes para apurar o efetivo custo.

Para Slomski (2003), o setor público é responsável por oferecer serviços à população, proporcionando maior grau de bem-estar social à coletividade. Por esta razão, justifica-se a



existência do Estado como uma entidade prestadora de serviços que devem ser planejados dentro da economicidade e eficiência na aplicação dos recursos públicos.

No mundo todo, o setor público desempenha um papel de destaque na estabilidade econômica, e a eficiência de seus gastos deve ser direcionada ao aumento da capacidade de gestão dos recursos, contribuindo ao aperfeiçoamento do Estado na condução de políticas públicas. Com o pronunciamento do *International Federation of Accountants* (IFAC 2000), vários países estão implantando ações visando às normas internacionais, em um processo de convergência iniciado na década de 1990, com o reconhecimento do regime de competência à contabilidade pública em países como Estados Unidos, Nova Zelândia, Espanha, Suécia, dentre outros, originando o conceito da Nova Gestão Pública (STEINER, 2000).

A partir disso, a administração pública americana apresentou uma das primeiras iniciativas e mais abrangentes em relação à implementação de sistema de custos públicos (NUNES, 1995, *in* MAUSS; SOUZA, 2008). Segundo o autor, diversos órgãos públicos dos Estados Unidos utilizam sistemas de custos baseadas no método de custeio ABC, servindo de referência inclusive ao pronunciamento IFAC 2000. Na Nova Zelândia, o IFAC 2000 serviu de base aos principais aspectos do sistema de custos daquele país, sendo eles: a) auxílio na elaboração do orçamento governamental, baseado no custo histórico dos programas de governo; b) precificação de todo serviço ou atividade pública; c) transferência de custos à prestação de serviços; d) uso do método de custeio pleno como base conceitual para o gerenciamento e mensuração dos custos; e) fixação de taxas e tarifas públicas a partir das informações do sistema de custos; f) contribuição à gestão e à contabilidade (MAUSS; SOUZA, 2008).

Já na Espanha, de acordo com Díaz et al (2009), a implementação do modelo de custos facilitou a gestão das administrações locais, além do cumprimento da legislação espanhola (a *Ley 47/2003*, que obriga as entidades públicas a informar os custos dos serviços prestados; e a *Ley 57/2003*, implanta medidas à modernização da gestão local e taxas dos serviços públicos a partir de seus custos). Para os autores, o sistema de custos espanhol utiliza o Método de Custeio ABC, tendo como fonte de dados os subsistemas de informações contábeis (Gestão de receitas, Gestão de pessoal, gestão de patrimônio, gestão de estoques, dentre outros), acumulando-os em Centros de Custos para apurar o resultado por ação e por centro de custo.

No Brasil, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a inserção dos custos oferece aos gestores públicos uma ferramenta que auxilia no processo decisório (BRASIL, 2013). Observa-se, através deste manual, a evolução e relevância da informação organizada, expressa na lei e na prática dos gestores, preocupados com o controle dos custos e na qualidade do gasto.

A característica relevante da informação de custos é a comparabilidade, obtida pela aplicação de modelos comuns na gestão da informação. A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) 16.11 define comparabilidade como a capacidade da informação em registrar as operações de forma consistente e uniforme, estabelecendo padrões, semelhanças e diferenças entre instituições com características similares (CRCRS, 2014).

Para ter comparabilidade é fundamental que a informação de custo seja apurada utilizando os mesmos critérios, e, quando estes forem alterados, deve constar em notas explicativas. No entanto, para que a informação de custos seja gerada, é obrigatória sua apuração pelo regime de competência, podendo ser mensurada por meio de ajustes nas informações orçamentárias,

baseadas em alguns elementos essenciais: sistema de acumulação, modelo de mensuração e método de custeio (SÖTHE, et al, 2010).

A escolha do método de custeio influencia no planejamento e controle da informação de custos. Mauss e Souza (2008) conceituam Método de Custeio como a técnica operacional utilizada para identificar e associar um custo ao objeto que está sendo custeado. Já para Martins (2008, p.37), “Custeio significa apropriação de Custos”, ou seja, a forma como os custos serão alocados depende do método de custeio escolhido. Dentre os métodos de custeio, podem ser citados o Absorção; o Direto ou Variável; o Pleno; o Padrão e o Custeio ABC.

O Custeio por Absorção “é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços produzidos em determinado período” (MAUSS; SOUZA, 2008, p 42). Segundo Slomski (2003), no custeio por absorção, os custos diretos referem-se aos custos de produção e podem ser diretamente identificados aos produtos ou serviços, sem qualquer método de distribuição de custos, enquanto os custos indiretos são aqueles que compõem o processo produtivo, necessitando de métodos para sua atribuição aos produtos ou serviços. Este sistema de custeio necessita de algumas adaptações para adoção no setor público, visto sua dificuldade em separar custos comuns a mais de um serviço. Assim, Martins (2008) destaca como desvantagem do custeio por absorção o tratamento dos custos indiretos, pois podem acarretar avaliações distorcidas.

No Custeio Direto ou Variável, conforme Martins (2008), alocam-se aos produtos ou serviços apenas os custos diretos e as despesas variáveis, enquanto os custos indiretos e as despesas fixas são considerados como redutores do resultado do período. Para Slomski (2003), este método de custeio é aquele que trata do consumo de ativos na elaboração de produtos e serviços, a partir de duas fases: a primeira considera os custos variáveis e diretos e a segunda, os custos fixos e indiretos, pois interferem no resultado. Assim, Martins (2008) destaca que o custeio direto equivale ao custeio variável, pois ambos oferecem maiores facilidades na obtenção de informações fundamentais, além de maior agilidade por meio da análise da margem de contribuição.

O Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são alocados aos seus produtos e serviços. Para Mauss e Souza (2008), o custeio pleno, também chamado de custeio integral, custeio por centros de custos ou absorção total, originou-se na Alemanha, no início do séc. XX, com a denominação de *RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)*. Conforme Söthe et al (2010), neste custeio não existe a segregação do ambiente de produção e de vendas, adaptando-se aos entes públicos. Porém, sua principal desvantagem refere-se à arbitrariedade dos rateios de gastos aos centros de custos.

Já o Custeio Padrão é o método que estima o custo ideal para prestação de serviços, comparando-o com o realizado, com uma metodologia semelhante à elaboração do orçamento (MARTINS, 2008). Contudo, Mauss e Souza (2008) destacam que este método deveria servir de base para elaboração do orçamento público, indicando os limites de gastos, não devendo ser aplicado para apuração dos custos.

O método de Custeio ABC, também chamado de Custeio por Atividade, conforme Martins (2008) surgiu nos EUA, na década de 1980, definido como o método que se preocupa em diminuir as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos. Segundo Slomski (2003), trata-se da metodologia mais adequada à administração pública, pois permite trabalhar

com diversos produtos e serviços. No entanto, Machado e Holanda (2010) afirmam que sua utilização dificultaria a implantação de um sistema geral integrado (custo, orçamento e contabilidade) por diversas razões: 1) o processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma e número de horas trabalhadas de cada funcionário, entre outros aspectos; 2) o treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custo; 3) o tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios deveria ser ampliado; 4) o sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores.

Contudo, qualquer método de custeio a ser utilizado no setor público depende de um sistema de informação. Um sistema de informação de custo deve atender à legislação, gerar relatórios que expressem os custos por ações e unidades do setor público, sendo que seus benefícios devem superar os custos para obtenção desta informação (BRASIL, 2014). Neste sentido, o Sistema de informações de Custos (SIC) do governo federal permite a efetiva mensuração dos custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, contabilidade e finanças, atendendo aos órgãos federais, utilizando o método de custeio direto (MACHADO; HOLANDA, 2010). Este sistema parte da despesa orçamentária liquidada, realizando os ajustes necessários para encontrar o custo público.

Outro exemplo de sistema de informação de custos é o CUSTOS/RS, constituindo-se como um conjunto de procedimentos estabelecidos para o registro, o processamento, a evidência e a análise dos custos da administração pública do estado do RS, a partir de atributos de consumos apurados por centros de custos, apoiado no Sistema de Finanças Públicas (SEFAZ/RS, 2011). Este sistema também utiliza o método de custeio direto, a partir das variações patrimoniais diminutivas, iniciando sua implantação na Secretaria Estadual de Educação e Superintendência de Segurança Pública do Estado, avançando gradualmente às demais unidades administrativas. Os sistemas citados estão servindo de base para desenvolvimento e implantação de sistemas de custos na esfera municipal.

3 Metodologia

Para a realização deste estudo, utilizou-se uma abordagem qualitativa, aliada ao estudo de caso. De acordo com o problema, esta pesquisa enquadra-se como qualitativa, pois não utiliza métodos estatísticos, mas, sim, uma coleta de dados onde o ambiente natural é fonte direta. Segundo Raupp e Beuren (2008, p.92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Conforme Creswell (2010), a abordagem qualitativa, embora utilizada com bastante frequência em pesquisas realizadas nas Ciências Sociais Aplicadas, apresenta várias limitações, tais como informações filtradas pelo ponto de vista dos entrevistados, uniformidade de percepção e a possibilidade de materiais e documentos utilizados não serem autênticos ou precisos. Entretanto, sua escolha se deve à identificação de variáveis e construtos que podem ser representativos, cabendo estudos complementares para testá-los.

Quanto aos procedimentos técnicos, utilizou-se o estudo de caso que, de acordo com Gonsalves (2007), é o tipo de pesquisa que privilegia um caso particular, uma unidade significativa, considerada suficiente para análise de um fenômeno. O estudo de caso, ao realizar o exame de uma experiência, objetiva colaborar com a solução do problema estudado, indicando



possibilidades. Com isto, o estudo privilegiou a cidade de Santa Maria/RS para analisar os procedimentos necessários à implementação de um sistema de informação de custos, considerando que este é um município de grande porte e que está desenvolvendo a concepção teórica para seu sistema.

Quanto ao objetivo, os resultados são apresentados seguindo um caráter descritivo. Assim, visando aprofundar-se no tema, foram verificadas as necessidades do município frente à implantação de um sistema de custos, podendo os resultados obtidos servir de base para o desenvolvimento de sistemas de custos em outros entes públicos. Ainda neste contexto, fez-se o levantamento de dados secundários, através da análise de relatórios orçamentários e organogramas do poder executivo municipal, juntamente à aplicação de entrevistas semiestruturadas com os secretários, superintendentes e gerentes setoriais, a fim de estabelecer os centros de custos e identificar os serviços que nestes são executados. Questões referentes aos diferentes serviços prestados pelos centros de custos buscaram indicadores que pudessem ser mensuráveis e permitissem sinalizar quanto à eficiência na aplicação de recursos públicos. Paralelamente, conceitos, modelos e métodos de custeio aplicáveis ao setor público foram verificados na bibliografia para auxiliar o embasamento do estudo.

Por fim, foram observadas as necessidades de adaptação e ajustes nos sistemas em uso, e percebeu-se o método de Custeio Direto como base para formulação do sistema de custos, considerando a comparabilidade com os demais sistemas de informações de custos em uso (União e Estado) e partindo das despesas orçamentárias liquidadas, com os devidos ajustes orçamentários e patrimoniais, conforme definido no MCASP (BRASIL, 2013).

4 Análise e discussão dos resultados

A cidade de Santa Maria, conhecida como “Coração do Rio Grande”, fundada em 17 de maio de 1858, está situada na região central do Rio Grande do Sul, localizada a 290 km da capital do estado. Conforme o Censo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), em 2011 o município contava com 262.368 habitantes e um IDHM (Índice de Desenvolvimento Humano Municipal) de 0,845, considerado muito alto pelo PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento). Chamada de “Cidade Cultura”, Santa Maria possui diversas instituições de ensino superior, dentre elas uma importante universidade federal que recebe estudantes de todo país. O orçamento público da cidade para o ano de 2014 foi de R\$ 530.000.000,00, o maior da sua região, conforme divulgado no portal da transparência do município (SANTA MARIA, 2014).

Diante das novas normas contábeis que impactam na gestão pública, nesta cidade foi reconhecida a necessidade de implantação de um sistema de custos, observando-se algumas dificuldades que devem ser superadas para sua adoção. Assim, a Secretaria de Município de Finanças estabeleceu junto à Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira (SGOF) um setor responsável pelo estudo e formulação de uma proposta de adoção da contabilidade de custos. Este setor busca estabelecer a concepção teórica voltada ao desenvolvimento da modelagem conceitual que servirá de base para implementação do sistema de custos no ente.

Para tanto, alguns procedimentos se fazem necessários e antecedem tal adoção. A partir de estudos relacionados ao tema, alguns termos e conceitos utilizados pela contabilidade de custos foram apropriados ao setor público por Mauss e Souza (2008), Söthe, et al. (2010), Machado e



Holanda (2010), dentre outros, que identificaram a necessidade de uso da informação de custos no setor público, tanto para controle dos gastos quanto para auxílio no processo decisório.

De acordo com a NBCASP 16.2, o setor público deve utilizar um sistema contábil, que é definido como a estrutura de informações capaz de identificar, avaliar, controlar e evidenciar atos e fatos da gestão pública, orientando o processo decisório quanto ao uso dos recursos públicos, a partir da utilização de subsistemas de informação que o alimentam (CRCRS, 2014). Os subsistemas citados nessa NBCASP são o orçamentário, o patrimonial, o sistema de compensação e o sistema de custos.

Os sistemas de informação de custos adotados nos entes públicos na esfera federal e estadual utilizam o Método de Custeio Direto como forma de apuração dos custos, principalmente por este ser o indicado no MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (BRASIL, 2013). Neste sentido, considerando o princípio da comparabilidade, este método deve ser adotado no município em estudo. Para tanto, entende-se que o método de custeio direto é composto pela soma de todos os gastos consumidos diretamente no objeto de custeio, utilizando o custo histórico como unidade de mensuração.

Conforme a NBCASP 16.11, o objeto de custeio é definido a partir da dimensão institucional (Centros de custos) e da dimensão programática (ações de governo). Isto posto, considerando a estrutura organizacional e funcional do município, definida por Decreto Municipal, o organograma apresenta cada Secretaria dividida em Superintendências, Coordenadorias e Setores. Assim, foram reconhecidas as menores unidades administrativas que consomem recursos, os “Centros de Custos”, bem como os programas e ações de governo, estabelecidas na Lei Orçamentária Anual, que envolvem estes centros.

Com isto, os centros de custos foram classificados conforme os serviços que prestam em “Centro de Custos de atividade fim” e “Centro de Custos de atividade meio”, com base nas informações coletadas nas entrevistas com os gestores de cada unidade. Esta classificação se fez necessária visto que os centros de custos de atividade fim são aqueles que prestam serviços diretos à sociedade, enquanto os centros de custos de atividade meio são aqueles que desempenham papel de suporte aos demais. Para classificá-los, no entanto, questionou-se aos gestores quais os principais serviços realizados ao centro de custos e quais os indicadores poderiam ser mensurados e controlados para qualificar a aplicação dos recursos públicos.

Dentre as secretarias do município, Educação e Saúde são as que apresentam maior número de Centros de Custos (186 e 63, respectivamente), enquanto a Secretaria de Habitação e a Procuradoria Geral do Município apresentam apenas dois centros de custos, cada uma. Assim, foram identificados 242 Centros de Custos de Atividades Fim e 162 Centros de Custos de Atividade Meio, totalizando até o momento 404 Centros de Custos, distribuídos em 20 Secretarias. Ressalta-se que esta estrutura deve ser flexível, pois novos locais podem ser definidos a qualquer momento, dependendo da necessidade do Ente.

Paralelamente à definição dos centros de custos, foram verificadas as informações necessárias para apuração dos custos, assim como os subsistemas de informação que alimentarão esta apuração, como os sistemas de Patrimônio, Folha de Pagamento, Almoxarifado e Contabilidade, visando ao registro dos gastos aos centros de custos correspondentes. Estas informações foram identificadas como fundamentais para apuração dos custos diretos de cada centro de custo, pois

referem-se à depreciação, à mão de obra, ao consumo de material e às demais despesas públicas liquidadas, respectivamente.

Em relação ao setor de Patrimônio, o município contratou uma empresa para levantamento, inventário, mensuração e avaliação dos bens do ativo imobilizado (bens móveis e imóveis), além do cadastramento de cada item no sistema de patrimônio, alocando-os em seus respectivos centros de custos, com sua vida útil, valor residual e depreciação a ser contabilizada. Este procedimento está em conformidade com a NBCASP 16.9, onde depreciação é definida como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência (CRCRS, 2014).

Quanto ao sistema de folha de pagamento, deve-se alocar cada servidor no centro de custo onde exerce sua função, identificando o custo com mão de obra direta. Porém, em alguns casos, o servidor exerce suas atividades em mais de um centro de custo, como é o caso de professores que têm sua carga horária distribuída entre diferentes escolas, sendo necessária a criação de submatrículas, para distribuir os encargos proporcionalmente às horas de trabalho em cada centro de custos cadastrado. A despesa com pessoal é um dos gastos mais representativos no setor público e, conforme a LRF (BRASIL, 2000), no poder executivo municipal, está limitada até 54% da Receita Corrente Líquida.

Como o município possui um Almoxarifado Central, responsável pelo recebimento, conferência, cadastro, controle, estocagem e destinação de todas as compras realizadas pelo ente público, foi verificada a adequada evidenciação das requisições de material de consumo, identificando o destino de tais itens, adotando os centros de custos como unidades consumidoras desses materiais. Assim, com a utilização do sistema de custos, o almoxarifado atenderá às requisições no sistema, identificando os centros de custos para onde estarão sendo destinados os itens, apurando-se, assim, o custo direto com materiais.

O setor de Contabilidade concentra informações relativas à elaboração e execução orçamentária, além dos registros dos fatos contábeis patrimoniais pertencentes ao ente. Com a adoção do PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) e reconhecendo a competência como princípio fundamental para os registros contábeis, os Sistemas Orçamentários e de Contabilidade identificam os centros de custos que consomem os recursos na liquidação das despesas. Contratos de aluguel, despesas de água, luz, telefonia e seguros, transporte e merenda escolar, combustíveis, assim como demais gastos, são alocados diretamente aos locais que os estão consumindo.

Contudo, os sistemas de informação utilizados pela Contabilidade, Folha de pagamento, Almoxarifado e Patrimônio não são sistemas próprios, ou seja, não foram desenvolvidos pelo setor de Tecnologia da Informação do município, sendo contratados por meio de licitação com empresa privada que até o momento não disponibilizou um sistema de custos integrado aos demais. Porém, as adaptações e os procedimentos identificados neste trabalho foram entregues ao fornecedor do sistema para desenvolvimento do subsistema de custos. Desta forma, demonstram-se, no quadro a seguir, as adequações necessárias para a captação de informações que subsidiarão a formulação do sistema de custos ao município.

Quadro 1 - Procedimentos para implantação de Sistema de Custos em Santa Maria/RS.

Sistemas e Subsistemas	Adaptação
Estrutura organizacional/funcional	Definição dos centros de custos.
Sistema Orçamentário	Identificação das ações orçamentárias e vinculação aos centros de custos envolvidos na sua execução.
Sistema de Patrimônio	Levantamento dos bens móveis e imóveis, avaliação dos mesmos e registro no sistema utilizando a alocação destes aos centros de custos, para adequação do Inventário de Patrimônio e registro da depreciação.
Sistema de Folha de Pagamento	Utilização dos Centros de Custos para alocação dos servidores, identificando aqueles que desempenham suas atividades em mais de um centro de custo, criando submatrículas para apuração dos gastos efetivos.
Sistema de Almoxarifado	Cadastramento dos Centros de Custos consumidores de materiais diretos, sendo utilizado no sistema de requisições de mercadorias, identificando assim os materiais diretos dos centros de custos.
Sistema de Contabilidade	Vinculação dos centros de custos nas despesas registradas, conforme o princípio da competência.
Sistema de Custos	Desenvolvimento de um sistema de custos a ser implantado a todas as secretarias de município, iniciando gradualmente, ajustando os pontos necessários.

Fonte: Dados da pesquisa

Identificadas as informações necessárias para apuração dos custos, bem como suas fontes, esclarecimentos e treinamentos aos usuários dos diferentes sistemas de informações que alimentarão o sistema de custos se fazem necessários, visando desenvolver o comprometimento de todos os envolvidos no processo. Este entendimento é referenciado por Machado e Holanda (2010), complementando que, por se tratar de um sistema de apoio à gestão pública, deve ser utilizado tanto por quem executa as políticas públicas quanto por aqueles que as planeja.

Considerando que o sistema de custos deve ser um organismo interligado, onde as ações de controle irão auxiliar na apuração dos custos a partir da organização interna, faz-se urgente a normatização dos procedimentos com o apoio dos setores que detêm esta prerrogativa, permitindo a formatação da concepção teórica do sistema. Neste sentido, foram apresentados os conceitos apurados neste estudo aos Setores de Controle Interno, Gestão Administrativa e Procuradoria Geral do Município, para elaboração de decretos municipais em conjunto visando à normatização dos procedimentos necessários para sua adoção.

A utilização da informação de custos, além de inculcir uma nova cultura na gestão pública, necessita de um sistema de informação. Considerando a indisponibilidade de softwares específicos para apuração de custos no setor público, verifica-se que os sistemas em uso são de entidades públicas que contam com setores de tecnologia da informação governamental, tais como a SERPRO (Serviço Federal de Processamento de Dados) e a PROCERGS (Cia. de Processamento de Dados do Estado do RS), que desenvolveram os Sistemas de Informações de Custos para a União e ao Estado do RS, respectivamente.

Este tema, no entanto, está sendo discutido entre gestores de sistemas de informação terceirizados e municípios, tendo em vista que a maioria destes entes não possui Setor de Tecnologia da Informação que disponha de recursos para seu desenvolvimento. Contudo, para a

implantação de um sistema, os conceitos, fonte de dados e outros termos relativos aos custos precisam ser considerados.

Assim, em caráter experimental, deve ser eleita uma secretaria com número reduzido de centros de custos para testar a viabilidade da informação de custos e suas fontes, ressaltando-se que esta adoção deve ser gradual. Este procedimento é corroborado com os elencados por Machado e Holanda (2010), pois a implantação gradual permite a correção das possíveis imperfeições à medida que os controles de custos venham a ser efetivados, transformando uma realidade em busca da eficiência na aplicação de recursos públicos.

Desta forma, a partir deste estudo, pretende-se colaborar com o desenvolvimento de um sistema voltado aos municípios sem recursos tecnológicos disponíveis, considerando que em breve os sistemas de informação contábil integrarão a ferramenta de custos aos seus módulos orçamentários e contábeis, baseando-se nos procedimentos aqui elencados como parâmetros para sua formulação e desenvolvimento.

5 Conclusões

A partir da definição de uma modelagem conceitual para elaboração de um sistema, baseado nos modelos estadual (CUSTOS/RS) e federal (SIC), define-se a utilização do método de custeio direto, tendo em vista o princípio da comparabilidade. Porém, alguns ajustes são necessários para efetiva implementação de um sistema.

Os gastos diretos devem ser formatados com base nas informações dos demais sistemas (Contabilidade, Folha de Pagamento, Patrimônio, Almoxarifado). Para tanto, a definição dos centros de custos e adoção nos demais sistemas são fundamentais para alimentar as informações de custos. Assim, os gastos diretos em cada centro de custo relativos às despesas de pessoal, material direto, depreciações e demais despesas compõem o custo dos centros que os consomem. O setor de Patrimônio, também em cumprimento às novas normas, realizou o levantamento, o inventário e a avaliação dos bens do município. Após este procedimento, cada item do ativo imobilizado foi alocado ao seu respectivo centro de custo, onde o registro contábil da depreciação estará compondo o seu custo.

A viabilidade da adoção da contabilidade de custos, além de despertar uma nova cultura na gestão pública, apresenta como principal desafio o desenvolvimento de um sistema de informação de custos, tendo em vista que a maioria dos municípios não possui sistemas de contabilidade próprios, dependendo de recursos tecnológicos terceirizados para este fim. Contudo, como principal oportunidade, verifica-se um novo campo de pesquisa e atuação aos profissionais da contabilidade.

Percebe-se a necessidade de implantação gradual e sistemática do sistema, treinando e motivando todos os envolvidos. Assim, sugere-se para futuros estudos a análise e acompanhamento na implantação de um sistema de custos, identificando as necessidades de correções, bem como seus resultados.



REFERÊNCIAS

BRASIL. 1964. Lei 4320/64, de 17 mar 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.html>. Acesso em 23 abr 2014.

_____. 1967. Decreto-Lei nº 200, de 25 fev 1967. **Presidência da República**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del0200.htm>. Acesso em 06 jul 2014.

_____. 1988. **Constituição Federal do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

_____. 2000. Lei Complementar nº 101. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 25 abr 2014.

_____. 2013. STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5 ed. Ministério da Fazenda. Brasília.

CRCRS, CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. 2014. **NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. Porto Alegre.

CRESWELL, J.W. 2010. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed.

CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. 2007. **A Contabilidade de Custos para entidades estatais**: metodologias e casos simulados. Belo Horizonte, Fórum.

DÍAZ, D.; GALERA, A. N.; QUINTERO, M. J. V.; TOLEDO, J. S. 2009. Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales: Hacia um sistema integral de información em la Administración Local. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n5. Disponível em: <<http://www.revistaic.org/revJul2009.html>> . Acesso em 27 jul 2014.

GONSALVES, E. P. 2007 **Conversas sobre iniciação à pesquisa científica**. São Paulo: Alínea.

LEONE, G. S. 2000. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3 ed. São Paulo: Atlas.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. 2010. Diretrizes e Modelo Conceitual de custos do setor público a partir da experiência do governo federal. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, jul-ago/2010.

MARTINS, E. 2008. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas.



MAUSS, C. V.; SOUZA, A. 2008. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. 2008. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, p. 76 a p. 97.

RS, GOVERNO DO ESTADO. Decreto 49766, de 30 Out 2012. Institui o Sistema de Custos do Estado do RS – CUSTOS/RS. **DOE**, 2012. Disponível em:
<http://www.rpoconsultoria.com.br/novo/images/online/downloads_81506_DEC_49.766.pdf>.
Acesso em 17 jul 2014.

SANTA MARIA. 2014. Lei Orçamentária Anual, Anexo 6. **Portal da Transparência**. Disponível em: <http://www.santamaria.rs.gov.br/transparencia/index.php?secao=despesa>, Acesso em 28 jul 2014.

SEFAZ, SECRETARIA DA FAZENDA DO RS. 2011. **Manual do Gestor Público**: Um guia de orientação ao Gestor Público. CAGE, 2.ed. Porto Alegre. Cia Rio Grandense de Artes Gráficas. Disponível em
http://www.uergs.edu.br/uploads/1317237711Manual_do_Gestor_Publico__2_Edicao__Versao_Final_62880.pdf> Acesso em 26 abr 2014.

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

SÖTHE, A.; SILVA, M.; REICHERT, S. H.; SCARPIN, J. E. 2010. Sistemas de custeio na administração municipal: Uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal de Agricultura e Meio Ambiente de São José do Oeste, SC. **ABCustos – Associação Brasileira de Custos**. Vol. V, nº 2 – maio-ago/2010.

STEINER, R. 2000. New Public Management in Swiss municipalities. **International Public Management Journal**. vol 3 . Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 169–189.

TRES, T.; SILVEIRA, R. M. E. 2012. Sistema de Custos no Setor Público: Importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI/RS. **Anais...** Disponível em:
<http://www.ccontabeis.com.br/XIV_conv/TC22.pdf>, Acesso em 26 abr 2014.