Faculdade Alves Faria – ALFA
Mestrado Profissional em Administração

MARCIA HELENA DE ANDRADE EVANGELISTA

Sistema de Informação de Custos: Uma Experiência de Implantação na Secretaria de Educação do Município de Itaguari/GO

Goiânia
Junho/2015

Faculdade Alves Faria – ALFA
Mestrado Profissional em Administração

MARCIA HELENA DE ANDRADE EVANGELISTA

Sistema de Informação de Custos: Uma Experiência de Implantação na Secretaria de Educação do Município de Itaguari/GO

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração, das Faculdades Alves Faria - ALFA, como parte dos requisitos exigidos para obtenção do Título de Mestre em Administração

Orientação: Prof. Dr. Mariano Yoshitake.

Goiânia

Junho/2015

Faculdade Alves Faria – ALFA
Mestrado Profissional em Administração

Sistema de Informação de Custos: Uma Experiência de Implantação na Secretaria de Educação do Município de Itaguari/GO

AVALIADORES

_____

Prof. Dr. Mariano Yoshitake
Orientador

_____

Prof. Dr. Bento Alves da Costa Filho (Alfa)
Avaliador

_____

Professora Drª Raquel Maracaipe de Carvalho (UFG)
Avaliadora

Goiânia
Junho/2015

“*Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas.*”

(Nelson Machado e Victor Branco de Holanda)

AGRADECIMENTOS

Deixo primeiramente meus agradecimentos a Deus por me proteger e me guiar pelos meus caminhos, principalmente no percurso em que me desloquei de minha cidade até ao mestrado, em Goiânia. E quando me recordo do mestrado não poderia deixar de mencionar minhas amigas, Verlany, Vilma, Ariana e meus colegas João Arlindo e Jardel que tornaram os momentos de estudos mais divertidos, e ainda minhas amigas Jackeline e Mirelle que mesmo em Itaguaru sempre fizeram presentes em uma ligação e numa palavra amiga.

Em especial aos meus pais, Calimério e Joana, ao meu filho Luis Fernando, aos meus irmãos Paulo Rodrigo e Tiago Henrique e cunhadas Tatiane e Michely, que sempre foram meu apoio e minha fortaleza.

Apresento também o meu sincero agradecimento ao meu namorado Wellyton que foi a fonte de minha inspiração e esteve sempre presente me auxiliando.

E por fim e não menos importante, mas essencial, a dedicação e a paciência do meu nobre professor orientador Mariano Yoshitake, que contribuiu de forma especial nesta caminhada.

RESUMO

O elemento custos esta presente no cotidiano de todas as empresas, seja ela pública ou privada, mas notoriamente há uma predominância na abordagem frente a teorias, estudos e pesquisas do comportamento dos custos nas empresas privadas. Desse modo o presente estudo visa demonstrar a necessidade da aplicação de um modelo adequado ao sistema de informação de custo no setor público. As regulamentações atuais normatizam a implantação do sistema de informação de custos, evidencia um panorama histórico e evolutivo dessas teorias e demonstra os sistemas de informação que integram o cenário, os modelos de gestão já implantados nos órgãos públicos, o entendimento e a aplicação dos custos, no que se refere ao sistema de acumulação de custos, sistemas de custos e métodos de custeio, comprovando que o sistema de custos está conectado a eficiência, eficácia e economicidade na administração pública. Experiências de outros países neste processo são apresentadas juntamente com diversos exemplos de instituições públicas brasileiras em nível federal que realizaram ensaios e atualmente utilizam o sistema de informação de custos, além de alguns posicionamentos de autores, que defendem modelos específicos. Neste contexto surge um questionamento sobre a aplicabilidade de um método sob a ótica municipal, permitindo assim a formulação da problemática: Qual o modelo de sistema de informação de custos adequado a ser adotado na administração pública municipal? Para balizamento da resposta à reflexão levantada realizou-se uma pesquisa qualitativa, exploratória, com uma experiência na Secretaria Municipal de Educação de Itaguari, município do Estado de Goiás. Os resultados da pesquisa apontam que, ao compararmos a projeção realizada pelo sistema SimCAQ para o ano de 2015 com o CASP já efetivado no ano de 2014, percebemos que o município tem aplicado com eficiência o recurso público frente aos indicadores de qualidade de órgãos competentes e estudos comprovados. Indicam também que esta implantação poderá trazer benefícios à gestão pública, e apresenta um método de custeio adequado ao sistema de informação de custo no setor público. Diante do fato, a temática ganha total ênfase por representar uma mudança no modo de administrar da gestão pública, permitindo a mensuração do gasto público, a alocação dos recursos públicos eficientemente e um subsídio à tomada de decisão.

Palavras-chave: Sistema de Informação, Custos e Administração Pública.

ABSTRACT

The cost element is present in the daily lives of all companies , whether public or private , but notably there is a predominance in front approach to theories , studies and cost behavior research in private companies. Thus this study aims to demonstrate the need to apply an appropriate model to the cost of information system in the public sector. Current regulations , standardize the implementation of cost information system, presents a historical and evolutionary panorama of these theories and shows the information systems that integrate the scenario, the management models already implemented in government agencies, the understanding and the application costs in regard to the cost accumulation system cost and system cost methods , proving that the system cost is connected to the efficiency, effectiveness and economy in public administration. Experiences of other countries in this process are presented along with several examples of Brazilian public institutions at the federal level who performed tests and currently use the cost information system , plus some positioning authors who advocate specific models. In this context arises a question on the applicability of a method under the municipal perspective , allowing the formulation of the problem: What is the appropriate cost information system model to be adopted in the municipal government ? For marking the answer to the reflection raised took place a qualitative , exploratory research with a experience in Municipal Itaguari of Education , city in the state of Goiás. The survey results show that , when comparing the projection made by SimCAQ system for the year 2015 with the CASP already effected in 2014 , we realized that the municipality has applied effectively the public resource front of quality indicators relevant bodies and proven studies. They also indicate that this deployment can bring benefits to public management , and has a costing method suitable to the cost of information system in the public sector. Before the fact, the subject gets full emphasis to represent a change in the way we manage public management, allowing the measurement of public expenditure, the allocation of public resources efficiently and a subsidy to decision making .

Keywords: Information System , Costs and Public Administration

LISTA DE FIGURA

Figura 01 – Sistema de Custos do Setor Público: Integração Conceitual e Sistêmica..... 25
Figura 02 – Cronograma Evolutivo dos Programas Implantados no Setor Público..... 31
Figura 03 – Evolução do Modelo de Excelência em Gestão Pública..... 33
Figura 04 – Bases do MEGP..... 34
Figura 05 – Critérios do MEGP..... 37
Figura 06 – Estrutura Organizacional de Ensino do Município de Itaguari..... 101

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Critérios e Itens de Avaliação e Pontuações Máximas..... 38
Quadro 02 – Classificação dos Custos..... 45
Quadro 03 – Classificação dos Serviços Públicos..... 49
Quadro 04 – Classificação do Setor de Serviço..... 50
Quadro 05 – Tipo de Relacionamento entre Organização e Usuários..... 51
Quadro 06 – Personalização e Avaliação na Prestação de Serviço..... 52
Quadro 07 – Natureza da Demanda em Relação à Oferta..... 53
Quadro 08 – Método de Entrega do Serviço Público..... 53
Quadro 09 – Aplicabilidade dos Métodos de Custeio no Setor Público..... 62
Quadro 10 – Argumentos Levantados a Favor do Método de Custeio Direto no Setor Público..... 73
Quadro 11 – Plano de Custeio Sequencial..... 104
Quadro 12 – Comparativo dos Custeios Sequencia nas Unidades de Ensino 107
Quadro 13 – Levantamento da Composição da Rede Municipal de Ensino de Itaguari..... 109
Quadro 14 – Levantamento da Frota da Municipal de Educação..... 119

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Quantidade de Alunos..... 109
Tabela 02 - Levantamento da Folha de Pagamento 60 % E 40% - Escola..... 111
Tabela 03 - Levantamento da Folha de Pagamento 60 % e 40% - Creche.... 112
Tabela 04 - Levantamento da Folha de Pagamento 25% e Comissionados – Escola..... 113
Tabela 05 - Levantamento da Folha de Pagamento 25% e Comissionados – Creche..... 113
Tabela 06 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários – Escola..... 114
Tabela 07 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários – Creche..... 114
Tabela 08 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários – Escola..... 114
Tabela 09 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários – Creche..... 114
Tabela 10 - Levantamento Pagamentos Indiretos de Assessoria – Escola.... 115
Tabela 11 - Levantamento Pagamentos Indiretos de Assessoria – Creche.... 115
Tabela 12 - Levantamento de Uniformes Escolar – Escola..... 116
Tabela 13 - Levantamento de Uniformes dos Profissionais – Escola..... 116
Tabela 14 - Levantamento da Manutenção do Prédio Público – Escola..... 117
Tabela 15 - Levantamento da Manutenção do Prédio Público – Creche..... 117
Tabela 16 - Levantamento de Manutenção de Móveis – Escola..... 118
Tabela 17 - Levantamento de Manutenção de Móveis - Creche..... 118
Tabela 18 - Levantamento de Manutenção de Máquinas e Equipamentos – Escola..... 118
Tabela 19 - Levantamento de Manutenção de Máquinas e Equipamentos – Creche..... 118
Tabela 20 - Levantamento de Custos de Manutenção com a Frota..... 121
Tabela 21 - Levantamento de Pagamento de Transporte Escolar Terceirizado – Escola..... 122
Tabela 22 - Levantamento de Pneus – Escola..... 122
Tabela 23 - Levantamento do Combustível – Escola..... 123
Tabela 24 - Levantamento de Serviço de Licenciamento da Frota..... 123
Tabela 25 - Levantamento da Merenda Escolar – Escola..... 124
Tabela 26 - Levantamento da Merenda Escolar – Creche..... 124
Tabela 27 - Levantamento dos Gêneros Alimentícios Indiretos – Escola..... 125
Tabela 28 - Levantamento dos Materiais de Papelaria e Expediente – Escola..... 125
Tabela 29 - Levantamento dos Materiais de Papelaria e Expediente – Creche..... 126
Tabela 30 - Levantamento dos Materiais de Papelaria e Expediente – Indiretos..... 126
Tabela 31 - Levantamento dos Materiais de Higiene e Limpeza – Escola..... 126
Tabela 32 - Levantamento dos Materiais de Higiene e Limpeza – Creche..... 127
Tabela 33 - Levantamento dos Materiais de Higiene e Limpeza – Indiretos... 127
Tabela 34 - Levantamento dos Materiais Gráfico – Escola..... 127
Tabela 35 - Levantamento dos Materiais Didático – Escola..... 128
Tabela 36 - Levantamento dos Materiais Didático – Creche..... 128
Tabela 37 - Levantamento dos Materiais de Copa e Cozinha – Escola..... 129
Tabela 38 - Levantamento dos Materiais de Cama – Creche..... 129
Tabela 39 - Levantamento de Prestadores de Serviços na Educação –

Escola..... 130
Tabela 40 - Levantamento de Profissionais na Educação – Creche..... 130
Tabela 41 - Levantamento de Prestação de Serviço em Manutenção de Hardware e Software – Escola..... 131
Tabela 42 - Levantamento de Prestação de Serviço em Recarga de Toner – Escola..... 131
Tabela 43 - Levantamento de Prestação de Serviço em Recarga de Toner – Indireto..... 131
Tabela 44 - Levantamento de Prestação de Serviço no Fornecimento de Internet – Escola..... 132
Tabela 45 - Levantamento de Prestação de Serviço no Fornecimento de Energia Elétrica – Escola..... 132
Tabela 46 - Levantamento de Prestação de Serviço no Fornecimento de Energia Elétrica – Creche..... 132
Tabela 47 - Levantamento de Prestação de Serviço em Telecomunicação – Escola..... 133
Tabela 48 - Levantamento de Custos com Treinamento e Capacitação - Escola..... 133
Tabela 49 - Levantamento de Custos com Eventos e Festividades - Escola 134
Tabela 50 - Levantamento de Despesas Financeiras – Escola..... 134
Tabela 51 – Comparação do Gasto com o IPCA..... 135
Tabela 52 – Análise Horizontal/Vertical – Escola..... 137
Tabela 53 – Análise Horizontal/Vertical – Creche..... 138
Tabela 54 – Análise Horizontal/Vertical - Escola/ Creche..... 139
Tabela 55 – Análise Custo/Aluno – Escola..... 140
Tabela 56 – Análise Custo/Aluno – Creche..... 141
Tabela 57 – Análise Custo/Aluno - Escola/Creche..... 141
Tabela 58 – Análise Custo/Aluno - MDE X CASP..... 142
Tabela 59 – Análise Custo/Aluno - SimCAQ X CASP..... 144
Tabela 60 – Análise Custo/Aluno - SimCAQ X MDE..... 145

LISTA DE SIGLAS

ABC – Custo Baseado em Atividade
ABIPTI – Associação Brasileira das Instituições de Pesquisa e Tecnológica e Inovação
ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas
AH – Análise Horizontal
AV – Análise Vertical
C&AG – Controller and Auditor General
CASP – Custo Aplicado ao Setor Público
CPR – Contas a Pagar
CTQG – Câmara Técnica de Qualidade do Gasto
DO – Diário Oficial
ELETRONORTE – Centrais Elétricas do Norte S/A
EMPROC – Escola Municipal Professor Raimundo de Oliveira Castro
FGV – Fundação Getulio Vargas
FIOCRUZ – Fundação Oswaldo Cruz
FMI – Fundo Monetário Internacional
FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNPRI – Fundo de Previdência dos Servidores Municipais de Itaguari
GECON – Gestão Econômica
GESPUBLICA – Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
HUB – Hospital de Urgência de Brasília
IDEB – Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
INMETRO – Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial
INSS – Instituto Nacional de Seguro Social
ISO – International Organization for Standardization ou Organização Internacional para Padronização
MEGP – Modelo de Excelência em Gestão Pública
MP – Ministério do Planejamento
NBC T SP – Normas Brasileiras de Contas Técnicas Setor Público
NBCAS – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM – New Public Management
OCDE – Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico
OLAP – On Line Analitical Processing
QPC – Qualidade, Produtividade e Competitividade
RGPS – Regime Geral de Previdência Social
RKW – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica)
RPPS – Regime de Previdência Própria Social
SEGES – Secretaria de Gestão
SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIC – Sistema de Informação Contábil
SICSP – Sistemas de Informações de Custos do Setor Público
SIDOR – Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIGPLAN – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal
SIORG – Sistema de Informação Organizacionais do Governo Federal
SLTI – Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação
SOF – Secretaria de Orçamento Federal
SOG – Subsistema Orçamentário Gerencial
SOP – Subsistema Orçamentário Público
SPI – Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos
SRH – Secretaria de Recursos Humanos
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
UA – Unidade Administrativa
UEP – Unidade de Esforço de Produção
UERJ – Universidade Estadual do Rio de Janeiro
UFPE – Universidade Federal do Pernambuco
UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UGE – Unidade Gestora Executora
UNB – Universidade de Brasília
UO – Unidade Orçamentária
USP – Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 16
1.1 Problema de Pesquisa..... 17
1.2 Objetivos da Pesquisa..... 18
1.2.1 Objetivo Geral..... 18
1.2.2 Objetivos Específicos..... 18
1.3 Justificativa..... 18
2 MARCO TEÓRICO: ASPECTOS CONCEITUAIS..... 19
2.1 A Teoria dos Sistemas e os Modelos de Gestão na Administração Pública..... 19
2.1.2 Os Sistemas de Informação como Suporte a Tomada de Decisão..... 21
2.1.3 Modelos de Gestão..... 26
2.2 Modelo Conceitual de Custos..... 28
2.2.1 Metodologia: Custeio Sequência..... 28
2.2.2 Modelos de Gestão Aplicado ao Setor Público..... 28
2.3 Fundamentos Legais da Adoção do Sistema de Custos na Administração Pública..... 40
2.4 Entendendo Custos e sua Concepção na Administração Pública..... 44
2.4.1 Conceito de custo..... 44
2.4.2 O surgimento do sistema de custos e os tipos de serviços..... 46
2.5 Tipos de Sistema de Custeio e Método de Custeio..... 54
2.5.1 Custos por absorção..... 55
2.5.2 Custo direto ou variável..... 57
2.5.3 Custo indireto..... 58
2.5.4 Custo fixo..... 59
2.5.5 Custo misto..... 59
2.5.6 Custo padrão..... 59
2.5.7 Custo incremental..... 60
2.5.8 Custo de oportunidade..... 61
2.5.9 Custeio baseado em atividades – ABC..... 61
2.5.10 Custeio pleno..... 64
2.6 A Implantação do Sistema de Custo no Setor Público..... 64
2.7 Escolha do Sistema de Custeio no Setor Público..... 69
2.7.1 Sistema de acumulação de custos do setor público..... 70
2.7.2 Sistema de custeio do setor público..... 71
2.7.3 Método de custeio do setor público..... 72
2.7.3.1 Método de custeio direto no setor público..... 72
2.7.4 Sistemas de custeio pela gestão econômica..... 74
2.7.5 Sistema de custeio ABC..... 76
2.7.6 Sistema de custeio pelo processo orçamentário..... 79
2.8 Ensaios dos Sistemas de Apuração de Custos em Nível Internacional e Brasileiro..... 82
2.9 Perspectivas e Desafio na Aplicação do Sistema de Custo no Setor Público..... 89
3 METODOLOGIA..... 93
3.1 Tipo de Pesquisa..... 94
3.2 Procedimentos para o Desenvolvimento da Pesquisa..... 96

3.3 Análise dos Dados..... 98
3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS..... 98
4.1 Ambientalização do Cenário de Pesquisa..... 98
4.1.1 Do Município de Itaguari – Goiás..... 99
4.1.2 Do Desenvolvimento Escolar..... 99
4.2 Dados e Análise da Pesquisa..... 102
4.3 O Conceito de Plano Sequencia de Custeio..... 102
4.4 Fatores e Critérios de Alocação de Custos e Despesas..... 103
4.4.1 Relações de Nexo Causal..... 103
4.4.2 Alocações de Custos Indiretos diretamente a Unidades e Sequências..... 104
4.5 Composição dos Profissionais de Ensino do Município..... 109
4.6 Custeios Sequenciais nas Unidades de Ensino do Município de Itaguari..... 111
4.6.1 Custeio Sequencia: Salários..... 111
4.6.2 Custeio Sequencia: Assessorias e Sistema de Informação..... 115
4.6.3 Custeio Sequencia: Vestuários..... 116
4.6.4 Custeio Sequencia: Manutenções Diversas..... 117
4.6.5 Custeio Sequencia: Transporte Escolar..... 119
4.6.6 Custeio Sequencia: Gêneros Alimentícios..... 123
4.6.7 Custeio Sequencia: Material de Consumo..... 125
4.6.8 Custeio Sequencia: Serviço..... 129
4.6.9 Custeio Sequencia: Eventos e Festividades..... 133
4.6.10 Custeio Sequencia: Despesas Financeiras..... 134
4.7 **Discussões de Resultados**..... 134
4.7.1 Considerando o IPCA..... 135
4.7.2 Considerando Análise Horizontal e Análise Vertical..... 137
4.7.3 Considerando a Relação Custo/Aluno..... 139
4.7.4 Comparativo Custos/Aluno FNDE..... 142
4.7.5 Comparativo SimCAQ..... 143
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 145
6 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS..... 148

1 INTRODUÇÃO

A obrigatoriedade de apuração dos custos e mensuração dos resultados da Administração Pública já contava com dispositivos legais desde a Lei nº 4.320/64, ganhando ênfase na Constituição Federal de 1988, no Decreto nº 2.829/98 e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para o desempenho das funções de planejamento e controle, Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.28) relatam que “os administradores necessitam receber informações sobre a organização e estas informações dizem respeito aos custos da organização”. E complementam que “cada aplicação diferente de dados de custo requer uma classificação e uma definição distinta de custos”. Baseando assim, o estudo proposto acerca dos sistemas de custeio existentes e suas possíveis aplicações no setor público.

Diversos são os meios de controle e fiscalização adotados na Administração Pública na busca do equilíbrio da política fiscal, na verificação da qualidade dos gastos e na alocação eficiente dos recursos públicos. De acordo com Silva et al (2007), “atualmente na gestão pública há uma busca constante de sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração de custos dos serviços prestados”. Outra mudança apontada é a “tendência das entidades públicas utilizarem informações gerenciais nas tomadas de decisões internas à administração”.

A Portaria do Ministério da Fazenda n. 184 de 2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recentemente o Conselho Federal de Contabilidade lançou em audiência a NBC T SP 16.11, que objetiva estabelecer as normas do sistema de custeio aplicado às instituições públicas.

O estudo esta fundamentado na esfera municipal, o que leva a preocupação, pois existem levantamentos que demonstram que a maior parte dos municípios brasileiros não promoveram ensaios visando à adoção de sistema de custos e não dispõem de estrutura organizacional para tal, o que pode dificultar ou mesmo impedir o cumprimento das legislações. Existem dificuldades adicionais que precisam ser levadas em consideração, como a escassez de recursos financeiros

que a maior parte dos municípios brasileiros enfrentam, especialmente os de menor porte, que dependem quase que exclusivamente dos repasses do Fundo de Participação dos Municípios - FPM muitas vezes não contam com infra-estrutura, sistema de informações e pessoal qualificado para atender às demandas citadas. Tal situação pode culminar com uma aplicação inadequada ou mesmo impossibilidade de implantação do sistema de custos, o que irá dificultar a atuação dos órgãos fiscalizadores e o controle social exercido pela população.

Desta forma o tema ganha especial relevância, pelo fato do setor público estar passando por um processo de mudanças, onde a obrigatoriedade da adoção de um sistema de apuração de custos no serviço público é extremamente oportuna e precisa, tendo em vista seu potencial de tornar mais técnica e profissional a tomada de decisão, com conseqüentes reflexos positivos sobre os indicadores de desempenho que avaliam a eficiência, a eficácia e a economicidade na aplicação dos recursos públicos.

1.1 Problema de Pesquisa

O setor público está diante de inúmeras mudanças, como afirma Guimarães (2001, p.40), “a administração pública está vivendo um processo de reestruturação da sua máquina administrativa”. E diante, do cenário de modificações a Administração Pública apesar de ter um “sistema que permita o controle das despesas por programa e das unidades administrativa, não há normativas de qualquer sistema de custeio a ser implantado, para exercer controle de seus custos”, é o que assegura Silva (2007, p.20).

A ausência de um modelo conceitual de mensuração que evidencia informações sobre os custos da entidade pública, dificulta o processo de implantação, principalmente quando esta realidade é municipal. Diversas são as perspectivas levantadas sob os benefícios oferecidos com a adoção, mas o setor público ainda esbarra em enormes desafios a serem superados.

Desse modo, surge a problemática de nosso estudo, que segundo Marconi e Lakatos (2010), o problema de pesquisa “é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução”. Assim, o estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa:

Qual o modelo de sistema de informação de custos adequado a ser adotado na administração pública municipal?

1.2 Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo Geral:

- Definir o modelo de Sistema de Informação de Custos adequado à realidade do setor público municipal goiano.

1.2.2 Objetivos Específicos**:**

- Evidenciar o conceito, estrutura e funcionalidade do Sistema de Custo no Setor Público Municipal;
- Analisar os resultados das experiências de implantação de sistema de mensuração de custos no setor público disponível na literatura, no âmbito nacional e internacional;
- Demonstrar os benefícios na adoção do sistema de custos no setor público para a Administração e para a sociedade;
- Identificar o sistema de custos adequado à necessidade geral do setor público municipal.

1.3 Justificativa

A possibilidade de haver uma melhor gestão das despesas públicas, com a aplicação de um sistema que permita mensurar os custos de cada atividade do governo, podendo propiciar o aperfeiçoamento do processo de acompanhamento e avaliação da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, conforme destaca a Lei de Responsabilidade Fiscal no seu artigo 50, §3º. Desde a edição desta Lei e diversas discussões dos órgãos regulamentadores, o assunto tem despertado o interesse dos gestores públicos, bem como de pesquisadores e acadêmicos, visando o maior conhecimento e aprofundamento deste tema, dadas as peculiaridades do setor público.

Guimarães (2001, p.35) destaca a necessidade da Administração Pública de adotar um sistema de custos, no qual se refere da seguinte forma:

> O controle dos gatos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

Fica evidente a essencialidade da adoção do sistema de custos no setor público, por fazer parte de vários processos da administração, indo além do planejamento, controle e tomada de decisão. Cabe ressaltar também que considerando o grande número de municípios existentes no Brasil, a realidade geral de escassez de recursos (financeiros, tecnológicos e humanos) que estes entes federados enfrentam para atendimento às exigências normativas que tem sido impostas, aliado a escassez de pesquisas na área, este estudo ganha especial relevância, tanto do ponto de vista acadêmico, por difundir conhecimentos e experiências relacionadas com o ramo; quanto econômico-financeiro para os órgãos públicos, auxiliando na tomada de decisão e por fim, sob aspecto social, por promover a alocação do recurso público de forma eficiente, garantindo o serviço público ao cidadão.

2. MARCO TEÓRICO: ASPECTOS CONCEITUAIS

O presente estudo faz uma abordagem à implantação do sistema de informação de custos junto à Administração Pública, com especificidade nas administrações municipais, permitindo uma visualização das teorias administrativas aplicáveis que fundamentam a concepção da adoção do sistema, conceitos epistemológicos e experiências expressivas sobre a temática, levando em considerando as perspectivas e desafios deste processo.

2.1 A Teoria dos Sistemas e os Modelos de Gestão na Administração Pública

Todo fato ocorrido nas organizações é explicado por um entendimento, que é conhecida como uma teoria, que segundo Maximiano (2006, p.06) teorias são explicações, interpretações ou proposições sobre a administração e as organizações.

Dessa forma, entende-se que a administração é composta por teorias que explicam sua forma de se estabelecer, de realizar seus procedimentos e até mesmo de se comportar. Tudo isso organizado em forma de sistemas, que para Bertalanffy (2008) sistemas é um conjunto de diversos elementos inter-relacionados, partes de um todo, que buscam realizar atividades com a mesma finalidade.

Maximiano (2006, p.217) define “sistema como um todo complexo ou organizado, um conjunto de partes que formam um todo unitário ou complexo, capaz de interagir compondo um todo, isto é sistema”. Premissas reafirmadas por Pereira in Catelli (1999, p.38) quando determina que “sistema é um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum”. Ou seja, é um conjunto de partes que se relacionam e se integram no mesmo intuito, constituindo um todo, percebe-se essa atenuante a todo momento nas organizações, principalmente na busca das soluções frente aos problemas que para Bertalanffy (1975, p.18) “é necessário compreender a relação homem e máquina e os numerosos problemas financeiros, econômicos, sociais e políticos”.

Diante das prerrogativas evidenciadas surge a Teoria Geral de Sistemas, que para Bertalanffy (2008), a Teoria Geral do Sistema seria um instrumento útil capaz de fornecer modelos a serem utilizados em diferentes campos e transmitidos de uns para os outros, salvaguardando-os do perigo das analogias superficiais.

Para melhor compreender, faz-se necessário abordar as características da Teoria de Sistemas, como a seguir:

> - compõem-se de partes ou elementos que se relacionam de forma a constituir um todo;
> - possuem um objetivo ou uma razão que integra e justifica a reunião de suas partes; e
> - delimitam-se em determinado contexto, apesar da possibilidade de serem decompostos de forma a permitir o estudo de suas interações com elementos externos ou entre elementos internos. (PEREIRA, in CATELLI, 1999, p.37).

Vale (2012, p.06) ressalta que nos principais propósitos da Teoria Geral do Sistema, há uma tendência geral no sentido da integração nas várias ciências, naturais e sociais, cuja centralização repousa na teoria dos sistemas. Maximiano (2006, p.218) complementa que o enfoque sistêmico é um sistema de ideias que consolida inúmeras disciplinas, que pode ser caracterizada como filosofia ou forma de produzir, interpretar e utilizar conhecimentos, sendo essa filosofia aplicada em

todas as áreas de atividade e raciocínio humano, até mesmo no método de resolver problemas e organizar conjuntos complexos de componentes.

Nota-se que a abrangência da Teoria de Sistemas é ampla e extremamente relevante para explicar e entender os múltiplos cenários ocorridos nas organizações, o que pode ser instituído ao setor público, conforme dispõe Catelli (2001, p.83) “os paradigmas de eficácia gerencial vêm sendo cada vez mais aplicados à gestão pública”. Observa-se que a administração governamental também é campo de aplicabilidade da Teoria de Sistemas, que se expande e busca interpretar todos os fenômenos ocorridos neste setor.

2.1.2. Os Sistemas de Informação como Suporte a Tomada de Decisão

A informação tornou-se um elemento essencial para o desenvolvimento das organizações, independentemente de seu ramo de atividade e porte, conforme introduz Moresi (2000, p.01) que hoje em dia, existe o consenso de que na sociedade pós industrial, cuja economia assume tendências globais, a informação passou a ser considerada um capital precioso equiparando-se aos recursos de produção, materiais e financeiros. E afirma que a informação também é considerada em muitas organizações como um fator estruturante e um instrumento de gestão, e a gestão efetiva de uma organização requer a percepção objetiva e precisa dos valores da informação e do sistema de informação.

Desse modo, a informação deve necessariamente abranger todo o ambiente organizacional, que se classifica em três níveis organizacionais, conforme especifica Chiavenatto (1999):

> - operacional: relacionado com os problemas de desempenho eficaz e dirigido para as exigências impostas pela natureza da tarefa técnica;
> - intermediário ou gerencial: gerencia particularmente as atividades do nível operacional, mediando as fronteiras ambientais e administrando as tarefas técnicas que devem ser desempenhadas, escala de operações etc.;
> - institucional: constitui-se na fonte do significado e da legitimização que possibilita a consecução dos objetivos organizacionais.

As empresas geram informações a todo o momento e em todo seu ambiente, evidenciando as consequências do processo de gerenciamento, apresentando os resultados positivos e negativos, os problemas e as possíveis tomadas de decisões

que podem ser realizadas através do desenvolvimento de informações, promovidas por meio de um sistema, ou seja, pelo sistema de informação.

Diversas são as interpretações conceituais e aplicabilidade dos Sistemas de Informação. Para Beuren e Martins (2001, p.22). “Os sistemas de informação têm uma relação direta com o processo de gestão, pois são eles que dão o suporte informacional a todas as áreas da organização, contemplando as etapas do processo de gestão”. Conforme Stair (1998, p.11), “um sistema de informação é um tipo especializado de sistema”, podendo ser definido como “uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de feedback”. E Padoveze (2009), também reconhece que o sistema de informação não é um elemento isolado, é interligado com outros elementos que coletam, manipulam, armazenam e disseminam os dados e informações.

Riccio (1989, p.14) conceitua sistema de informação como um “conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais”. E enfatiza que os elementos que constituem o sistema de informação, como sendo:

> - Objetivos: a escolha dos objetivos de um sistema é um processo arbitrário, que envolve o conhecimento da situação ideal para o sistema;
> - Medidas de desempenho: grau de adequação do mesmo em relação às expectativas, ou à qualidade dos resultados esperados;
> - Ambiente: é o conjunto de todos os demais sistemas que fornecem e recebem dados do sistema em referência, e sobre os quais dificilmente podemos exercer alguma ação modificadora;
> - Recursos do sistema: são as pessoas que participam do sistema, os computadores, os bancos de dados, os equipamentos de telecomunicação, o software básico e o software aplicativo que o sistema dispõe para o seu funcionamento.
> - Componentes do sistema: são os subsistemas necessários para cumprir seus objetivos.
> - Administração do sistema: a administração de um sistema de informação é exercida pelo usuário principal; ou seja, o indivíduo, que na empresa tem responsabilidade sobre o objeto principal do sistema.

Desta forma, todos os elementos elencados acima, são necessários ao processo e quando realizados conjuntamente permite que o Sistema de Informação cumpra com a sua finalidade. Para o embasamento contábil, foco do estudo proposto, aplica-se os parâmetros ao Sistema de Informação Contábil, que para Pereira e Fonseca (1997, p.241), os sistemas de informação têm por finalidade “... a

captura e/ou a recuperação de dados e sua análise em função de um processo de decisão. Envolvem, de modo geral, o decisor, o contexto, o objetivo da decisão e a estrutura de apresentação das informações".

Neste contexto, Riccio (1989, p.57-58) apresenta dois objetivos de um Sistema de Informação Contábil, disposto a seguir:

> 1- Prover informações monetárias e não monetárias destinadas às atividades e decisões dos níveis Operacional, Tático e Estratégico da empresa, e também para os usuários externos a ela.
> 2- Constituir-se na peça fundamental do Sistema de Informação Gerencial da Empresa.

Machado (2002, p.37-38) define da seguinte maneira os componentes do Sistema de Informação Contábil:

> - Subsistema de Contabilidade Operacional: objetiva captar as informações relativas aos processos que decorrem dos diferentes tipos de negócios e dos diferentes modos de organização da empresa. (Exemplos: compras, vendas, produção, contas a receber, custos, folha de pagamento, entre outros).
> - Subsistema de Planejamento: objetiva prefixar os critérios de desempenho para cada uma das áreas de responsabilidade, planejar os resultados e compará-los com os resultados reais provenientes do subsistema de contabilidade operacional.
> - Subsistema de Contabilidade Geral (também pode ser chamado de Sistema de Contabilidade Restrito ou Contabilidade Financeira): objetiva exercer o papel de núcleo diretor de todo o sistema, fixando os padrões contábeis e legais e os parâmetros de avaliação decorrentes das decisões do Administrador.
> - Subsistema de Banco de Dados: objetiva reunir todas as atividades de armazenamento de dados do sistema.
> - Subsistema de Suporte à Decisão: objetiva tornar o Sistema de Informação Contábil um instrumento estratégico para a empresa. Contém os processos da chamada Contabilidade Gerencial e inclui também a utilização da Inteligência Artificial e Subsistemas Especialistas.

Pode-se observar a abrangência do Sistema de Informação Contábil na empresa, sendo classificadas em subsistemas, permitindo obter registros das informações preliminares da empresa, do processo de planejamento com enorme ênfase nas questões contábeis até a tomada de decisão.

Admitindo assim, fundir o entendimento do Sistema de Informação Gerencial a um Sistema de Gestão Estratégico, que segundo Rocha (1999, p.88) é um conjunto formalizado, de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas. Por outro lado, o autor apresenta uma distinção

entre o sistema de informação de gestão estratégica e o sistema de informação gerencial, no que tange o primeiro se ocupa exclusivamente em captar dados e gerar informações sobre entidades e variáveis do ambiente próximo, enquanto o segundo atuam sobre os dados e informações do ambiente interno.

Rocha (1999, p.90) reafirma a semelhança dos sistemas, quando discorre que não é de caráter conceitual, mas eminentemente pragmático, devendo o fato de que os tradicionais sistemas de informações gerenciais foram concebidos e vêm sendo aplicados nas atividades operacionais, econômica, financeira e patrimonial da organização, atendo-se a utilização eficiente dos recursos e a avaliação de desempenho e resultados. Neste sentido Machado (2002, p.40) assume que o Sistema de Informação é composto pelo subsistema de informação de gestão estratégica e pelo subsistema de informação contábil gerencial. E complementa que o Sistema de Informação Contábil Gerencial atua sobre os dados e informações do ambiente interno da organização e objetiva propiciar informações de suporte às decisões.

Para melhor compreender esta junção, segue os atributos de Padoveze (2000, p.136) que os componentes centrais deste sistema são a contabilidade societária e fiscal, o sistema orçamentário e o sistema de custos. Bio (1987, p.133) partilha com a afirmação que o sistema de informação contábil-gerencial tem sua estrutura fundamental determinada pela integração entre os subsistemas de orçamentos, de custos e de contabilidade.

Em conformidade do Sistema de Informação Contábil-Gerencial ao estudo proposto, Machado (2002, p.40) direciona o presente sistema ao setor público, quando demonstra os seguintes subsistemas:

- Contabilidade Governamental e Orçamento Público: são sistemas já implantados há muitos anos, com legislação própria, objetivos e limites claramente definidos;
- Processamento de Dados: que opera os recursos de processamento e comunicação de dados (humanos e físicos, tais como o banco de dados, os aplicativos e as redes) esta implantado na maioria das entidades governamentais;
- Custos: é o componente que se pretende construir, completando, dessa forma, o sistema de informações contábeis gerenciais.

Em específico a Figura (n. 01), a seguir evidencia o relacionamento do sistema de custos como um subsistema do Sistema de Informação Contábil Gerencial:

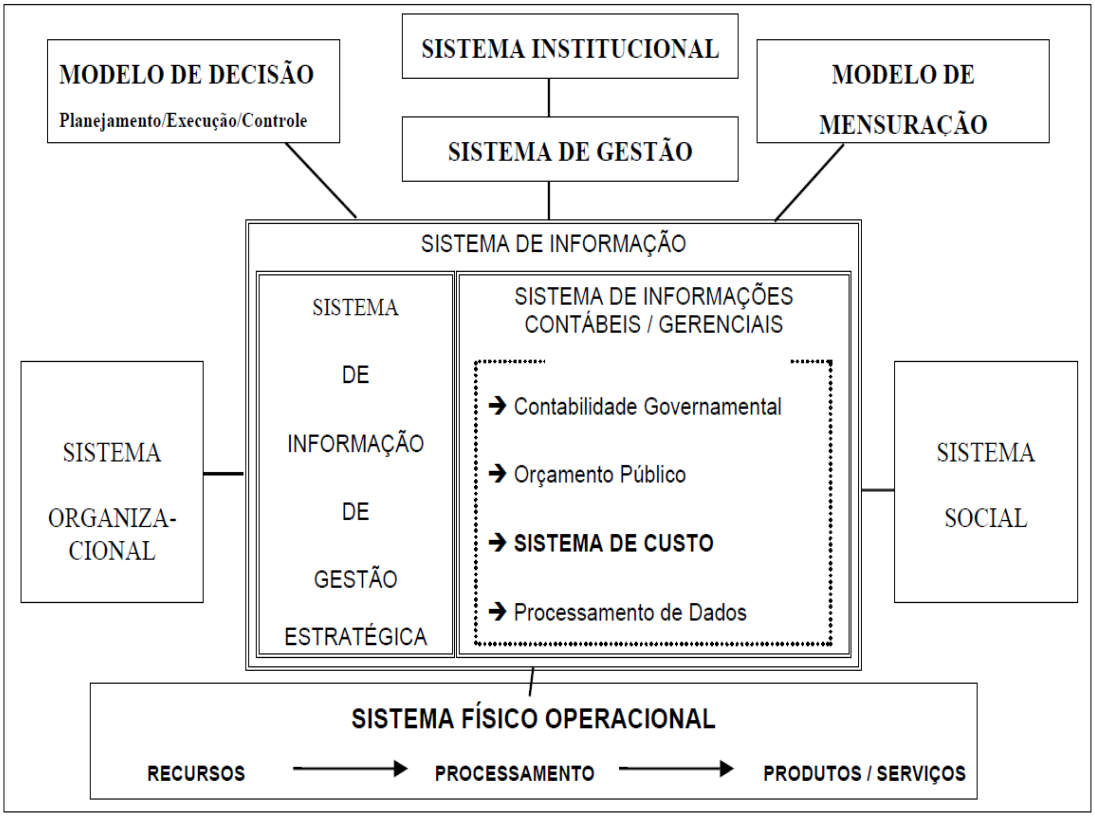


Figura 01: Sistemas de Custos do Setor Público: Integração Conceitual e Sistêmica
Fonte: Adaptado por Machado (2002, p.31) apud Padoveze (2000, p.42)

Para melhor compreensão da ilustração acima, faz-se necessário expor entendimentos dos sistemas citados. Desta forma o Sistema Organizacional, pode ser compreendido da seguinte maneira:

> O sistema organizacional cuida da estrutura formal da organização definindo como as ações das entidades são agrupadas, seus níveis hierárquicos, a forma e o grau de descentralização das decisões e a delegação de autoridade. A formalização desse sistema deve estar em consonância com o modelo de decisão e integrado ao sistema de informação, permitindo que se estruture a avaliação de desempenho dos diversos níveis gerenciais. (MACHADO, 2002, p.44)

Já o Sistema Social é considerado por Pereira, in Catelli (1999, p.56) como um conjunto dos elementos humanos na organização, bem como as características próprias dos indivíduos, tais como: necessidades, criatividade, objetivos pessoais, motivação, liderança, etc.

Pode-se observar que a empresa é envolvida por diversos sistemas, todos necessários ao desenvolvimento das atividades organizacionais, mas cabe ressaltar

que o sistema de informação é o motor, que faz toda a máquina pública funcionar, através do sistema de informação de gestão estratégica e o sistema de informação contábil gerencial, que é composto por elementos dentre eles, o sistema de custos é parte integrante, demonstrando assim a sua necessidade de evidenciação.

2.1.3 Modelos de Gestão

Toda organização é instituída por um modelo de gestão, estabelecida por um líder ou por vários lideres, conhecidos como administradores, que atribuem a esta gestão, parâmetros nos quais os mesmos se identificam e a utilizam como ferramenta para gerir sua administração.

O modelo de gestão é o instrumento de gestão mais significativo na empresa, é produto do subsistema institucional e tem como fundamento as crenças e valores dos líderes da empresa (fundadores, proprietários e principais gestores). O modelo de gestão é o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia (CROZATTI, 1997).

Schein (1992) e Bio (1987), entre outros, afirmam que os fundadores, proprietário ou líderes da organização é que contribuem mais significativamente para a formação e "formatação" da cultura da empresa. Crozatti (1997) mostra que a citada influência de fundadores, lideres e outros se dá pelo poder que estes detêm na empresa por meio do modelo de gestão, e o modelo de gestão é produto do subsistema institucional, que representa as principais determinações, vontades e expectativas do proprietário ou principal gestor, de como as coisas devem acontecer na empresa.

Analisando pelo disposto acima, é por meio dos modelos de gestão que se conhece o perfil dos administradores, ou seja, uma empresa com o mesmo ramo de atividade, obtendo o mesmo porte, composta por características semelhantes uma da outra, pode ao mesmo tempo ser totalmente distinta pelo seu modelo de gestão, pois pertencem a gestores com fundamentos diferenciados, mas ambos seguem o seu modelo, sendo estes essenciais para contribuir por melhores resultados.

Segundo Catelli, (2009, p.57):

> A gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operação-produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam

> as atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

E Catelli (2001, p.41) explica que:

> O modelo de gestão é a carta magna de uma entidade econômica, podendo ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de crenças, idéias e valores dos principais executivos, afetando todos os subsistemas empresariais. Esse conjunto de princípios pode ser identificado por meio da observação dos instrumentos de gestão, representados pelos processos de planejamento, execução e controle, sistemas de informação e das demais práticas organizacionais.

E complementa que dispondo que independentemente do estilo adotado, o modelo de gestão é composto de princípios que o caracterizam, quais sejam:

> a) Poder e responsabilidade, relacionado à definição de autoridade e responsabilidade;
> b) Estilo de gestão, significando a forma de relacionamento entre os gestores e os recursos humanos;
> c) Postura/Papel, equivalendo ao comportamento requerido para o gestor;
> d) Amplitude do processo de gestão, relativo à definição e fundamento deve estar baseada no objetivo da gestão;
> e) Critério de avaliação de desempenho, cuja definição e fundamento deve estar baseada no objetivo da gestão;
> f) Ritual de relacionamento entre acionistas e gestores, através do qual são estabelecidos os níveis e as formas de interação entre os gestores e os acionistas, quer nas situações programadas, quer para os fatos extraordinários;
> g) Regras para sistema de informação, contemplando as definições gerais para assegurar as informações necessárias, para subsidiar o processo de gestão e de avaliação de desempenho. CATELLI (2001, p.52).

Alonso (1999) faz um levantamento sobre a necessidade de "... que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com esta orientação". E complementa o seguinte:

> Se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro 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.

O autor enfatiza a quão grande relevância que os ideais dos gestores juntamente com os sistemas de informação promovidos na organização caminhem em sintonia com o modelo de gestão. E por fim, faz um relato oportuno sobre um

método ideal de modelo de gestão, capaz de nortear com avaliações de desempenho do presente e do futuro, e encerra demonstrando esta adoção ao serviço público, sob uma nova óptica, a dos custos.

2.2 Modelo Conceitual de Custos

O modelo de gestão é a base utilizada para definir o modelo conceitual do sistema de informações de custos da Prefeitura do município de Itaguari, Estado de Goiás. O modelo conceitual utiliza-se da metodologia do custeio sequencia, conforme estudo proposto por Yoshitake (2011), cujas linhas básicas são apresentadas a seguir.

2.2.1 Metodologia: Custeio Sequência

O custeio sequencia, fundamentada no custeio por absorção, é a metodologia proposta no modelo conceitual de custos da Prefeitura de Itaguari. O custeio por absorção é tradicionalmente utilizado pelos Contadores em todo o mundo, e também o único aceito pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Fisco no Brasil. A principal característica do custeio sequencia, quando comparado com os atuais métodos de apuração de custos, é a identificação de conexões entre os elementos de custos e os objetos de custos, mediante utilização do método do plano sequencia de custeio. Apresenta-se na sinopse a seguir, uma adaptação dos conceitos aplicados às operações manufatureiras trasladadas para as atividades da área governamental.

2.2.2 Modelos de Gestão Aplicado ao Setor Público

A Administração Pública esta pautada na busca da eficiência de suas atividades, baseado nesta afirmativa diversos modelos de gestão surgiram para fundamentar um método que apresente resultados positivos e que impacta-se uma mudança neste setor.

> Eficiência significa fazer o que precisa ser feito com o máximo de qualidade e com o menor custo e não, como alguém poderia imaginar, redução do custo de qualquer maneira. Pelo contrário, é responsabilidade do gestor

> público buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e qualidade do gasto (INSTRUMENTO PARA AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA. CICLO, 2007)

Machado (2002, p.71) deixa claro que o modelo de decisão governamental é caracterizado por sua excessiva formalização, não sendo, portanto, mutável com a simples troca dos governantes. Os princípios que devem balizar a decisão dos gestores públicos, inscritos na Constituição Brasileira, em seu art. 37, são os seguintes: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Outro princípio fundamental da Administração Pública e que também estará sempre presente na agenda dos gestores públicos é a qualidade, conforme disposto abaixo:

> O primeiro aspecto do conceito de qualidade é a adequação ao uso. Um serviço público de qualidade é aquele que é adequado às necessidades da população. Outro aspecto é fazer a coisa certa da primeira vez, com excelência no atendimento. A sociedade exige que haja excelência, isto é, que as melhores práticas de atendimento sejam adotadas na Administração Pública. Finalmente, qualidade é a totalidade de características que capacita uma organização a satisfazer as necessidades explícitas e implícitas dos cidadãos (INSTRUMENTO PARA AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA. CICLO, 2007).

Aliado a essência da eficiência e da qualidade na Administração Pública, o gestor público tem por responsabilidade a realização da efetividade social, que para Batista (2012, p.47):

> As organizações públicas devem prestar contas dos resultados sociais e econômicos das políticas públicas. A efetividade social diz respeito aos resultados objetivos e práticos a serem alcançados, ao público-alvo, isto é, os setores sociais beneficiados e aos macroindicadores para monitorar os resultados das políticas públicas.

E ainda complementa que:

> Para aumentar a eficiência, melhorar a qualidade e a efetividade social, e para observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na administração pública é necessário mobilizar o melhor conhecimento disponível nas organizações públicas ou fora dela. Portanto, podemos concluir que a efetiva Gestão do Conhecimento é a base de tudo na Administração Pública.

O autor conclui que para ocorrer à efetivação dos três pontos: eficiência, qualidade e efetividade social, juntamente com os princípios constitucionais faz se

necessário obter conhecimento sobre a coisa pública, fundamentando assim a gestão do conhecimento que é entendida por Batista (2012, p.47) como:

> (...) um método integrado de criar, compartilhar e aplicar o conhecimento para aumentar a eficiência; melhorar a qualidade e a efetividade social; e contribuir para a legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade na administração pública e para o desenvolvimento brasileiro.

Para apoiar a gestão do conhecimento na gestão pública foi instituído um Programa de Qualidade, onde Ferreira (2009, p.01) faz um breve relato histórico, conforme segue abaixo:

> Desde o final da década de 80 o Brasil buscou, com a abertura de mercado, mecanismos e métodos que preparassem e atualizassem as empresas e o serviço público com relação à qualidade e produtividade, e partindo desse ideal foi criado em 1990 o Programa Brasileiro da Qualidade e Produtividade – PBQP, que gerou o Sub-comitê da Administração Pública, o embrião dos Programas de Qualidade no Serviço Público. Em 1995, com a Reforma do Estado, foi criado o Programa Qualidade e Participação na Administração Pública - QPAP, ainda com foco nas ferramentas e o início de um discurso voltado para a qualidade como instrumento de modernização do aparelho do Estado. Em 1999, no Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, foi criado o Programa da Qualidade no Serviço Público - PQSP, agregando toda a experiência dos programas anteriores e o foco no atendimento ao cidadão, com pesquisa de satisfação dos usuários dos serviços públicos, o lançamento de Padrões de Atendimento ao Cidadão e a implementação de unidades de atendimento integrado, os SACs – Serviços de Atendimento ao Cidadão. Em 2005 o Governo Federal lançou, por Decreto (No. 5378, de 23/02/2005), o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA, unificando o Programa da Qualidade com o Programa Nacional de Desburocratização. Portanto, o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, apesar de ser relativamente novo, é um programa cujas origens remontam a 1956, com a criação da Comissão de Simplificação Burocrática, pelo Presidente Juscelino Kubitscheck, passa pelo lançamento do PBQP em 1990 e a Reforma do Estado também na década de 90, chegando aos dias de hoje com características e uma política pública e “massa crítica” condizente com o tamanho do país e do desafio.

E enfatiza as diretrizes principais da administração gerencial aplicada a Administração Pública:

> Descentralização política, transferindo recursos e atribuições para os níveis regionais e locais; Descentralização administrativa, por meio da delegação de autoridade aos administradores públicos, transformados em gerentes crescentemente autônomos; Adoção de formatos organizacionais com poucos níveis hierárquicos, ao invés das estruturas piramidais; Flexibilidade organizacional, em lugar de estruturas unitárias e monolíticas, compatível com a multiplicidade, a competição administrada e o conflito; Adoção do pressuposto da confiança limitada em substituição à desconfiança total em relação aos funcionários e dirigentes; Controle por resultados, a posteriori, ao invés do controle rígido, passo a passo, dos processos administrativos; e

> Administração voltada para o atendimento do cidadão e aberta ao controle social".

Desse modo, a Administração Pública teve que buscar novos métodos de adoção a práticas de gestão, pois o cenário juntamente com a sociedade exigia uma nova postura, com ótica no controle e nos resultados, ou seja, gerencial.

A visão do setor público passou a ser nitidamente gerencial. A Administração Pública gerencial busca responder tanto às novas circunstâncias do mundo atual, em que estão sendo revistos os papéis e as formas de atuação do Estado, como atender às exigências das democracias de massa contemporâneas, em que a funcionalidade e o poder das burocracias estatais têm sido crescentemente questionados. (Brasil, 1999).

A Figura 2, a seguir evidencia as etapas percorridas até a implantação do GESPÚBLICA.



Figura 2 – Cronograma evolutivo dos Programas implantados no Setor Público

Fonte: Ferreira (2009, p.03)

Percebe-se o grande interesse na implantação de um método que reflete a realidade e os anseios da sociedade e do setor público. Os primeiros passos foram percorridos no período de 90 e até então, vários outros programas foram instituídos e por fim implantado o GESPÚBLICA.

Ferreira (2009, p.03) expõe que o GESPÚBLICA é uma política formulada a partir da premissa de que a gestão de órgãos e entidades públicos pode e deve ser

excelente, pode e deve ser comparada com padrões internacionais de qualidade em gestão, mas não pode nem deve deixar de ser pública, e complementa que a qualidade da gestão pública tem que ser orientada para o cidadão, e desenvolver-se dentro do espaço constitucional demarcado pelos princípios da impessoalidade, da legalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.

Para Ferreira (2009, p.04) o GESPÚBLICA trata-se do MEGP – o Modelo de Excelência em Gestão Pública, que permitiu o envolvimento de milhares de instituições públicas por adesão ao ciclo de auto-avaliação e melhoria continuada da gestão, além da constituição de uma rede nacional de especialistas em gestão pública integrado por pessoas e organizações que voluntariamente têm disseminado e defendido a adoção do Modelo de Excelência em Gestão Pública por entidades dos três poderes, nas três esferas de governo em todo o país, citando como participantes o INMETRO, PETROBRÁS, ELETRONORTE, CAIXA ECONÔMICA, BANCO DO BRASIL, HEMORIO, EXÉRCITO BRASILEIRO, MARINHA DO BRASIL, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, FIOCRUZ, parceiros do GESPÚBLICA, como o SERPRO e ABIPTI, além de representantes do Movimento Brasil Competitivo, do Fórum QPC e da Fundação Nacional da Qualidade.

E por fim, enfatiza que o Comitê Conceitual se organizou como uma instância plural, com participação de pessoas que acompanham o “estado da arte” da gestão contemporânea, de pessoas conhecedoras da gestão pública e de pessoas conhecedoras do GESPÚBLICA, em particular do Modelo de Excelência em Gestão Pública e sua aplicação.

A seguir será apresentada a evolução do Modelo de Excelência em Gestão Pública.

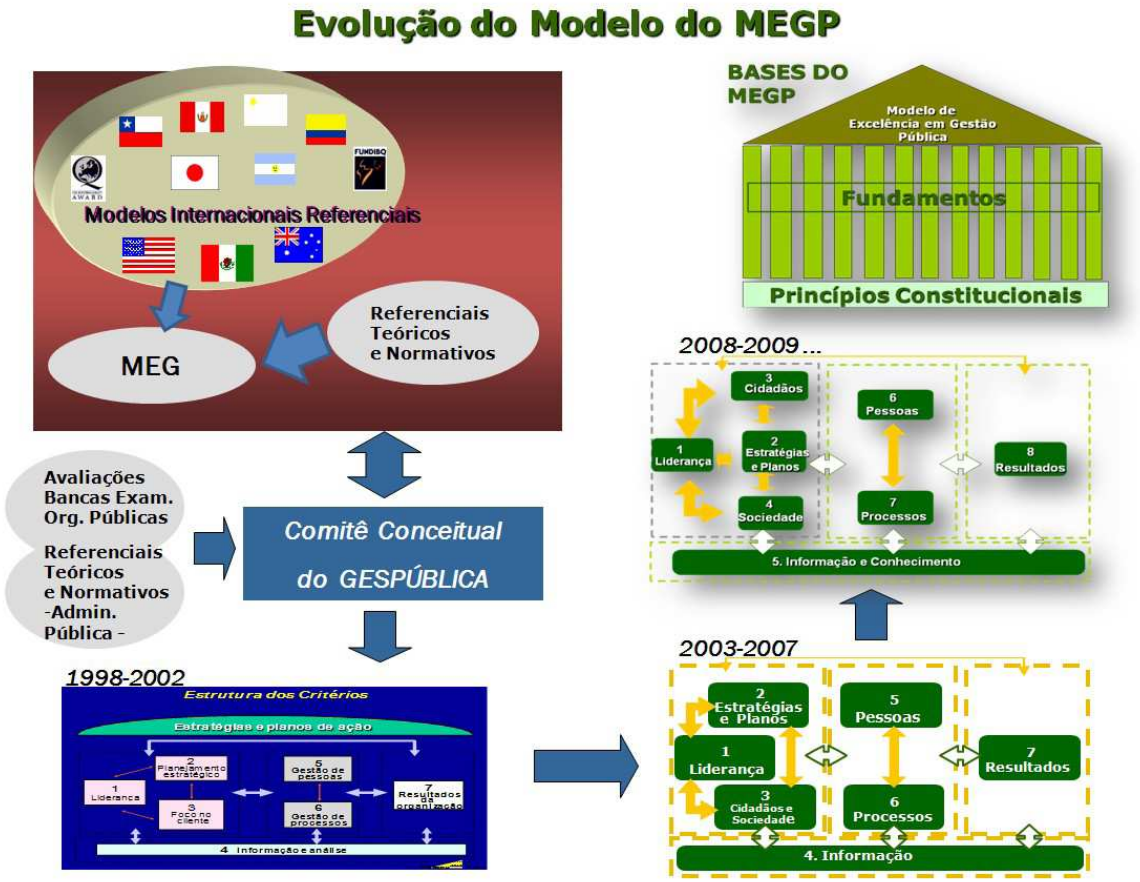


Figura 3 – Evolução do Modelo de Excelência em Gestão Pública

Fonte: Ferreira (2009, p.06)

O site da GESPÚBLICA (2014) evidência que a estratégia para a implantação de um modelo referencial de gestão pública é desenvolver ações de apoio técnico aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, a fim de mobilizar, preparar e motivar para a atuação em prol da inovação e da melhoria da gestão.

Ferreira (2009, p.07) afirma que a adoção de um Modelo de Excelência específico para a Gestão Pública tem como propósito considerar os princípios, conceitos e linguagem que caracterizam a natureza pública das organizações e que impactam na sua gestão. Não se trata de fazer concessões para a Administração Pública, mas sim de entender, respeitar e considerar os principais aspectos inerentes à natureza pública das organizações e que as diferenciam das organizações da iniciativa privada, sem prejuízo do entendimento de que a Administração Pública tem que ser excelente e eficiente.

O Modelo de Excelência a ser adotado pela Gestão Pública tem como prerrogativas as seguintes bases:

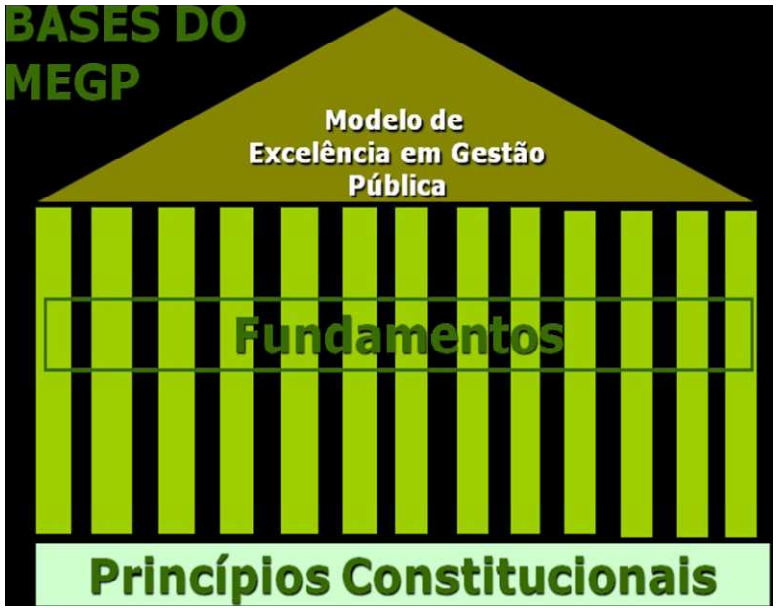


Figura 04 – Bases do MEGP
Fonte: Instrumento para Avaliação da Gestão Pública – Ciclo 2008-2009 (Brasil, 2009)

Ferreira (2009, p.08) destaca perfeitamente o entendimento dos princípios constitucionais, quando afirma que a Legalidade está estrita a obediência à lei; nenhum resultado poderá ser considerado bom, nenhuma gestão poderá ser reconhecida como de excelência à revelia da lei; a Impessoalidade não poderá fazer acepção de pessoas, com tratamento diferenciado restringe-se apenas aos casos previstos em lei. A cortesia, a rapidez no atendimento, a confiabilidade e o conforto são requisitos de um serviço público de qualidade e devem ser agregados a todos os usuários indistintamente; a Moralidade pauta a gestão pública por um código moral. Não se trata de ética (no sentido de princípios individuais, de foro íntimo), mas de princípios morais de aceitação pública; a Publicidade deve ser transparente, dar publicidade aos fatos e dados. Essa é uma forma eficaz de indução do controle social e por fim a Eficiência realizar o que precisa ser feito com o máximo de qualidade ao menor custo possível. Não se trata de redução de custo de qualquer maneira, mas de buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e qualidade do gasto.

Acompanhado a estes princípios o Modelo de Excelência em Gestão Pública tem como fundamentos a serem seguidos, os seguintes:

> 1 – **Pensamento sistêmico**
> Entendimento das relações de interdependência entre os diversos componentes de uma organização, bem como entre a organização e o ambiente externo, com foco na sociedade.

2 - **Aprendizado organizacional**
O aprendizado organizacional implica na busca contínua de novos patamares de conhecimento, individuais e coletivos, por meio da percepção, reflexão, avaliação e compartilhamento de informações e experiências.
3 - **Cultura da Inovação**
Promoção de um ambiente favorável à criatividade, experimentação e implementação de novas ideias que possam gerar um diferencial para a atuação da organização.
4 - **Liderança e constância de propósitos**
A liderança é o elemento promotor da gestão, responsável pela orientação, estímulo e comprometimento para o alcance e melhoria dos resultados institucionais e deve atuar de forma aberta, democrática, inspiradora e motivadora das pessoas, visando ao desenvolvimento da cultura da excelência, à promoção de relações de qualidade e à proteção do interesse público. É exercida pela alta administração, entendida como o mais alto nível gerencial e assessoria daquela organização.
5 - **Gestão baseada em processos e informações**
Compreensão e segmentação do conjunto das atividades e processos da organização que agreguem valor para as partes interessadas, sendo que a tomada de decisões e execução de ações devem ter como base a medição e análise do desempenho, levando-se em consideração as informações disponíveis.
6 - **Visão de Futuro**
A Visão de Futuro indica o rumo de uma organização e a constância de propósitos a mantém nesse rumo. Ela está diretamente relacionada à capacidade de estabelecer um estado futuro desejado que dê coerência ao processo decisório e que permita à organização antecipar-se às necessidades e expectativas dos cidadãos e da sociedade. Inclui, também, a compreensão dos fatores externos com o objetivo de gerenciar seu impacto na sociedade.
7 - **Geração de Valor**
Alcance de resultados consistentes, assegurando o aumento de valor tangível e intangível de forma sustentada para todas as partes interessadas.
8 - **Comprometimento das pessoas**
Estabelecer relações com as pessoas, criando condições de melhoria da qualidade nas relações de trabalho, para que se realizem profissional e humanamente, maximizando seu desempenho por meio do comprometimento, oportunidade para desenvolver competências e empreender, com incentivo e reconhecimento.
9 – **Foco no cidadão e na sociedade**
Direcionamento das ações públicas para atender as necessidades dos cidadãos e da sociedade, na condição de sujeitos de direitos e como beneficiários dos serviços públicos e destinatários da ação decorrente do poder de Estado exercido pelas organizações públicas.
10 - **Desenvolvimento de parcerias**
Desenvolvimento de atividades conjuntamente com outras organizações com objetivos específicos comuns, buscando o pleno uso das suas competências complementares, para desenvolver sinergias.
11 - **Responsabilidade social**
Atuação voltada para assegurar às pessoas a condição de cidadania com garantia de acesso aos bens e serviços essenciais, ancorando no princípio da igualdade de direitos e da dignidade humana, de tal maneira que a sociedade possa preencher suas necessidades e expressar o seu maior potencial no presente e ao mesmo tempo tendo também como um dos princípios gerenciais a preservação da biodiversidade e dos ecossistemas naturais, potencializando a capacidade das gerações futuras de atender suas próprias necessidades.
12 - **Controle Social**

> Atuação que se define pela participação das partes interessadas no planejamento, acompanhamento e avaliação das atividades da Administração Pública e na execução das políticas e programas públicos.
> 13 – **Gestão participativa**
> Este estilo de gestão determina uma atitude gerencial de liderança que busque o máximo de cooperação das pessoas, reconhecendo a capacidade e o potencial diferenciado de cada um e harmonizando os interesses individuais e coletivos, a fim de conseguir a sinergia das equipes de trabalho.
> Fonte: INSTRUMENTO PARA AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA CICLO 2008/2009, Brasil (2009).

Pode-se observar que os fundamentos do programa GESPÚBLICA é bastante amplo, deixando claro que a adoção do sistema de custos no setor público enquadra perfeitamente em muitos desses fundamentos, que vai desde a visão sistêmica, os procedimentos organizacionais e inovadores, na obtenção de informações, com visão do futuro para a devida tomada de decisão, até a geração de valores para a realização dos controles, além de influenciar indiretamente nos demais fundamentos.

O Modelo de Excelência em Gestão Pública é composto por 8 critérios que juntos compõem um sistema de gestão para as organizações do setor público brasileiro, afirmação essa determinada por Ferreira (2009, p.11). Os critérios que compõem o modelo são os seguintes: Liderança; Estratégias e Planos; Cidadãos; Sociedade; Informação e Conhecimento; Pessoas; Processos; e Resultados. “Os Critérios de Excelência fazem parte de um modelo que propõe como sistemática avaliar a gestão, tomando como referência o estado da arte em gestão, em geral desenvolvido a partir dos prêmios nacionais da gestão. A ideia é a de que, para melhorar a eficiência e a eficácia das organizações em geral, precisamos ter uma visão e uma abordagem sistêmica da gestão, além de ter empresas que, tratando de todos os stakeholders, sejam socialmente responsáveis.” (Brasil, 2009)

Ilustrado no organograma a seguir:

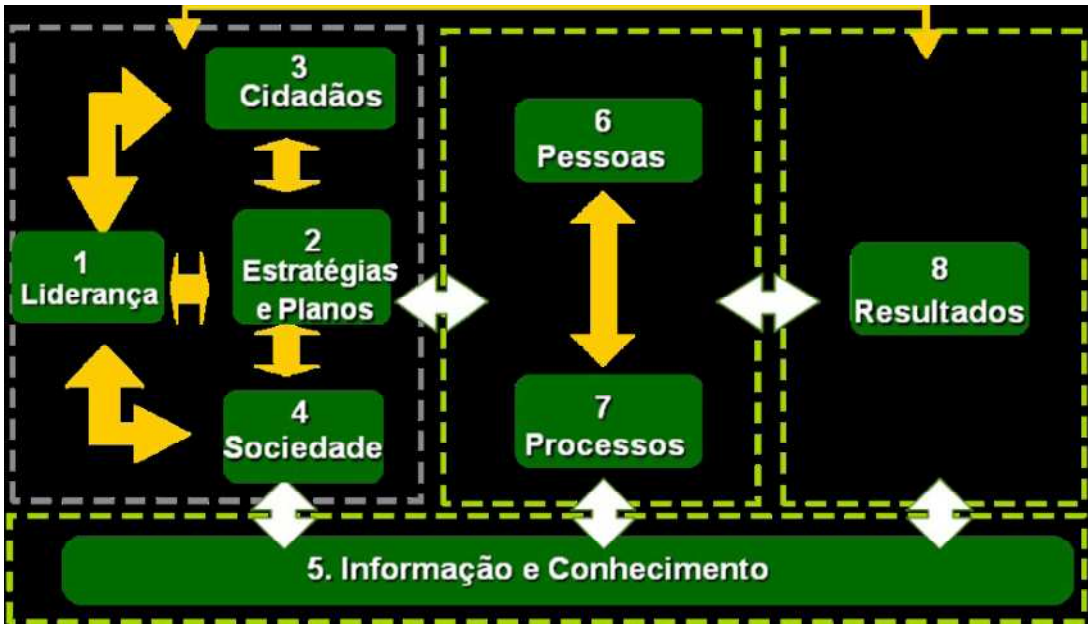


Figura 5 – Critérios do MEGP

Fonte: Instrumento Para Avaliação da Gestão Pública – Ciclo 2008-2009 (Brasil, 2009)

O funcionamento do MEGP é explicado por Ferreira (2009, p.11) onde o Sistema de pontuação adotado é o mesmo utilizado pela Rede Nacional de Prêmios e preconizado pela Fundação Nacional da Qualidade e os Critérios de Excelência são compostos por itens de avaliação com distribuição de pontos que pode variar de 250, 500 ou 1000 pontos na soma total de todos os itens, tendo como finalidade do sistema de pontuação determinar o estágio de maturidade da gestão da organização no que tange os Processos Gerenciais e Resultados Organizacionais. Desse modo, os Processos Gerenciais são avaliados os fatores “Enfoque”, “Aplicação”, “Aprendizado” e “Integração” e nos Resultados Organizacionais são avaliados os fatores “Relevância”, “Tendência”, e “Nível atual”, como se pode observar na tabela abaixo:

CRITÉRIOS E ITENS DE AVALIAÇÃO E PONTUAÇÕES MÁXIMAS

Critérios e Itens		Pontos
1	**Liderança**	110
	1.1 Governança pública e governabilidade	40
	1.2 Sistema de liderança	40
	1.3 Análise de desempenho da organização	30
2	**Estratégias e Planos**	60
	2.1 Formulação das estratégias	30
	2.2 Implementação das estratégia	30
3	**Cidadãos**	60
	3.1 Imagem e conhecimento mútuo	30
	3.2 Relacionamento com os cidadãos-usuários	30
4	**Sociedade**	60
	4.1 Atuação socioambiental	20
	4.2 Ética e controle social	20
	4.3 Políticas públicas	20
5	**Informações e Conhecimento**	60
	5.1 Gestão das informações da organização	20
	5.2 Gestão das informações comparativas	20
	5.3 Gestão do conhecimento	20
6	**Pessoas**	90
	6.1 Sistemas de trabalho	30
	6.2 Capacitação e desenvolvimento	30
	6.3 Qualidade de vida	30
7	**Processos**	110
	7.1 Processos finalísticos e processos de apoio	50
	7.2 Processos de suprimento	30
	7.3 Processos orçamentários e financeiros	30
8	**Resultados**	450
	8.1 Resultados relativos aos cidadãos-usuários	100
	8.2 Resultados relativos à sociedade	100
	8.3 Resultados orçamentários e financeiros	60
	8.4 Resultados relativos às pessoas	60
	8.5 Resultados relativos ao suprimento	30
	8.6 Resultados dos processos finalísticos e dos processos de apoio	100
Total de Pontos		**1000**

Quadro 01 – Critérios e Itens de Avaliação e Pontuações Máximas
Fonte: Instrumento Para a Avaliação da Gestão Pública – Ciclo 2008-2009 (Brasil, 2009)

A necessidade da implantação do sistema de custos no setor público parte da afirmação de Ferreira (2009, p.12) que a sobrevivência e o crescimento das organizações dependem cada vez mais das habilidades de seus administradores em reconhecer os desafios organizacionais que enfrentam desvendar novas oportunidades e a escolher a resposta administrativa correta para fazer as mudanças necessárias. O problema consiste em como os administradores possam intervir ou prevenir os problemas e ao mesmo tempo buscar novas oportunidades.

Segundo Santos (2007), o MEG - Modelo de Excelência em Gestão está baseado em um conjunto de fundamentos já comprovados e reunidos pela teoria da administração, extraídos da prática de empresas líderes de classe mundial. Como todo o modelo, sua relevância é inspirar, orientar e estimular as empresas a observarem estes fundamentos para alcançarem ou certificarem a excelência de sua

gestão. E complementa que o modelo baseia-se na adoção do pensamento sistêmico, envolvendo os vários elementos internos e externos da organização; apresenta um modelo flexível, com uma linguagem simples e respeita as características e limitações de cada organização; não prescreve ferramentas ou práticas de gestão específicas e, sim, analisa aquelas que são utilizadas pela organização e seu respectivo desempenho.

Os benefícios oferecidos pela implantação desse modelo é evidenciado por Santos (2007) que admite que seu uso contínuo permite um acompanhamento da evolução da gestão da organização, para orientar os seus esforços e ações na busca da excelência de sua gestão; cria uma rede de relacionamentos intra-organizacional com objetivos comuns; confere reconhecimento público e favorece a imagem da organização; contribui, através de exemplos de empresas cujas práticas gerenciais são reconhecidas como excelentes, para a divulgação das mesmas, despertando o interesse de outras empresas para a busca da excelência.

Ferreira (2009, p.19) identifica os benefícios comprovados após a aplicação do GESPÚBLICA, bem como exemplifica os órgãos implantados, como se pode notar abaixo:

> - Avaliação da gestão organizacional (por unidade ou por organização inteira).
> - Avaliação em processos de premiação da gestão pública. (Exemplos: Prêmio Nacional da Gestão Pública, Prêmio Qualidade Amazonas, Prêmio Sorocaba de Gestão Pública).
> - Avaliação da gestão municipal. (neste caso envolvendo o Prefeito e Secretários).
> - Avaliação de Plano Diretor de Cidades, com adaptação da aplicação do Modelo.
> - Avaliação de Programas do PPA (Plano Pluri Anual).
> - Avaliação de implementação e gestão de Política Pública, com adaptação do Modelo e da sua aplicação. (Exemplo: Avaliação da Política de Redução da Demanda de Drogas).
> - Avaliação da gestão de instituições públicas de ensino superior, com adequação do Modelo e sua aplicação. (Exemplos: USP e UNICAMP).
> - Levantamento e Identificação do conjunto de melhores práticas de gestão, valoradas e validadas pelo processo de avaliação da gestão
> - Utilização do Modelo e sua aplicação para subsidiar planejamento estratégico organizacional. (Exemplos: Tribunal de Contas da União e Secretaria de Orçamento Federal/MP).
> - Utilização do MEGP como referencial para a implementação de Programa de Excelência Gerencial em organização pública complexa. (Exemplo: Ministério da Justiça).
> - Utilização do MEGP para a geração de Índice de Ganho Social pelo GESPÚBLICA.

> - Utilização do MEGP para verificação do grau de atingimento dos objetivos estratégicos definidos e gerenciados com base no BSC - Balanced Scorecard.
> - Utilização do MEGP, mais especificamente dos Critérios de Excelência, para classificar indicadores de gestão organizacional complexa.
> - Utilização do MEGP para facilitar a obtenção de certificações ISO

O setor público não deve ser considerado de uma forma diferente do setor privado, no sentido de obter um sistema, capaz de gerar informações úteis para a tomada de decisão de seu administrador, sendo assim o GESPÚBLICA é um Modelo de Excelência em Gestão Pública que tem sido muito bem avaliado em sua atuação, proporcionando diversas vantagens em sua adoção, mas cabe salientar que os anseios organizacionais são bem atendidos pelo modelo, deixando sem muita evidência o campo do resultado, partindo assim da premissa da necessidade de haver um sistema que registre de forma fidedigna todos os fatos que geram informação e consequentemente resultados, necessitando assim, da implantação do sistema de custos.

2.3 Fundamentos Legais da Adoção do Sistema de Custos na Administração Pública

A iniciativa legal brasileira de apuração de custos no setor público fundamentou-se pela Lei nº 4.320/64, diante do artigo 22:

> Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-à de:
> [...]
> IV – Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas de custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

E ainda complementa em seu artigo 85:

> Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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.

Fica evidente que a regulamentação instituiu a obrigatoriedade da implantação do sistema de custos no setor público, como aliada a elaboração dos balanços públicos, auxiliando no planejamento e no controle dos atos e fatos da gestão, bem como na análise dos resultados obtidos.

O Decreto Presidencial nº 93.872/1986, determinou o modo que deveria ser contabilizado os custos dos serviços públicos e ainda instituiu sanções para as unidades que não apresentassem as informações, como pode ser observado a seguir:

> Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.
> § 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.
> § 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

A busca de um modelo de gestão que avalie os resultados pela eficácia e eficiência no setor público, é observada na Constituição Federal de 1988, conforme artigos 74:

> Art.74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
> I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Para medir a eficiência gerada no setor público, Kaplan e Cooper (1998, p.13) defendem que o sistema de custeio pode realizar três funções principais: avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e cliente; e oferecer feedback econômico sobre a eficiência.

A ocorrência da eficiência no setor público esta intimamente ligada ao sistema de mensuração dos custos, conforme salienta o autor, apresentando para tal fato,

funções pertinentes a adoção do sistema de custeio, que se pode notar no controle de estoques e custos, realizando um planejamento das despesas, além de fornecer o retorno de todo os procedimentos implantados, através de relatórios que acompanham o nível de eficiência, mas cabe ressaltar que a fixação do sistema de custos, somente promoverá a eficiência, através da efetiva contabilização dos devidos custos, por miúdos, contabilidade de custos na contabilidade pública.

Sobre a inserção da Contabilidade de Custos no Setor Público, Leone (2000, p. 25) afirma 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.”. Silva (1999, p.73) complementa que a administração pública “deve estabelecer padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas de apropriações aos serviços”.

Diante da necessidade da aplicação de sistema de custos no setor público, surge o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que em seu artigo 4º, estabelece de forma específica à adoção de um modelo de gerenciamento que compreenda os controles de prazos e custos dos programas.

Por conseguinte destaca-se a publicação da Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que institui normas de finanças públicas estabelecendo que:

> 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.

Deste modo, faz necessário e promissor a implantação da contabilidade de custos no setor público, pelo fato das inúmeras iniciativas de regulamentação acerca desta temática, atribuindo pontos positivos a respectiva adoção, como se pode observar na LRF. Machado (2002, p.17) afirma que a LRF não se trata de determinar os custos para auxiliar na precificação dos serviços, mas requer a construção, implantação e manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de desempenhos e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Por outro lado, Luque et all (2008, p.08) criticam que a LRF, no que tange aos custos é bastante sucinta e afirmam que a devida lei menciona esse assunto de forma genérica tanto na alínea (e) do Artigo 4º, em que se explicita que a "LDO conterá normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos", quanto no Parágrafo 3º do Artigo 50, no qual diz que "a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial". E complementam ainda que isso não significa que haja uma desconsideração sobre a importância da análise e apuração de custos, sem dúvida essencial para obtenção da eficiência operacional e alocativa no processo orçamentário; mas reflete o fato de que a análise e apuração de custos por um sistema geral de custos no setor público não teve até hoje uma solução razoável.

A abordagem dos autores acima é bastante pertinente, ao exporem que a LRF, deixa vago sobre o procedimento a ser transcorrido na prática, o que certamente ainda, é um problema de estudo para muitos estudiosos e um problema para os profissionais da área, que enfrentam inúmeras normativas que transcorrem sobre obrigatoriedades do sistema de custos no setor público, mas ainda não constam com um modelo ideal e eficiente de implantação para seguirem.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) na busca da convergência da contabilidade pública as International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público, estabeleceu entre outros, a implantação da contabilidade de custos no setor público, com a Resolução CFC nº1.129/2008, que dispôs novos subsistemas de informações, destacando-se o subsistema de custos que fundamentará o registro, o processamento e a evidenciação dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Para reforçar o entendimento, a Resolução CFC n° 1. 133/2008, item 36, designa a Demonstração do Resultado Econômico que é compreendida:

> A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:
> (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
> (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
> (c) resultado econômico apurado.

E motivado a este foi fundamentado na Administração Pública as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), enfatizando a NBC 16.2, ao qual estabelece a definição do patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas e a NBC 16.11, que 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, nesta Norma, como Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP. E aliado a este entendimento, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu a Resolução nº 1.366/2011, que aprova o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que recentemente foi alterada pela Resolução nº 1437/2013.

E aliado à temática abordada, foi editado a NBC T 19.20 – Resolução do CFC nº 1.170 de 2009, que transcorre sobre o alcance e aplicação de Estoques, com ênfase nos Custos de estoques, Valor de Custo, Custos de Aquisição, Custos de Transformação, Custos de Empréstimos, Custos de formação do preço, Custo Padrão e outras formas para mensuração de Custos.

Destarte dizer, que extensas são as normatizações que instituem, fundamenta, obrigam e até mesmo punem os que não implantarem o sistema de custos no setor público, percebendo assim, que a parte regulatória está por completa restando apenas um pequeno detalhe de enorme ênfase, a praticidade do fato. Cabe ressaltar também que transcorreram anos, diversos estudos, de vários órgãos de distintos interesses, mas não se concretizou a finalidade principal.

2.4 Entendendo Custos e sua Concepção na Administração Pública

Todo o estudo está pautado no elemento custos nas organizações, sendo assim, essencial a abordagem de um contexto teórico para embasamento de sua conceituação, métodos e aplicabilidade.

2.4.1. Conceito de custo

Para melhor compreender custos, faz-se necessário uma conceituação mais específica e peculiar, pois “todos os tipos de organizações têm custos, o que varia é

a característica que estes custos são classificados", é o que afirmam Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.28), e acrescenta que custos é usado de muitas maneiras distintas, dependendo das necessidades imediatas da administração. E Silva (2007, p.27) menciona que a palavra custo está ligada à mensuração, em termos monetários, dos recursos utilizados para algum propósito. E ainda, levanta um questionamento quando se comenta sobre custo de um serviço público, surge a pergunta: qual o custo? E justifica que essa ocorrência é devida as diferentes abordagem de custos para diferentes propósitos.

O custo pode ser classificado de inúmeras formas, como pode ser observado no Quadro a seguir:

1- De acordo com a função administrativa: a) Custo de fabricação b) Despesas
2- De acordo com a relação com um objeto de custo: a) Custo direto b) Custo indireto
3- De acordo com sua relação com a realização do produto ou do serviço: a) Custo do produto b) Custo do período
4- De acordo com a mudança em relação à atividade: a) Custo variável b) Custo fixo c) Custo misto
5- De acordo com sua relevância para o processo decisório: a) Custo controlável e custo não controlável b) Custo padrão c) Custo incremental d) Custo afundado e) Custo de oportunidade
6- Custeio baseado em atividade (ABC)

Quadro 02 – Classificação dos Custos

Fonte: Adaptado de Silva (2007, p.28)

Nota-se as diversas classificações assumidas pelo custo, demonstrando assim, a sua aplicabilidade em diversas áreas de negócio, mas obtendo a mesma finalidade mensurar, ou seja, registrar algo para determinado fim, realizando assim uma contabilidade de custos.

A contabilidade de custos é definida por Horngren et al (2000, p.02), como o segmento da contabilidade que tem a função de mensurar e reportar informações

financeiras e não-financeiras relativas à aquisição ou ao consumo de recursos da organização.

Leone (2000, p.21-23) refere-se à Contabilidade de Custos como uma atividade de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisões de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda ajuda na formulação das principais políticas das organizações, colhendo dados internos e externos, monetários e não monetários, mas quantitativos. E ainda enfatiza que a Contabilidade de Custos está cada vez mais utilizando dados quantitativos não monetários, colhendo-os, trabalhando-os, organizando-os combinando-os e produzindo informações gerenciais de alta relevância, baseadas nesses dados.

As citações acima se referem primeiramente que todas as organizações são acometidas de custos, e que a mensuração do mesmo exige certo procedimento que leva desde a coleta até a informação completa para a tomada de decisão, apresentando conceitos característicos que evidenciam de forma precisa o entendimento da Contabilidade de Custos.

Quanto à aplicação da Contabilidade de Custos, Martins (2003, p.27) dispõe que custos também são adotados em entidades não industriais, e que a terminologia é perfeitamente idêntica, ou seja, a Contabilidade de Custos é constituída por bens ou serviço utilizados na produção de outros bens e serviços. Slomski (2005, p.55) preconiza que a Contabilidade de Custos é aplicada em qualquer entidade, seja pública ou privada.

O campo de atuação da Contabilidade de Custos é amplo e abrangente, pois se manifesta em qualquer tipo de empresa, sendo ela, pública ou privada, com um ramo de comércio, indústria ou prestação de serviço, com finalidade lucrativa ou sem fins lucrativos, mas com objetivo único, mensurar os custos produzindo informações úteis.

2.4.2 O surgimento do sistema de custos e os tipos de serviços

A Contabilidade é uma ciência que se difundiu em várias áreas de aplicações, em específico ao estudo, aborda-se a Contabilidade de Custos que surgiu com o inicio da Revolução Industrial, conforme assegura Slomski (2005, p.55) e ainda complementa que com a evolução da sociedade e com o advento da terceirização

das coisas públicas, fez-se necessário que os gestores das entidades públicas conhecessem os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços.

Machado (2002, p.125) também afirma que os primeiros sistemas de apuração de custos, foram desenvolvidos a partir da Revolução Industrial, no século XVIII, ao qual respondiam à necessidade de avaliação de estoques do produto acabado e apuração de resultados do período contábil.

Martins (2003, p.19-21) colabora com o mesmo princípio que até a Revolução Industrial quase só existia a Contabilidade Financeira, que estava estruturada para servir as empresas comerciais. E finaliza transcorrendo que a Contabilidade de Custos surgiu como uma forma de resolver os problemas de mensuração monetária dos estoques e dos resultados, não a de fazer dela um instrumento de administração.

O surgimento da Contabilidade de Custos foi transcorrido por um período de evolução da forma de negociar e consequentemente exigiu um novo modo de se contabilizar, surgindo assim, a contabilidade de custos com expectativas de mensuração e controle, até então sem uma visão gerencial e administrativa, o que com o passar dos tempos ganha ênfase e resultados.

Luque et al (2008, p.13) os custos resultam da utilização de serviços de fatores de produção (capital e trabalho) e do consumo de recursos materiais (bens e serviços intermediários e matérias-primas) nas atividades direta e indiretamente envolvidas com a colocação de determinado produto ou serviço no mercado.

Uma visão sobre o campo de atuação da Contabilidade de Custos é evidenciada por Martins (2003, p.22), quando determina duas funções relevantes, sendo a primeira o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. Silva (2007, p.83) afirma que a atuação dos custos no setor público ocorre, preponderantemente, no setor de serviços. E faz um embasamento da diversidade encontrada no setor de serviço que dificulta a satisfação dos enfoques gerenciais, que reflete nas várias maneiras de classificar as atividades desenvolvidas pelo setor de serviços, o que na verdade deveria ajudar na análise do setor e oferecer perspectivas estratégicas.

Mileski (2000, p.12), ao considerar a aplicabilidade dos custos sobre as despesas, conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 4º,

dispõe que “O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício”.

Por outro lado, Leal (2003, p. 10), defende que os objetivos e a importância da contabilidade de custos do setor público não são bem definidos, tendo em vista a percepção de que a sociedade, por meio dos tributos e contribuições, repassa os recursos necessários para cobrir os desembolsos orçamentários e, quando estes são insuficientes, historicamente, há o endividamento. Isso quer dizer que, o Estado não tem uma cultura de avaliar técnica e cientificamente os custos unitários dos bens e serviços que disponibiliza a sociedade.

As evidências acima trazem nitidamente o entendimento da contabilidade de custos nas empresas privada e públicas, e fazem fortes menções sobre sua capacidade de gerar informações das tendências futuras e suporte para tomada de decisão, ainda conecta esta aplicação a Constituição Federal, no que tange a promoção da transparência e da eficiência, com a busca da economicidade, permitindo assim o bom uso dos recursos públicos.

Silva (1999, p.73) afirma que a Administração Pública deve estabelecer padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante avaliação constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços.

Guimarães (2001, p.40) afirma que a administração pública esta vivendo um processo de reestruturação da sua máquina administrativa, pois há tempos que alguns de seus setores permanecem sem eficácia operacional e administrativa, fundamenta que o motivo se dá devido à contabilidade de custos ser um sistema de mensuração, que relaciona insumos (material, pessoal e instalações) com resultados ou benefícios já alcançados e medidas financeiras e complementa que a ausência de um sistema de custos impede que a Administração Pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados e os resultados atingidos. Da mesma forma, Piscitelli (1988, p.33) dispõe que a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízos do processo de planejamento.

Desse modo, no setor público os custos serão identificados nos serviços prestados, e diante desse entendimento Silva (2007, p.83) apresenta algumas

indagações, tais como: qual a natureza do ato de serviço; que tipo de relacionamento tem a organização do serviço com seus usuários; qual o espaço existente para a personalização e para a avaliação por parte do prestador de serviço; qual a natureza da oferta e da procura quanto aos serviços; e o mais importante, como o serviço é prestado? Após evidenciar essas perguntas o autor apresenta classificações dos diferentes tipos de serviços que servem de respostas, ao esclarecer a natureza do serviço prestado e reconhecer as semelhanças entre os diversos tipos de serviços, conforme se pode observar a seguir:

CLASSIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS PÚBLICOS
1 – Natureza do Serviço a) Ações tangíveis b) Ações intangíveis
2- **Tipo de Relacionamento** a) Prestação contínua b) Prestação descontínua
3- **Personalidades dos Serviços** a) Alta b) Baixa
4- **Natureza da Oferta e da Procura** a) Alta b) Baixa
5- **Forma da Prestação de Serviço** a) Local único b) Locais múltiplos

Quadro 03 – Classificação dos Serviços Públicos

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995) apud Silva (2007, p.84)

Para melhor juízo, faz-se necessário a contextualização da classificação dos serviços, o que será apresentado pelo autor Silva (2007). No que concerne a natureza do serviço, “o serviço foi descrito como um fato, um ato ou um desempenho.” (BERRY, 1980), obtendo dois itens fundamentais: a quem (ou a quê) o ato (ou ação) é dirigido e se o ato é tangível ou intangível em sua natureza, podendo ser classificado segundo o grau de utilização da mão de obra e o grau de interação, entre outros aspectos, conforme fundamenta o modelo de Schmenner:

Natureza do serviço	**Recebedor do serviço**	
	Pessoas	**Coisas**
Ações tangíveis	Dirigidas à	Dirigidas a bens e outras

	necessidade do corpo humano	propriedades
Ações intangíveis	Dirigidas à mente	Dirigidas aos interesses pessoais

Quadro 04 – Classificação do Setor de Serviço

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

Através do Quadro, pode-se observar qual a natureza do serviço e quem é o recebedor do serviço. A natureza do serviço envolve as ações tangíveis e intangíveis, que para Silva (2007, p.85) são divididas em: (1) atividades tangíveis para o corpo físico da pessoa (transporte aéreo, corte de cabelo e cirurgia); (2) atividades tangíveis para bens (cargas aéreas, serviço de jardinagem e cuidado veterinário); (3) atividades intangíveis dirigidas à mente das pessoas (programas radiofônicos e educação); e (4) atividades intangíveis dirigidas a interesses pessoais (seguro, investimentos bancários, segurança pública e consultoria).

Silva (2007, p.85) ainda faz um levantamento que nem sempre é óbvio o que é serviço, ou o que ele representa para o usuário, porque ele é efêmero e depende da percepção do usuário que recebe a prestação de serviço, podendo contar com a presença do usuário ou não, e complementa que a satisfação dos usuários com o serviço, será influenciada pelas suas percepções quanto às interações que tiverem com o pessoal executante, pela natureza das instalações e as características de outros usuários usando o mesmo serviço. E conclui que a Administração Pública precisa identificar o objetivo do serviço, para desenvolver um raciocínio mais eficaz sobre a natureza de seu produto e os benefícios essenciais que ele oferece.

Quando se fala em relacionamento com o seu público-alvo, o setor público oferece a seus usuários, que podem caracterizar como pessoas físicas ou jurídicas, prestação de serviço contínuo ou descontínuo, o que se diferencia é a forma de relacionamento que pode ser através de associação ou não conter nenhum relacionamento, conforme quadro abaixo:

Natureza do serviço	**Tipo de relacionamento**	
	Relacionamento de associação	**Nenhum relacionamento**

Prestação contínua	Seguros, serviço bancário, matrícula Escolar, assinatura por telefone, serviço religioso	Estação de rádio, proteção policial, sinalização de trânsito, rodovia pública
Prestação descontínua	Telefonemas a longa distância, compras de ingressos de teatro, compra de bilhete de metrô	Aluguel de carro, pedágio, telefone público, cinema, transporte público, restaurante

Quadro 05 – Tipo de Relacionamento entre Organização e Usuários

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

Silva (2007, p.88) destaca perfeitamente a vantagem para a organização de uma relação de associação, é que, nesta, o prestador do serviço sabe quem são seus usuários habituais e, geralmente, como utilizam os serviços oferecidos, podendo ser relevante para fins de segmentação, obtendo os registros que podem ser utilizados futuramente, pois conhecem a identidade e os endereços dos usuários, permitindo melhorar na qualidade do serviço prestado. Quanto aos que não existem relações formais entre o fornecedor e o usuário, o fornecimento contínuo do serviço, normalmente é encontrado naquela classe de serviço denominada bens públicos, onde não é cobrado pelo uso de um serviço que está continuamente disponível e é financiado pelos impostos públicos, mas que em alguns casos, poderão ocorrer as transações discretas, que são cobranças de tarifas pelo uso desses serviços.

A personalização dos serviços denota uma realidade diferenciada, por ser o usuário o envolvido no processo de realização do serviço, permitindo assim um grau de interação e uma oportunidade de adaptação às necessidades pessoais, como se pode observar na tabela a seguir:

Avaliação da necessidade do usuário	**Impacto do contato com o usuário**	
	Alto	**Baixo**

Alta	Serviços jurídicos, serviços médicos, serviço de taxi, esteticista, projeto arquitetônico	Educação (grandes classes), programa preventivo de saúde (vacinação em massa)
Baixa	Serviços telefônicos, serviços hoteleiros, serviços bancários, correios e restaurantes finos	Transporte público, fast-food, cinema, reparos rotineiros

Quadro 06 – Personalização e Avaliação na Prestação de Serviço

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

A personalização pode ocorrer de duas formas, conforme afirma Silva (2007, p.90), a primeira diz respeito à dimensão em que as características do sistema de prestação de serviços se dedicam à personalização; e a segunda refere-se a importância da influência do pessoal de contato sobre o usuário para definir a natureza do serviço a ser recebido pelos usuários. E acrescenta que existe uma terceira categoria de serviços que envolvem alto grau de personalização, pois exige que o atendente avalie as características do serviço e o modo de sua prestação a cada usuário, essa categoria denomina-se indústria de conhecimento, que requer extenso treinamento dos atendentes para desenvolver a habilidade e a decisão necessária a uma prestação de serviço que atenda cada situação.

No que se refere à oferta e a procura do serviço prestado no setor público, existe certo equilíbrio dessas dimensões, mas existem casos que ainda são enfrentados, como se pode notar no quadro abaixo:

Restrição ao suprimento	**Grau de flutuação da demanda**	
	Alto	**Baixo**
Pico da demanda pode ser enfrentado	Eletricidade, gás natural, telefone, maternidade, polícia, bombeiros	Seguros, serviços judiciários, serviço bancário, lavanderia

Pico da demanda excede a capacidade	Contabilidade, transporte de passageiros, hotéis, teatros, restaurantes	Seguros, serviços judiciários, serviço bancário, lavanderia.

Quadro 07 – Natureza da Demanda em Relação à Oferta

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

No setor público a relação da demanda com a oferta é realizada de uma forma pacífica, não havendo relevantes desequilíbrios, apesar de alguns serviços serem essenciais e estarem classificados no pico da demanda que excede a capacidade, como: transporte de passageiros e restaurantes. Este equilíbrio se dá ao modo de como é prestado o serviço, como se pode observar no quadro abaixo.

Interação entre usuário e entidade	**Local da prestação de serviço**	
	Local único	**Locais múltiplos**
Usuário vai até a entidade	Teatro, cinema, barbearia	Ônibus, fast food, agências de correios
Entidade vai até o usuário	Serviço de jardinagem, de irrigação, de taxi	Entrega postal, reparos de emergência
Usuário e entidade transacionam à distância	Cartão de crédito, estações de rádio e TV locais.	Rede radiofônica, empresa telefônica.

Quadro 08 – Método de Entrega do Serviço Público

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

As formas de interação entre o usuário e a entidade pública, bem como os dois locais de prestação de serviço, permitem uma melhor distribuição do modo de oferecer o serviço público, observando as especificações que exigem cada transação, sempre levando em consideração a facilidade, a eficiência e a qualidade do serviço prestado.

Pode-se observar a introdução dos sistemas de custos nos cenários internacionais através da afirmação de Shick (1998) onde os países desenvolvidos, líderes das novas reformas orçamentárias (Nova Zelândia, Austrália, Inglaterra e Suécia), somente deram maior liberdade orçamentária aos administradores públicos

após terem sido estabelecidos sistemas de controle confiáveis, entre os controles imprescindíveis está, obviamente, um adequado sistema geral de análise e apuração de custos.

Diante das vantagens levantadas sobre o sistema de custos no setor público, surgem indagações sobre a não adoção anteriormente, sendo que embasamento legal já eram existentes, mas Alonso (1999, p.46) responde com precisão ao afirmar que as razões são em parte culturais e em parte econômicas e que o fundamental no serviço público é o cumprimento da lei, se cumpriu a lei, o serviço público é eficaz e ponto final, e preceitua que a eficiência é um conceito privado, portanto, estranho ao setor público. E ainda dá ênfase que esse é um paradigma do setor público, pois não faz parte de sua cultura, a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços.

Martins (2003) contrapõe que a implantação de um sistema de custos deve ser feita de maneira gradativa, levando em conta que a qualidade das informações geradas vai depender da qualidade do pessoal envolvido na alimentação e seu processamento. Segundo Schultz, Silva e Borgert (2002, p.04) desde o surgimento, os métodos de custeio se concentram em oferecer uma forma padronizada e objetiva para a investigação e a determinação dos custos totais. Com o passar do tempo, novos métodos foram desenvolvidos - mais dinâmicos, para o planejamento e para a determinação de estratégias - para atender com maior precisão à necessidade de tomada de decisão, provocada pelo aumento na concorrência.

Notoriamente dúvidas e resistências são encontradas no processo de implantação por diversos motivos, primeiramente pelo quesito cultural, de interpor a situações novas e incertas que o setor público detém, por mais que estejam regulamentadas e exigidas em lei, por conseguinte por questões econômicas por não dispor de recursos financeiros específicos, não deixando de salientar a ausência de infraestrutura e pessoal habilitado para implantação e manutenção do sistema, colocando assim, o processo moroso e complexo.

2.5 Tipos de Sistema de Custeio e Método de Custeio

Após uma abordagem sobre o surgimento da Contabilidade de Custos e a aplicabilidade dos Sistemas de Custos nas empresas, faz-se crucial compreender os métodos de custeio, que para Martins (2003, p.41) “custeio significa método de apropriação de custos”.

Portanto, variados são os sistemas de custeio a serem utilizados nas organizações, Leone (2000, p.33) afirma que existem vários tipos de custos, e que essa diversidade existe para atender às diferentes necessidades gerenciais que foram surgindo com o passar dos anos. Tal afirmação encontra respaldo no pensamento do Horngren et al (2000) ao afirmar que existem custos diferentes para objetivos diferentes.

Sothe et al (2010, p.06) afirmam que dentro da estrutura da organização, com a definição de processos, produtos ou serviços e direcionadores de custos, será possível estabelecer a melhor metodologia a ser aplicada a entidade.

A seguir, serão apresentados as diversas classificações dos custos nas organizações, bem como seus conceitos, aplicações e método de mensuração.

2.5.1 Custos por absorção

Para Martins (2003, p.41) custeio por Absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade, apropriando todos os custos de produção aos bens elaborados, distribuindo todos os esforços de fabricação para todos os produtos feitos.

Slomski (2005, p.62) define custeio por Absorção como aquele que absorve todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo. E determina que os custos indiretos nesse método sejam alocados aos produtos ou serviços por rateio previamente definido.

Para uma distribuição mais racional dos custos indiretos, a departamentalização passa a fazer parte no sistema de custos por absorção. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre dois grupos, produção e os de serviços ou auxiliares. No departamento de produção os custos são apropriados diretamente ao produto e nos departamentos de serviços ou auxiliares esta apropriação direta aos produtos não é possível. Os departamentos de serviços

ou auxiliares prestam serviços a outros e desta maneira os seus custos são transferidos para aqueles departamentos que são beneficiados. Posteriormente, os custos dos departamentos produtivos são distribuídos aos custos dos produtos (MARTINS, 2003).

Maher (2001) destaca como uma desvantagem do custeio por absorção o tratamento dos custos fixos como se fossem unitários, levando à avaliação incorreta de desempenho na tomada de decisões. No entanto, cita como uma das vantagens a sua aplicação com custos reduzidos, por não exigir a separação dos custos dos produtos em fixos e variáveis.

A legislação brasileira utiliza obrigatoriamente, com poucas exceções a adoção do custeio por absorção para a apuração do imposto de renda, como relata Martins (2003, p.42).

Oliveira e Perez Junior (2000, p.22) afirmam que:

> "Em função das exigências feitas pelas autoridades fiscais, pela Legislação Comercial e Societária, bem como pelos princípios contábeis, a empresa deve manter uma contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração fiscal. Caso contrário, o fisco poderá arbitrar o valor dos estoques para efeito de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, desconsiderando a escrituração contábil. Também os auditores podem não aceitar os números apresentados, ressalvando o fato em seus relatórios conclusivos".

Pode se observar que os custos devem estar em conformidade com as exigências da legislação fiscal, da societária e dos princípios contábeis, por risco de serem penalizados nos pareceres emitidos pelos auditores.

Oliveira e Perez Junior (2000, p.24) adicionam a afirmativa:

> "A legislação societária e comercial brasileira determina que a escrituração comercial seja feita de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil. O sistema de custeio que atende a tais princípios é o custeio por absorção.

No setor público, os custos alocados pelo sistema por absorção devem ser adaptados à realidade pública pelo fato da maioria se tratar de prestação de serviços. O sistema de custeio se depara com algumas dificuldades quando se trata da separação dos custos comuns, que são aqueles que pertencem a mais de um serviço. Dessa forma, faz-se necessário a criação de um método para os custos indiretos, procurando que o mesmo cause a menor distorção possível no custo total (SLOMSKI, 2005, p.63).

O método de custeio por Absorção também pode ser adotado no setor público, sendo apresentadas características específicas, com dificuldades para sua devida execução e a necessidade de implantação de procedimentos que ajuste aos anseios da gestão pública.

2.5.2 Custo direto ou variável

Outra forma de classificar os sistemas de custeio é o custo direto, que para Martins (2003, p.52) são custos com relação aos produtos, que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra e até quantidade de força consumida). Já para Nascimento (2001, p.04) o Custeio Variável ou Direto é assim denominado pela sua característica principal, que é a de alocar aos produtos somente custos variáveis e/ou diretos.

Silva (2007, p.30) define custos diretos como aqueles diretamente vinculados ao objeto de custeio e identifica um custo direto no setor público, como em um hospital público são os custos com enfermeiras, medicamentos e raio X, pois são custos diretos vinculados ao tratamento dos pacientes.

O método de custeio direto ou variável, na visão de Slomski (2003), é o método que trata do consumo de ativos na elaboração de produtos e serviços em duas fases. Na primeira fase, são observados os custos variáveis ou diretos, que devem identificar os fatores que variam em função da produção e são diretamente identificáveis aos produtos ou serviços produzidos. Na segunda fase os custos fixos ou indiretos que independem de produção ou serviços são classificados como custos do período.

Segundo Ernest & Young e Fipecafi (2009, p.68), “o método de custeio direto, no qual somente os custos variáveis de produção são considerados como custo de produtos e os custos fixos levados a resultado, não é aceito para valorização dos estoques”.

Para Maher (2001, p.360) o custeio variável é definido como “sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”. Desta forma, o método dos custos variáveis formam os custos dos produtos. Hansen e Mowen (2001, p.668) determina que o custeio

variável “atribui apenas os custos variáveis de manufatura em um nível de unidade ao produto; esses custos incluem os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os Custos Indiretos de Fabricação Variáveis”.

O custeio variável é “o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram, conforme Horngren, Foster e Datar (2000, p.211). Para Silva (2007, p.32) os custos são denominados variáveis quando variam, na sua totalidade, na proporção em que muda o nível de serviço realizado por uma unidade gestora, por exemplo, os materiais de consumo. A Resolução do CFC nº 1.437/13 afirma que o “custo variável é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada.”

No que se refere ao método de custeio direto ou variável fica nítido a apropriação da ocorrência dos custos aos produtos ou serviços realizados, obtendo como característica principal a facilidade de identificação junto ao produto e ainda oscilando conforme a produção.

2.5.3 Custo indireto

Silva (2007, p.30) define custos indiretos como aqueles que são difíceis de serem vinculados a um objeto de custeamento específico, sendo divididos em diferentes departamentos, serviços ou clientes, denominados de custos comuns e também custos indiretos, podendo ser exemplificado um caso de propaganda do governo com um programa social desenvolvido.

A Resolucão do CFC nº 1.170/09, conceitua custos indiretos como aqueles que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas que entretanto não podem ser identificados com este através de uma medida objetiva, sendo necessário a utilização de estimativas como forma de alocação, que normalmente dá-se por meio de rateio e cita o Gasto de aluguel da confecção, como exemplo. E ainda, classifica os custos indiretos em fixos e variáveis. Os Custos Indiretos de Produção Fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da

fábrica. Os Custos Indiretos de Produção Variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta. Devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

2.5.4 Custo fixo

Silva (2007, p.32) define custos fixos como aqueles que permanecem constantes, na sua totalidade, mesmo quando existe uma variação no nível de serviço prestado, sendo um exemplo típico o aluguel de um imóvel, não importa a quantidade de serviço prestado o valor a ser pago pelo aluguel permanece intacto.

Segundo Alves (2012, p.100) os custos fixos não variam conforme a quantidade produzida e exemplifica que um custo fixo em educação seria o aluguel de um prédio Escolar, que independentemente da quantidade de alunos atendidos, o custo será o mesmo.

2.5.5 Custo misto

Silva (2007, p.32) define custos mistos como aqueles que variam com a mudança no nível de serviço, mas, ao contrário dos custos variáveis, não na proporção direta, são custos que possuem uma parcela variável e uma fixa, tendo como exemplo, o custo de energia que pode ser considerado, em certos casos, um custo misto, pois existe uma parcela fixa e uma parcela que irá variar conforme o nível de atividade.

2.5.6 Custo padrão

Segundo Slomski (2003), no método de custeio-padrão calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se o custo para as demais. Depois de produzido ou realizado o serviço, apura-se o real incorrido para dessa forma apurar eventuais diferenças de preço, volume e tempo, etc.

Comenta ainda o autor, que o objetivo básico do cálculo do custo-padrão é o de se conhecer o custo daquilo que se pretende produzir para depois confrontar com o custo real. Na Administração Pública, ele pode ser mais bem utilizado na elaboração dos orçamentos anuais para a definição do montante dos recursos que

cada atividade ou projeto necessitará para sua realização. Depois de executado, permite a comparação com os resultados alcançados (SLOMSKI, 2003).

Silva (2007, p.35) define custos padrão como aquele que é cuidadosamente predeterminado, podendo ser comparado com o custo real para determinar o desempenho de uma unidade gestora, tendo como exemplo uma unidade gestora responsável por certos tipos de processos judiciários. Essa unidade tem os seguintes custos padrões por mês: Pessoal: R$ 2.000,00; material de cosumo: R$ 300,00; despesa de depreciação: R$ 500,00; e custos indiretos: R$ 1.200,00, com uma expectativa que a unidade irá analisar e encaminhar mil processos por mês. Como o custo total é de R$ 4.000,00, o custo padrão de cada processo é de R$ 4,00. Mas considere que ao longo do mês, o custo total realizado foi de R$ 4.200,00 e que a unidade analisou 1.400 processos, desse modo o custo real efetivou-se em R$ 3,00 por processo, menor que o custo padrão de R$ 4,00.

A Resolução do CFC nº 1.170/09, define Custo Padrão como um custo normalmente determinado (predeterminado), para produção de um bem, a fim de se fixar como meta para o próximo período para um produto ou serviço específico, entendido como um planejamento para a formação do custo do produto, podendo ser aceito na contabilidade e nas decisões gerenciais, entretanto, é necessário ajustes periódicos (obrigatórios nos balanços) para a observação do custo real. A Resolução do CFC nº 1.437/13 complementa que *"Custo padrão (standard)* é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço."

No que se refere a apuração do custo padrão, leva-se em conta os fatores de produção que a empresa possui (maquinário, mão-de-obra...), com a imposição de metas a serem cumpridas. E adiciona que a utilização do sistema do Custo Padrão favorece o controle de custos e a busca por um custo ideal, permitindo a comparação entre o que ocorreu e o que deveria ter ocorrido em termos de Custo.

2.5.7 Custo incremental

Silva (2007, p.36) define custo incremental como aquele que diz respeito à diferença de custos entre duas ou mais alternativas, conceito esse muito útil no processo decisório. Um exemplo prático visualizado pelo autor é a decisão em criar um curso de Medicina em uma universidade pública, onde é estudado todo o cenário

e as possíveis alternativas a serem seguidas. Neste caso, para analisar o custo de implantação do novo curso, pode-se utilizar a técnica do custo incremental.

2.5.8 Custo de oportunidade

Silva (2007, p.38) define custos de oportunidade como aquele que diz respeito ao custo por não tomar uma alternativa de ação. Para melhor entendimento, considere o exemplo de haver um imóvel que necessita de uma reforma e a necessidade da implantação da sede do Tribunal Regional do Trabalho, a decisão está pautada entre realizar a reforma ou vender o prédio da forma como está.

Paro (1982) apud Alves (2012, p.92) determina que custo de oportunidade é útil para a tomada de decisão quanto a escolha entre opções alternativas de aplicação de recursos quando se trata de decisões de ente privados. Já no setor público Hallak (1975) apud Alves (2012, p.92) dispõe que o custo de oportunidade tem pouco efeito prático para as decisões orçamentárias da administração pública, pois estas não se baseiam no valor da alternativa mais valiosa de alocação dos recursos empregados nas Escolas, e sim nos preços correntes de mercado possíveis de aquisição ou contratação pelo Estado.

2.5.9 Custeio baseado em atividades - ABC

Garrison e Noreen (2007, p.258) classificam o custeio ABC como “um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos “fixos. Da mesma forma, Martins (2003, p.87) complementa que o custeio baseado em atividades “não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

Para Maher (2001), o custeio ABC consiste em atribuir custos aos produtos com base em todas as atividades necessárias para fabricação dos mesmos como, por exemplo, testes de qualidade; reparo de máquinas; engenharia de produtos e distribuição aos clientes. É também considerado por Martins (2003), o sistema que trabalha a idéia da diminuição das distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Segundo Slomski (2003), o método ABC preconiza que não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, as ações produzidas para sua produção que consomem os recursos disponibilizados à entidade pública. E enfatiza que o sistema de custeio baseado em atividades para a Administração Pública é a metodologia mais adequada, pois permite trabalhar com diversidade de produtos e a que mais se adapta à tomada de decisões.

Silva (2007, p.39-40) define ABC como um sistema de custos cujo foco está voltado para a obtenção de maior visibilidade e compreensão dos custos e dos fatores que os influenciam e contribuem para sua formação, partindo da hipótese que os produtos e serviços consomem atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais, sendo assim, só existirão atividades se houver demanda de produtos ou serviços pelos usuários. E complementa o custeio baseado em atividades focaliza a atenção no que é realmente importante: as atividades, que custam recursos financeiros e que devem ser realizada do modo mais eficiente possível, ou mesmo, alteradas, substituídas ou até eliminadas, caso não agreguem valor e ainda reafirma, as pessoas administram atividades e não custos.

Gouveia (1994) menciona que:

> O ABC procura alcançar o custo-meta que é composto por todos os gastos efetuados na organização para atingir determinada participação de mercado. Isto é uma definição de renda agregada do lado da oferta, pois engloba tudo quanto foi consumido mais o lucro desejado.

No setor público, a dificuldade em identificar a metodologia de custos adequada sempre esteve presente. O estudo de Villela (apud SILVA, 2007) destaca as metodologias de custeio que podem ter aplicação no setor público, conforme apresentado no Quadro 09.

Método de Custeio	**Conceito básico (Resumo)**	**Aplicável ao serviço público**	**Por que**
Contabilidade de ganhos (Teoria das Restrições)	Teoria composta de um processo de aprimoramento contínuo a ser aplicado nos processos de produção por meio de um raciocínio que identifique e busque sempre melhorar a restrição do sistema.	Não	Despreza os custos fixos; Atem-se apenas à matéria-prima; Tem como foco os Ganhos que na administração pública, em certas

			circunstâncias, são intangíveis.
Custeio Direto ou Variável	É o que somente aloca os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período.	Não	Não leva em consideração os custos fixos como custos da atividade produtiva e sim do período considerado. Tem como foco o cálculo da margem de contribuição.
Custeio por Absorção	Apropriação de todos os custos de produção aos bens e serviços produzidos.	Sim	Tem aplicação gerencial e, exceto com relação a itens não monetários como depreciação, amortização e exaustão, pode ser compatibilizado com o orçamento anual, embora exista dificuldade no rateio dos custos indiretos.
Custeio baseado em atividades	É o método que primeiro rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo.	Sim	Não segrega custos e despesas, mas separa atividades que agregam valor das que não adicionam valor aos produtos ou serviços.
Custeio pleno (RKW)	Trata do custeio pleno com a apropriação de todos os custos de produção e de todas as outras despesas.	Sim	Na administração pública não existe, em princípio, a segregação de ambiente de produção e de distribuição e vendas. Sendo atividade sem fins lucrativos, não tem muito sentido segregar custos de despesas.

Quadro 09: Aplicabilidade dos Métodos de Custeio no Setor Público

Fonte: Villela apud Silva (2007, p.9).

Como se pode observar no Quadro acima, os métodos de custeio por absorção, baseado em atividades e custeio pleno, como aplicáveis nas entidades públicas, merecem as seguintes evidenciações: o custeio por absorção é viável pela sua compatibilidade com o orçamento, no entanto, contenha dificuldades na definição dos critérios de rateios para a distribuição dos custos indiretos; já o custeio baseado em atividades também é indicado pelo fato de primeiramente rastrear os custos por atividade e depois ratear aos produtos e por fim, o custeio pleno por apropriar todos os custos e despesas ao produto poderá ser aplicado, pois inexiste a separação de setor produtivo dos demais setores nas entidades públicas.

2.5.10 Custeio pleno

A Resolução do CFC nº 1.437/2013, dispõe que *"*Custeio pleno consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços".

A afirmação de Machado (2002, p.142) deste método se preceitua da seguinte forma:

> Também denominado integral ou RKW, o custeio pleno difere do custeio por absorção, porque trabalha com a idéia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também todas as demais despesas da organização, inclusive as financeiras. Dessa forma, ignora as fronteiras, às vezes obscuras, entre o custo do produto e as despesas do período. Assim, segue a tendência de ampliação do conceito de custo de produto, incluindo as fases do esforço de venda, os canais de distribuição, inclusive as fases de pós-venda, como garantia e assistência técnica.

E complementa explicando que a forma de associar os custos indiretos e as despesas aos produtos é a mesma que a do custeio por absorção, o que cabe ressaltar que esse método é utilizado apenas para fins gerenciais, não sendo admitido para fins tributários nem societários.

2.6 A Implantação do Sistema de Custo no Setor Público

Para dispor do sistema de custos é fundamental inicialmente abordar o entendimento apresentado por Machado (2002, p.137) que ao longo do tempo, os termos sistema de custos, sistema de custeio, método de custeio e técnica de custeio, entre outros, têm sido descritos na literatura contábil com significados

distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem. E compartilhando do mesmo raciocínio apresentado por Machado (2002, p.137) que adota a terminologia de Guerreiro, apresentada por Peter (2001), para o qual um sistema de custo é formado basicamente por três elementos:

> • Sistema de Acumulação de Custos – cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Os sistemas de produção mais conhecidos são o de produção contínua e o por ordem, de onde derivam os sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção, respectivamente.
> • Sistema de Custeio – está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados.
> • Método de custeio ou método de apropriação de custos – associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado.

Em análise destes três elementos, cabe ressaltar que esta classificação é aplicável ao setor público, sendo base de estudo nos tópicos seguintes. E partindo do pressuposto levantado por Machado (2002, p.137-141), onde o sistema de acumulação de custos está associado à forma de produzir e aos sistemas de controle da produção, ou seja, o fluxo da informação de custos tende a seguir o fluxo do controle da produção que, por sua vez, deve estar aderente ao fluxo físico, real, da produção, gerando a possibilidade de programação da produção em dois modelos básicos de acumulação de custos: por processo e por ordem. Já o termo sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração. Dessa forma, podem-se custear os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. As unidades mais utilizadas são: custo histórico, custo corrente, custo estimado, custo-padrão, entre outros. E finalmente o método de custeio pode ser considerado pelo Custeio por Absorção; Custeio Pleno; Custeio por Atividades; Custeio Variável; Custeio Direto, entre outros.

Os sistemas de custos são aplicados com muita normalidade nas empresas públicas e privados, obtendo inúmeros métodos de aplicação e mensuração, mas esta não é uma realidade com frequência, ou seja, casos raros ou ensaios que ainda estão em análises no setor público, mas a legislação há tempos regulamentava essa implantação. A temática ganho tanta ênfase que segundo Alonso (1999, p.37) a preocupação com o gasto público deixou destaque não apenas entre os

economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional – FMI.

Neste parâmetro, Luque *et al* (2008, p.09) afirma: “Os sistemas de informação e de registro dos fatos incorridos nas atividades do setor público têm uma ótica de contabilidade pública.” E complementa do ponto de vista contábil, deveremos concentrar-nos em conceitos que, além de abrangerem o custo total de determinado produto ou serviço, sejam fáceis de elaborar, interpretar e compatibilizar com a noção econômica de custo.

A afirmação de Machado (2002, p.13) enaltece que os administradores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividades as políticas públicas, onde num modelo gerencial não se pode tomar decisões sem conhecer as diferentes alternativas de ações, seus custos e seus benefícios. E apresenta a necessidade da implantação de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar as decisões, com exemplo como: comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar o serviço ou atividade.

Silva (2007, p.4) classifica a contabilidade de custos no setor público como pilar de apoio ao processo decisório, auxiliando os gestores em:

> a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
> b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
> c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
> d) medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobreatividades;
> e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo;
> f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
> g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
> h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;
> i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Desse modo, fica claro que o sistema de informação está intimamente ligado a contabilidade e destaca a necessidade de ser um sistema que promova benefícios à Administração Pública. Para enfatizar o contexto Alonso (1999, p.45) determina que a apuração e sua divulgação dos custos no setor público exerceriam papel de poderosos instrumentos de controle social, por permitir aos usuários e à auditoria a avaliação de eficiência dos serviços prestados.

Luque *et al* (2008, p.17) dispõe portanto que a estruturação do sistema de apuração de custos com base nos sistemas de informação está, de modo semelhante, desenhada para subsidiar os dirigentes responsáveis pela gestão pública em pelo menos três tipos de situação, como se segue:

> a) Quando se procura identificar se alguma distribuição de recursos (humanos e materiais) entre unidades ou departamentos não poderia ser melhorada;
> b) Quando se procura identificar se a distribuição de recursos entre os produtos e serviços ou entre as funcionais programáticas não poderia ter alguma melhoria; e
> c) Quando se auxilia o processo de elaboração do orçamento ao fornecer dados de custo de programas, projetos e atividades e, assim, também subsidiar nas decisões sobre a manutenção ou reforço desses no orçamento.

Carvalho, Costa e Macedo (2007) destacam que a implantação de um sistema de contabilidade de custos terá por objetivos:

> a) justificar os preços cobrados pelo órgão público;
> b) mensurar a eficiência e economia nas atividades;
> c) apoiar as decisões em manter as atividade ou terceirizar;
> d) fornecer informações para financiadores;
> e) comparação de custos entre entidades diferentes;
> f) comparação de custos entre diferentes exercícios;
> g) comparar custos previstos e custos realizados.

O que também é fundamentado por Alonso (1999, p. 44) que preconiza, ainda, oito motivos para a implantação de medidas de desempenho, que se resume em:

> a) promover a redução de custos com melhoria da qualidade;
> b) instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário do serviço público;
> c) guiar a avaliação do impacto efetivo das decisões tomadas;
> d) evidenciar a percepção da melhoria de desempenho, para servir de fator de motivação;
> e) promover a mudança de cultura organizacional, introduzindo a dimensão de accountability e de value of money;
> f) subsidiar o processo orçamentário;
> g) servir de parâmetro para a competição administrada em unidades prestadoras de serviços similares.

Diante das evidências o propósito da implantação de um sistema de informação com foco na mensuração e evidenciação dos custos, irá proporcionar diversas vantagens no modo de gerir a coisa pública, desde a fase do planejamento até a tomada de decisão dos responsáveis pela administração.

Alonso (1999, p.45), afirma que os custos não podem comprometer a qualidade, mas devem ser utilizados como instrumento desta qualidade. Assegurando, o seguinte:

> ... não é possível se falar seriamente em qualidade sem se falar em custos. A adoção de sistema e custos é, portanto, condição necessária para a implantação de programas de qualidade. Há melhoria na qualidade dos serviços prestados quando a administração pública em ações de melhorias em processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão em outras formas de prestar o mesmo serviço.

Conforme Silva e Drumond (2004, p.03) apud Alonso (1999):

> Fundamentalmente, há duas vertentes precípuas que justificam a apuração de custos no setor público, ambas em sintonia com o que propõe a Administração Pública Gerencial: primeira, a adoção dos custos como critério para a formação de preços públicos e de receitas de prestação de serviços, segunda, a redução de despesas e a conseqüente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

E acrescenta Silva e Drumond (2004**,** p.03) apud Alonso (1999) o seguinte:

> Se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro 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.

Lima e Castro (2001, p.181) salientam a necessidade que o setor público tem de “um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão”.

Alonso (1999, p.43) publica na revista oficial da Escola Nacional de Administração Pública – órgão oficial de treinamento funcional dos gestores públicos do Poder Executivo, um artigo denominado “Custos no Serviço Público”, que aflorou a discussão do sistema de custos Administração Pública, ao qual discorre que:

> ...a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de que a reforma do Estado privilegiasse a qualidade do gasto público. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhoria

> substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultado e o custo para obtê-los.

O setor público necessita de um sistema de informação que apoie a tomada de decisão para o gestor, proporcionando a certeza da decisão correta, não acometendo assim, lesão aos cofres públicos. São informações gerenciais que auferem o desempenho da administração e custo dos serviços públicos, evidenciando os resultados obtidos com a busca da eficiência, eficácia e economicidade.

2.7 Escolha do Sistema de Custeio no Setor Público

Constatada a necessidade da implantação de um sistema de informação que mensure os custos no setor público, surge a indagação qual seria o melhor sistema de custeio a ser implantado. Diversos estudos abordam esta temática e fundamenta uma adoção para um determinado método, sendo levantados embasamentos, aplicações e críticas, o que será demonstrado a seguir.

Segundo Slomski (2003), na contabilidade das entidades públicas, por ser considerada orçamentária, todo consumo de recursos é registrado como despesas, classificadas em despesas correntes e despesas de capital. No entanto, quando as entidades quiserem efetuar o cálculo do custo, faz-se necessária a identificação do consumo de ativos para que se proceda à mensuração dos produtos ou serviços por ela produzidos. Uma vez consumidos e identificados os ativos, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

Para Mauss e Souza (2008, p.41) não existe um modelo de sistema de custos que possa ser aplicado em qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada organização deverá estruturar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, informações desejadas e realidade operacional.

Luque *et al* (2008, p.12) baseia-se que a preferência por algum método de custeio no setor público sempre envolve, além do necessário atendimento dos critérios de eficiência operacional e eficiência alocativa no processo orçamentário, considerações sobre balanceamento entre questões de rapidez, de fidedignidade e

de custo de levantamento das informações, em contraposição à precisão das informações sobre os custos dos produtos e de atividades no Governo.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005, p.3) destacam que a principal finalidade de um sistema de custos no setor público é aferir a eficiência e servir como instrumento de gestão dos serviços prestados, uma vez que o Estado tem como propósito o bom desempenho e gerenciamento da coisa pública na prestação de serviços à sociedade, em contrapartida à geração de resultado da esfera privada.

Conforme relatos, a seguir, serão apresentados os três elementos de custos: os Sistemas de Acumulação de Custos, os Sistemas de Custeios e os Métodos de Custeio do setor público, bem como seus fundamentos e aplicações no setor público.

2.7.1 Sistema de acumulação de custos do setor público

A função da Administração Pública consiste em desempenhar esforços ao bem comum, prestando o chamado serviço público a toda a comunidade, priorizando a realização dos anseios sociais, conforme afirma Rodrigues e Santana (2012, p.03) a “Administração Pública consiste na execução atividades administrativas, por órgãos do Estado, a fim de alcançar os interesses públicos”.

Esta prestação de serviço junto à comunidade gera custos que devem ser apropriados, Machado (2002, p.146-147) esclarece de forma explicativa que os serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica, distribuição da justiça, cuidado com a segurança pública e a defesa nacional, entre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo, que devem ser acumulados durante um determinado período (mês, trimestre, semestre) sendo o custo unitário desses serviços apurado pela comparação entre o custo do período e as unidades produzidas nesse mesmo período. No final do período contábil, todas as contas que acumulam custos do período devem ser encerradas.

Em contra ponto, o sistema de ordem de serviço pode prestar serviço, quando constrói uma Escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada, com data inicial e final de execução, ou seja por encomenda específica. E acrescenta que os custos relativos a essa obra devem ser acumulados nessa ordem até que a obra termine, quando então será apurado o custo total da ordem ou custos

unitários, quando for o caso, e que o término do período contábil não encerra a ordem; os custos relativos à ordem em andamento devem ser ativados como obras em andamento ou título assemelhado.

Aliado a este pressuposto Mauss e Souza (2008, p.42-45) e Machado (2002, p.147-155) afirmam que no sistema de acumulação de custos, os serviços que são prestados de forma contínua utilizam o sistema de acumulação de custos por processo, enquanto que para o custeio de projetos, far-se-á uso do sistema por ordem de serviço.

Mas Machado (2002, p.121) ressalta que, no setor público não é necessário fazer distinção entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período, pois o objetivo da apuração do custo não é avaliar os estoques dos produtos a serem vendidos no período posterior. Essa diferenciação, portanto, é irrelevante, uma vez que o objetivo da apuração é conhecer o custo dos serviços públicos prestados no período de análise e pressupõe-se que no setor governamental não há estoques de serviços ou produtos em processo e/ou acabados.

Desse modo, a prestação de serviço no setor público quando se tratar do entendimento de sistema de acumulação de custos pode se caracterizar de duas formas distintas, tanto na execução, como na forma de contabilização, mas ambas atingem a função do setor público, produzir serviço à comunidade.

2.7.2 Sistema de custeio do setor público

O sistema de custeio adotado no setor público é o custo histórico e o orçado, conforme afirma Machado (2002, p.147) e acrescenta que o custo orçado poderá basear-se em simples estimativas ou utilizar a ferramenta do custo-padrão, capaz de construir padrões para todas as atividades e produtos a serem executados pelo setor público; no entanto, isto não é praticável no início do processo de implantação de custos, porém seria o ideal a ser seguido, além da possibilidade do sistema de informação de custo especificar, no custo orçado, quando se trata de padrão ou de mera estimativa.

Mauss e Souza (2008, p.42-45) e Machado (2002, p.147-155) relatam que no sistema de custeio, na fase de planejamento e desenvolvimento de projetos seja utilizado o custo meta, enquanto que para a fase de produção, o custo padrão.

A evidenciação do padrão e da mera estimativa permite ao gestor público controle e conhecimento da real situação em que se encontra diante do que pode ser considerado como passível a realizar e expectativas de uma possível realização, possibilitando um planejamento que se realize de maneira promissora.

2.7.3 Método de custeio do setor público

Os fundamentos legais elencados acima, quanto ao sistema de informação de custos não preceituam obrigatoriamente qual o método de custeio deve ser seguido, apenas regulamentam sobre a implantação do sistema no setor público. Desta forma, qualquer um dos métodos evidenciados abaixo pode ser considerado, surgindo assim, diversas discussões de qual seria o método ideal de sistema de informação de custos a ser adotado no setor público, neste estudo em específico, ao setor público municipal.

Mauss e Souza (2008, p.42-45) juntamente a Machado (2002, p.147-155) abordam quanto aos princípios e métodos de custeio, com o princípio do custeio direto, os métodos de custeio direto e variável e, com o princípio de custeio por absorção total ou ideal, os métodos de custeio por absorção tradicional, ABC, centros de custo, unidade de esforço de produção (UEP), etc.

Anteriormente foram abordados de forma genérica e básica os métodos de custeio existentes, o que será exposto novamente de maneira mais abrangente, evidenciando sua aplicação no setor público, bem como a apresentação das vantagens e críticas levantadas a cada método.

2.7.3.1 Método de custeio direto no setor público

Um dos proponentes do sistema de custos pelo método direto é o então Nelson Machado, que propôs em um dos seus trabalhos, em específico em sua tese de Doutorado, a temática da adoção do sistema de custo no Estado de São Paulo, segundo o mesmo (2002, p.05) a proposta de implantação foi construída em três áreas de conhecimento: orçamento público, contabilidade governamental e gestão de custos, sendo ressaltados três pontos: a classificação orçamentária como base de definição dos objetos de custos; o conceito de despesa orçamentária liquidada

como elo entre o sistema de custos e a contabilidade governamental e a utilização do método de custeio direto.

O proponente apresenta argumentos positivos que fundamentam a sua proposta, o que pode ser observado no Quadro abaixo:

Número de Argumentos	Argumentos
1º	Não contém qualquer tipo de rateio, permitindo analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. Esse é o objetivo central do sistema integrado de custos
2º	Esse método está interligado ao sistema de planejamento/ orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.
3º	A relação custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que aos funcionários e gestores esse método soa familiar, já que há um relacionamento direto entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custos.

Quadro 10 – Argumentos Levantados a Favor do Método de Custeio Direto no Setor Público

Fonte: Adaptado Machado (2002, p.148-149)

Três foi o número dos argumentos defendidos pelo autor, apesar de ser um número de pouca expressão, apresenta consideráveis benefícios e vantagens ao adotar este método, inicialmente por não serem necessários àqueles inúmeros cálculos e planilhas de rateio, que torna moroso todo o processo, vem aliada a possibilidade de se obter um sistema totalmente integrado ao planejamento, orçamento e contabilidade, que por fim, permite gerar informações mais facilmente e menos onerosas, com um nível de clareza nos processos e celeridade na implantação.

Algumas críticas são apresentadas a respeito deste método, conforme afirma Machado (2002, p.164) que existem questionamentos a este método, o primeiro é que o custo apurado pode conter distorções e Comerlato (1978, p.17) complementa que neste método a falta de critérios rigorosos na vinculação do pessoal aos

projetos e atividades em que realmente atua. A segunda crítica é que as atividades e projetos são excessivamente genéricos ou globais não permitindo uma associação direta dos recursos consumidos com os seus produtos, segundo Machado (2002, p.164).

O maior problema nessa escolha está, todavia, no fato de que os custos indiretos são, cada vez mais, muito importantes no setor público. E, por isso, o custeio direto subestima significativamente os custos incorridos nas diversas atividades e produtos/serviços desenvolvidos pelo Governo. Essa subestimação de custos, por sua vez, distorce qualquer análise de custo-benefício de determinado produto/serviço e atividade do setor público. Desse modo, com o custeio direto torna-se difícil o cumprimento de outro objetivo muito importante no processo orçamentário: o de obtenção da eficiência alocativa do dispêndio público. (LUQUE *ET AL*, 2008, p.11).

Em suma, Luque *et al* (2008, p.13) relata que um sistema de custos baseado no método de custeio direto é claramente insuficiente e impreciso no que diz respeito à capacidade de obtenção de eficiência operacional e eficiência alocativa no processo orçamentário.

2.7.4 Sistemas de custeio pela gestão econômica

O Sistema Gecon é proposto pelo Sistema de Acumulação de Custos, conforme aborda Machado (2002, p.139) A abordagem da gestão econômica (GECON) propõe um conjunto de agentes de acumulação de custos, receitas e resultados. Essa proposta ancora-se na diversidade das formas de produzir, tem presente que a transação é a entidade geradora de resultados e que “a eficácia empresarial é obtida pela eficácia de cada transação realizada dentro de um evento econômico e cada evento por possuir um modelo de decisão específico, deve ter um modelo de identificação e acumulação coerente com suas particularidades” (CATELLI, 1999, p.361).

Machado (2000, p.19) ainda complementa que a proposta parte da concepção de que as organizações públicas são sistemas abertos e integrados ao sistema governamental e à sociedade, sendo constituídas para cumprir sua missão em continuidade e criar valor para a sociedade. Neste sentido Catelli (2001, p.88) argumenta que a organização projeta objetivos, compartilhados por todos os níveis

gerenciais, e interage continuadamente com os sistemas da sociedade, dela captando os insumos e recursos de que necessita para a produção de bens e serviços que devolve à sociedade, com valor superior a dos recursos recebidos.

A avaliação da gestão pública seria feita por meio da mensuração do resultado econômico, que confronta o recurso orçamentário despendido com o seu custo de oportunidade. Assim as atividades desempenhadas ou os serviços desempenhados pelo Estado tenham um valor econômico correspondente à melhor alternativa disponível na sociedade para a obtenção desse mesmo serviço. (MACHADO, 2000, p.20).

Catelli (2000, p.92-95) defende que um sistema por gestão de resultados implica em critérios de mensuração aptos a identificar receitas e custos apenas com as áreas e decisões que os originaram, evitando-se todo rateio. E ainda prevê dois subsistemas orçamentários nas organizações: o SOP – Subsistema Orçamentário Público, que abrange todas as contas globais de acordo com o plano de contas e critérios de mensuração do setor público; e o SOG – Subsistema Orçamentário Gerencial que define como os recursos previstos nas contas globais serão mais bem aplicados nas ações concretas das diversas áreas de responsabilidades.

Segundo Catelli (2001, p.84) os objetivos desse método é expor conceitos, critérios e instrumentos que possibilitam a gestão econômica das organizações públicas como criadoras de valor, sendo esses desenvolvidos pelo Sistema de Gestão Econômica, que busca balizar essa avaliação em termos de benefícios monetários em relação aos custos incorridos e, assim, torna a “abordagem contábil gerencial do ‘governo por resultados’ uma abordagem da gestão pública como criadora de valor”. E continua afirmando que no que se refere a mensuração de custos incorridos em determinada atividade do setor público, a gestão econômica adota o método de custeio direto, considerando que o uso de rateio, embora freqüente, não se presta à identificação do valor criado em cada decisão, uma vez que apenas atribui um valor médio obtido por divisão matemática, sem se preocupar com o efetivo relacionamento entre os custos e as suas causas. (CATELLI, 2001, p.92).

A propósito dos questionamentos a este método Luque *et al* (2008, p.10) apresenta a afirmativa que na abordagem de gestão econômica das organizações públicas há dois problemas a serem resolvidos para a apuração do resultado econômico: a mensuração do valor e a mensuração dos custos na atividade pública.

E enfatiza que a identificação do valor criado pela atividade pública, faz uso do conceito de custo de oportunidade, e que a operacionalização do custo de oportunidade que se adota é pragmática, embora conceitualmente não rigorosa, identificando o custo de oportunidade de uma atividade pública como o valor da melhor alternativa disponível na sociedade para a obtenção desse serviço. E para melhor ilustrar o autor apresenta um exemplo, como se segue: o custo de oportunidade dos serviços ambulatoriais fornecidos pelo Estado, nessa interpretação, seriam os menores custos (preço) dos serviços ambulatoriais na rede privada. Evidentemente, isso somente tem aplicação para serviços governamentais que também tenham produção privada.

Luque *et al* (2008, p.10) ainda faz uma comparação ao método direto evidenciando “especificamente no que diz respeito ao levantamento de custos, a adoção do custeio direto por essa abordagem mostra que ela incorre, pelo menos, nos mesmos problemas que foram explicitados anteriormente para a abordagem de Machado, ou seja, somente no caso em que a imprecisão no levantamento dos custos diretos não seja expressiva, a abordagem de gestão econômica das organizações públicas contribui, em tese, para a obtenção da eficiência operacional, mas não contribui para a obtenção da eficiência alocativa do dispêndio público no processo orçamentário”. Além disso, a gestão econômica compartilha, com a proposta de Machado, da ambigüidade que existe na própria mensuração do custo direto, o que ocorre quando os custos fixos (diretos) de capital são importantes. E, ainda, complementa uma restrição adicional a esta abordagem, pois ela somente pode ser aplicada nas situações em que o produto/serviço público tenha correspondente produção privada, o que, é apenas uma parcela restrita do conjunto de atividades e de produtos/serviços desenvolvidos pelo setor público.

2.7.5 Sistema de custeio ABC

O método de custeio conhecido como ABC foi considerado por Alonso, o sistema de custos como um dos principais indicadores de desempenho, que segundo o autor (1999, p.45) quando comparados a algum padrão – custo de organizações ou serviços, eles podem orientar decisões de melhoria ou reestruturação de processos de trabalho, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização e adoção de contratos de gestão. E

enfatiza que a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (interno e externo), a avaliação da eficiência dos serviços prestados.

Alonso fundamenta duas causas que motiva inexistência de sistemática de análise e apuração de custos no setor público. A primeira resulta “da histórica falta de motivação para a apuração de custos no serviço público” (ALONSO, 1999, p.45). A segunda consiste da “inadequação dos métodos de custeio tradicional às características do serviço público” (ALONSO, 1999, p.45). Essa inadequação, segundo Alonso, reside no fato de que “no custeio tradicional o custo é determinado pelos centros de custo e critérios de rateio” (ALONSO, 1999, p.45). Desta forma, a eventual escolha inadequada dos centros de custo, as mudanças freqüentes de estrutura dos órgãos e entidades governamentais e o elevado peso dos custos fixos e custos indiretos no setor público, que problematizam a escolha de critérios de rateio, fundamentam a alegada inadequação do custeio tradicional. Assim sendo, conclui Alonso, “sustentamos a tese de que a administração pública deve ser dotada de sistemas de custo ABC e não de sistemas de custo tradicionais” (ALONSO, 1999, p.45).

Alonso (1999, p.51) propõe a utilização do ABC como modo de desviar dos rateios tradicionais, potencializados pelos elevados custos fixos e indiretos do setor público e defende, ainda, que os sistemas de custos não tenham estrutura de dados padronizada, pois os custos de cada organização governamental dependem da natureza dos serviços prestados e da forma pela qual são executados. É notório que o autor preconiza que os sistemas de custos sejam moldados conforme a necessidade e para atender as particularidades de cada organização.

Machado (2002, p.18) apresenta os demais autores que comungam dos ideais da adoção do sistema de custos pelo custeio ABC, conforme se pode observar Afonso (2000, p.02) discorre sobre a necessidade de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização de resultados. Desse modo o autor fundamenta sua proposta considerando o Orçamento Público como parâmetro físico e monetário, permitindo a comparação entre os custos ocorridos e projetados e como método de custeio se pauta pelo ABC, pois o mesmo se adéqua muito bem ao serviço público, considerando a classificação funcional – programática que direciona os custos para cada programa e subprograma, mas para que todo esse procedimento ocorra há a

necessidade de que o plano de contas, as unidades de custos e seus geradores de custos devem ser os mesmos para todos os órgãos, para permitir a comparabilidade.

O autor ao fazer tal afirmação reduz ao entendimento que os geradores de custos sejam padronizados, passiveis a serem aplicados a todos os órgãos, desconsiderando totalmente a realidade de cada órgão, quando se menciona em padronização poderia considerar a metodologia contábil padronização, mas não o critério que depende da natureza de cada órgão.

Críticas são levantadas a método que, na verdade, limita muito sua aplicação ao setor público, como um sistema geral de análise e apuração de custos, como salienta Luque *et al* (2008, p.12): em primeiro lugar, esse método de custeio incorre em elevado custo de implantação, pois para cada produto/serviço ou atividade é necessário mapear o processo em foco e determinar todas as atividades direta e indiretamente envolvidas. Assim, mediante o uso de direcionadores de custo, o custeio ABC identificaria os custos diretos e ratearia os custos indiretos envolvidos em cada um dos produtos/serviços e atividades. E, como se sabe, o número de produtos/serviços e atividades desenvolvidas no setor público é enorme, o que geraria excessivo custo de implantação. Em segundo lugar, como lembrou Alonso, no setor público ocorre frequentes mudanças na estrutura dos órgãos e entidades, bem como na composição de pessoal. Além disso, há a introdução constante de novas atividades e de produtos/serviços públicos. Assim sendo, toda vez que há essas mudanças, ocorre à necessidade de efetuar ajustes de maior ou menor grau no custeio ABC de todos os processos/produtos/serviços e atividades direta e indiretamente envolvidos, o que novamente envolve custos significativos. Em terceiro lugar, um sistema de custos ABC, pela sua própria natureza, não seria funcionalmente integrado aos sistemas de informação existentes, mas envolveria a montagem de um sistema paralelo de informações e, portanto, seria custoso ao setor público e com limitações para a análise gerencial, orçamentária e financeira.

Luque *et al* (2008, p.13) afirma que o método de custeio por atividade (ABC) é de difícil e custosa implantação e operacionalização, prescinde de adequada flexibilidade e adaptabilidade dinâmica, além de não ser funcionalmente integrado aos sistemas de informação existentes. Portanto, permanece em aberto a questão crucial sobre como se constituir um sistema geral de análise e apuração (rotineira) de custos para o setor público que sobrepuje as limitações apontadas.

2.7.6 Sistema de custeio pelo processo orçamentário

Uma forma bem característica do setor público é a mensuração do sistema de custos considerando uma das peças orçamentárias, o orçamento público, alocando os custos pela classificação funcional-programática.

Baseado neste entendimento Luque *et al* (2008, p.17-19) afirma que os registros das despesas nos sistemas de informação no setor público contemplam a indexação pelo nível administrativo e pela funcional-programática a que se destinam. Assim sendo, essas duas classificações são a base em torno da qual o sistema de custos aqui sugerido se organiza. E acrescenta que o sistema de apuração de custos pode fornecer informações de custo nas três óticas seguintes:

> 1) A primeira delas é em nível de estrutura administrativa. Nesse direcionamento, o sistema de custos pode fornecer informações de custo para cada um dos seguintes níveis administrativos: Unidade Orçamentária (UO), Unidade Gestora Executora (UGE) e Unidade Administrativa (UA).
> 2) A segunda ótica é de que esse sistema também pode fornecer informações de custo em termos de todas as categorias e subcategorias constantes na classificação funcional-programática. O sistema de custos é capaz de informar custos de cada um das várias funções, subfunções, programas, projetos e atividades exercidos no setor público. Nessa segunda ótica, busca-se aproximar o conceito de custo de produto ou de serviços do Governo com alguma das categorias e subcategorias envolvidas na classificação Funcional-Programática. A compatibilidade estreita entre produto ou serviço do Governo com projeto ou atividade, como constante na classificação funcional-programática, pode depender, entretanto, de um aprimoramento no processo de elaboração do orçamento, com uma melhor definição de programas, projetos e atividades.
> 3) A terceira ótica corresponde a um cruzamento das duas óticas mencionadas, isto é, o sistema pode fornecer informações de custo por funcional-programática em cada nível administrativo e vice-versa. Assim, por exemplo, pode-se saber o custo do ensino médio (uma funcional programática) numa determinada Escola (uma UA), em várias Escolas (UAs) ou conjuntos de Escolas (UGEs), ou, ainda, pode-se saber os custos de cada funcional-programática desempenhada em determinada(s) ou em todas as UAs. Nessa terceira ótica, portanto, poderá ser comparado, em termos de custo, o desempenho de certas UAs na execução de determinada funcional-programática. Por exemplo, poder-se-ia comparar o custo do ensino médio (Funcional Programática) entre as várias Escolas (UAs) e, assim, ser capaz de estabelecer um padrão (médio ou de fronteira de eficiência) de custo para essa funcional-programática. A partir desse padrão, por sua vez, poderiam ser estabelecidas metas de redução de custo por Escola.

O método aqui evidenciado foi proposto pelos estudiosos: Carlos A. Luque, Hélio N. Cruz, Cicely M. Amaral, Siegfried Bender e Paulo M. dos Santos, e disposto no artigo: “O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços

no setor público do Brasil", na Revista Serviço Público juntamente com a Fundação Escola Nacional de Administração Pública, em 2008.

O sistema geral de custos sugerido pelos autores para o setor público efetua a apuração rotineira de custos baseada nos custos variáveis (diretos e indiretos), sendo estes representados pelos gastos com pessoal e pelos gastos com o consumo de materiais, bens e serviços intermediários. Com relação aos custos com a utilização dos serviços do fator trabalho, a situação existente nos registros de informação da despesa com pessoal apresenta, em geral, dois problemas principais, com vistas à estruturação de um sistema de custos, conforme os estudiosos:

a) Não há necessariamente uma vinculação fidedigna do funcionário público, como constante no registro de UA na folha de pagamentos, com a UA de efetiva atuação;

b) Não há registro na folha de pagamentos sobre a atuação efetiva do servidor público em termos da funcional-programática para a qual atua.

Esses dois problemas, entretanto, podem ser solucionados por um processo de melhoria ou modernização da folha de pagamentos, conforme enfatiza os autores e exemplificam que o Governo do Estado de São Paulo desenvolve um Plano de Modernização da Folha de Pagamentos que atinge a administração direta. Na sua primeira fase de implantação, cada UA alimentará, via web (e, portanto, de modo descentralizado), os dados das freqüências e da funcional-programática dos servidores que efetivamente atuam na UA para o processamento da folha de pagamentos. Assim sendo, com essa modernização na folha de pagamentos as despesas com pessoal da ativa estão indexadas com o nível administrativo (até UA) e com a funcional-programática de efetiva atuação dos servidores públicos. Para efeitos de apuração de custos, após o processamento da folha as informações de despesas de pessoal ativo são carregadas de modo automático em um novo grupo de contas (de custos), na conta corrente do Siafem, segundo um *layout* predefinido, identificando o tipo de evento, os níveis administrativos (até UA), as categorias de funcional-programática, a natureza da operação e o valor da operação (ou seja, o custo de pessoal). Portanto, a apuração de custos de pessoal em termos de valor pode ser efetuada nas três mencionadas óticas: por nível administrativo, por funcional- programática e pela inter-relação dessas duas classificações.

E afirmam que num sistema de custos baseado em custeio variável também é necessário obter os valores do consumo de materiais e de bens e serviços

intermediários nas atividades do setor público. No entanto, em geral os sistemas de informação desse setor apresentam dois problemas principais com relação às despesas com insumos intermediários. Esses problemas impedem de se extrair dos registros das despesas públicas com insumos intermediários o custo devido ao consumo de materiais e de bens e serviços intermediários. Os dois problemas são:

a) Não há vínculo entre a aquisição dos insumos intermediários com os fluxos de consumo efetivo desses, em termos dos níveis administrativos (até UA);

b) Não há vínculo entre a aquisição dos insumos intermediários com os fluxos de consumo efetivo desses, em termos da funcional-programática em que foram utilizados.

Por outro lado, apresentam que mediante um procedimento simples de lançamento de controle no Siafi ou no Siafem, efetuado pelo almoxarifado, esses dois problemas são superados. Evidentemente, parte-se do pressuposto de que as informações sobre o consumo efetivo de materiais e de bens intermediários nos vários níveis administrativos (até UA) e em termos de efetiva funcional-programática de destino podem ser obtidas, no seu melhor grau de fidedignidade, no almoxarifado. Essa suposição baseia-se no fato de que é o almoxarifado quem envia esses itens para a UA e a funcional-programática, à medida que esses os demandem efetivamente para uso nas atividades do setor público e, por isso, possui a melhor informação.

Os autores explicam que o que se requer do almoxarifado, para efeitos da operacionalização do sistema de custos, é um lançamento adicional (de controle) ao que normalmente é efetuado na ocasião do envio dos materiais e bens intermediários. Por exemplo, no caso do Governo do Estado de São Paulo, simultaneamente ao lançamento tradicional, o almoxarifado efetua um lançamento no novo grupo de contas (de custos), na conta corrente do Siafem, mediante uma nova transação de Nota de Lançamento de Consumo. Nesse lançamento adicional o almoxarifado registra os níveis administrativos, as categorias de funcional-programática, a natureza da operação e o valor do consumo de insumos intermediários. Portanto, esse registro permite identificar o valor de consumo dos insumos intermediários, a efetiva UA que utilizou os itens e também qual categoria na classificação funcional-programática utilizou os materiais e bens intermediários. Assim sendo, esse lançamento adicional efetuado pelo almoxarifado, na ocasião do envio dos materiais e bens intermediários, permite o cômputo dos custos de

materiais por nível administrativo (até UA) e em termos da classificação funcional-programática, o que viabiliza o cômputo desses custos nas três óticas referidas.

E esclarecem que os gastos com utilização dos serviços do fator capital, ou custo de capital, são um caso especial. Eles somente deverão ser considerados para efeitos de apuração de custo quando puderem ser diretamente vinculados a uma funcional-programática e a um determinado nível administrativo.

E finalizam apontando que a metodologia de apuração de custos sugerida para o setor público brasileiro, a qual se encontra em implantação no Governo do Estado de São Paulo, é uma estrutura flexível, de baixíssimo custo na operacionalização do sistema de custos e permite a apuração de custos em termos de valor de várias formas, segundo necessidades do gestor público. Os custos podem ser apurados segundo três óticas: por Nível Administrativo, por Funcional-Programática e pela inter-relação dessas duas categorias. Do ponto de vista contábil, os custos que em geral são rotineiramente apurados são os custos variáveis (pessoal e insumos intermediários), estando seus componentes inseridos no subgrupo de despesas de custeio das despesas correntes. Portanto, essa apuração pode restringir-se aos custos variáveis diretos ou aos custos variáveis totais (diretos e indiretos), evidentemente necessitando-se de definição de critérios de rateio para a alocação dos custos variáveis indiretos. Os custos de capital são considerados na apuração de custos desde que possam ser diretamente vinculados a uma funcional-programática e a um nível administrativo. O sistema de custos aqui sugerido, ao apurar os custos variáveis (diretos e indiretos) com complementação ocasional de custos de capital, minimiza eventuais problemas devidos à subestimação de custos e contribui, mais do que o simples custeio direto, para o atendimento dos critérios de eficiência operacional e eficiência alocativa no processo orçamentário. Além disso, as informações de custo são obtidas dos sistemas de informação atualmente em uso com um mínimo de adaptações, podendo ser carregadas e geridas em um novo grupo de conta (de custos), conta corrente no próprio Siafi ou no Siafem.

2.8 Ensaios dos Sistemas de Apuração de Custos em Nível Internacional e Brasileiro

As adoções de reformas administrativas padronizadas difundiram pelo mundo, e um dos primeiros países a reformular a sua gestão pública foi à Nova Zelândia, que conforme Silva (2007, p.103) apud Gill (2000), a filosofia da reforma do setor público neozelandês foi determinado por três “S”, (estratégia – strategy, estrutura – structures e sistemas – systmes) e três “P” (povo – people, desempenho – perfomance e políticas – politics), com enormes mudanças na qualidade dos relatórios públicos, com transparência nas informações sobre a natureza e custos dos produtos, abordando os resultados pretendidos.

No que tange o sistema de administração financeira da Nova Zelândia, Silva (2007, p.104) apud Pallot (1998) discorre que baseado pelo regime de caixa, pelo controle padrão de despesa, realidade esta alterada por um relatório de 1978 de Controller and Auditor General (C&AG), que realizou severas críticas aos administradores públicos por evidenciar o orçamento e os aspectos legais, em vez de gerenciar os recursos de maneira eficiente e eficaz e apontou ainda, o fracasso das medidas de desempenho adotadas, por fim o relatório determinou a adoção de uma contabilidade baseada no regime de competência, permitindo o gerenciamento dos custos. E ainda complementa que a partir desse episodio foi criado um novo conjunto de informações, utilizando os princípios contábeis para a elaboração do demonstrativo financeiro, de resultado, do fluxo de caixa e informações sobre o custo.

A adoção ao regime de competência foi também uma das iniciativas do governo como afirma Silva (2007, p.105), promovendo informações que passaram a ser produzidas mensalmente em todos os níveis de governo, proporcionando a apuração dos custos no setor público, aumentando o volume de informações para o processo decisório, permitindo a comparação de custos entre os departamentos do setor público e os custos dos produtores externos dos bens e serviços públicos. Na prática Silva (2007, p. 105) apud Naschold e Daley (1999) apresenta um trabalho de campo com 11 municípios que passaram pela reforma e a cidade de Christchurch, demonstrou um gerenciamento altamente desenvolvido, e o tradicional processo orçamentário foi transformado em relatórios de custo e desempenho, com a adoção do regime de competência.

Outro país que merece destaque é a Alemanha que segundo Silva (2007, p.105) apud Klages e Loffler (1998) com a chegada da Nova Administração Pública aos governos da Alemanha sob a denominação de modelo de nova direção,

proporcionou ao país uma maior transparência dos custos, dos resultados e das metas políticas, permitindo maior controle. Na oportunidade Silva aponta que os componentes deste modelo de gerenciamento está nos resultados e na orientação para o cliente, com base na transparência dos resultados e na apresentação pela Administração Pública de seus custos para demonstrar a responsabilidade interna e externa sobre o fornecimento dos serviços, e finaliza citando que a técnica de modernização mais importante para as cidades alemãs foi a contabilidade de custos.

A experiência holandesa não poderia deixar de ser citada, que segundo relatos de Silva (2007, p.105) apud Bogt e Helden (2000) esta modernização foi transcorrida pela pressão social sobre o governo, devido ao volume de recursos gastos e a qualidade das atividades executas, perante tal acontecimento, as entidades autônomas planejaram calcular os custos dos produtos e serviços, utilizando medidas de desempenho e o orçamento de resultados, essa iniciativa só pôde ser executada parcialmente, pois os custos eram raramente mensurados. Mesmo com a implantação de um conjunto de instrumentos de gerenciamento (Beleid em Beheers Instrumentarium – BBI), criado para desenvolver políticas municipais mais transparentes, controláveis e flexíveis, para os políticos, os gerentes e os cidadãos, essa ferramenta não era utilizada de forma adequada, e os autores finalizam dizendo que os municípios não estão preocupados com o sistema de custos.

Outros países internacionais podem ser mencionados, conforme evidencia Silva (2007, p.106-107) como o Reino Unido, Canadá, Austrália e Estados Unidos, que aderiram ao regime de competência e adotaram práticas da contabilidade de custos, com um sistema de apoio a administração.

No cenário brasileiro os autores Monteiro, Pereira, Santos e Holanda, no artigo Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil (2010, p.01–13), discorrem os esforços para que se chegasse à primeira versão do sistema de custos do governo federal foram muitos. Pode-se destacar o trabalho da Comissão Interministerial em meados de 2005, cujo objetivo era “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”. Tal comissão foi resposta organizacional ao Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, que determinou que fossem adotadas “providências para que a Administração Pública Federal possa dispor com maior brevidade possível de

sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004". Em continuidade aos trabalhos da Comissão Interministerial, foi instituída ao final de 2008 a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão.

E os mesmos expõem em seguida alguns fatores que contribuíram para a não implantação do sistema anteriormente. Dentre eles, é possível considerar a falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos. Devido à ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativa de recursos. As informações e a grande massa de dados disponibilizados são de difícil entendimento pelo público e ainda persiste a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. O cidadão contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, sejam na forma de investimentos, despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública. Havia uma lacuna que começou a ser minimizada em 2010 com a homologação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. A importância maior do Sistema está em reverter este quadro, ao bem do interesse público.

No início de 2009, formou-se então o grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda com o intuito de produzir versão inicial do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal em parceria com o Serpro. O referido grupo passa a interagir fortemente com todo o trabalho do macroprocesso orçamentário e financeiro que já estava estabelecido fundindo-se num grupo de trabalho maior envolvendo também o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Para a operacionalização do projeto, mostrou-se necessária coordenação com atores diversos: ministérios e entidades governamentais, comunidade acadêmica nacional e internacional, órgãos de controle externo e governos subnacionais, dentre outros. Mediante apoio da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda como *sponsor*, foi possível articular com estes diversos atores gradativamente.

Buscaram-se inicialmente a participação e a cooperação da Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP), Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MP) e da Secretaria de Recursos Humanos (SRH/MP), órgãos gestores, respectivamente, do SIDOR e do SIOP, do SIGPLAN, e do SIAPE. Em seguida, a Secretaria de Gestão (SEGES/MP) e a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SLTI/MP) foram incorporadas ao processo de trabalho. Paralelamente a esta ação, foi introduzida uma série de seminários "técnicos conceituais" com o envolvimento da comunidade acadêmica: inicialmente, a FGV, USP, UERJ, UFRN e UFPE e, em seguida, este universo foi expandido para várias outras universidades e entidades do terceiro setor, como o Instituto Social IRIS, até culminar com a formatação do "I Congresso de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público". Complementarmente às ações anteriormente apontadas, foram ainda realizadas visitas técnicas para conhecer os sistemas de custos do Inmetro, do Banco Central e do município do Rio de Janeiro.

Na fase de reforço do diagnóstico e definição das diretrizes gerais do modelo, foi elaborado e aplicado questionário junto aos servidores federais. Com a análise das informações foram ratificadas as diretrizes que já estavam sendo seguidas na implantação do projeto pela Secretaria do Tesouro Nacional. Também foram realizados estudos preliminares pelo Serpro acerca dos pontos de integração nos sistemas estruturantes, com vistas à construção do armazém de informações (*datawarehouse*) do Sistema de Informação de Custos e estudos acerca da metodologia de ajuste contábil, pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União, da Secretaria do Tesouro Nacional. Em março de 2010, a fase de homologação do sistema foi encerrada e as diretrizes de treinamento e capacitação dos usuários iniciadas. Até o momento, foram treinados multiplicadores da STN, SOF, SRH, SPI, SEGES e SLTI.

Após a implantação do SIC no governo federal os autores discorrem sobre os avanços alcançados com a primeira versão do sistema, como o tratamento conceitual adequado, a abordagem tecnológica apropriada que permite trazer a dimensão temporal de maneira explícita com a realização de inferências multidimensionais. Com a maturidade do sistema em questão, será possível aperfeiçoar as séries históricas de análise de custos sob a ótica administrativa ou programática, estimulando o uso de ferramentas OLAP (*On line Analitical*

Processing), que permitem acesso rápido aos dados conjugado à facilidade de acesso pelos usuários.

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal permitiu a efetiva mensuração de custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, com vistas a atender uniformemente a todos os órgãos e entidades da estrutura federal. Na ótica processual, em outras palavras, na forma de conceber e implantar sistemas de informações pela STN, a estratégia de coordenação do projeto de custos também foi inédita. Não havia mapeamento, nem por parte do Serpro, dos processos e interfaces entre os sistemas estruturantes SIAFI, SIAPE e SIGPLAN etc. Não havia também nenhuma coordenação nas rotinas de alteração desses sistemas. A implantação do Sistema de Informação de Custos provocou mudança significativa nessa realidade. Desde o início do projeto, todos os stakeholders envolvidos com o macroprocesso orçamentário e financeiro da União puderam refinar a comunicação organizacional e minimizar ruídos, especialmente na gestão e no aprimoramento dos sistemas, quanto à adoção de novas tecnologias.

O desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal partiu de premissas que direcionaram o ambiente tecnológico a ser usado no projeto. Primeiramente, decidiu-se que os sistemas estruturantes não seriam modificados. Dessa forma, o Sistema de Custos deveria trabalhar com informações já existentes nos sistemas escolhidos para dar início ao projeto: SIAFI, SIGPLAN e SIAPE. Outra premissa do projeto é de que a versão inicial não teria um módulo de alocação dos custos indiretos, bem como não seria utilizado nenhum critério de rateio para alocar esses custos. Dessa forma, seguindo a proposta gradualista do projeto, decidiu-se inicialmente que não seria desenvolvido um sistema transacional. Escolheu-se uma abordagem que permitisse a consolidação das informações de custo da Administração Pública. Assim, os dados deveriam ser extraídos dos sistemas estruturantes para um ambiente no qual fosse possível a criação e personalização de relatórios gerenciais.

Outra vantagem levantada pelos autores é a capacidade de permitir o manuseio e a gestão de grande volume de dados. Essa capacidade era um requisito essencial do projeto, visto que a base de dados armazena milhões de registros efetuados anualmente no SIAFI, no SIAPE e no SIGPLAN. Para que esses dados

possam ser pesquisados com rapidez, a estrutura do *datawarehouse* permite redundâncias e agregações de dados, o que não ocorre nos sistemas transacionais.

Diante de todas as prerrogativas é levantado os desafios e os próximos passos a serem seguidos pela União, no qual prevalece que nesse primeiro momento, o projeto utilizou a ligação que o SIAPE e o SIAFI possuem com o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal – SIORG – para efetuar esse vínculo. No entanto, faz-se necessário que todos os sistemas estruturantes usem uma tabela única de estrutura organizacional, preferencialmente, a tabela do SIORG. Essa mudança permitirá a melhoria na confiabilidade das ligações entre os órgãos do sistema. Com o desenvolvimento do Novo SIAFI, surge uma janela de oportunidade para unificação do tratamento de custos no governo federal, pois alguns órgãos atualmente utilizam centros de custo por meio de lançamentos contábeis em contas específicas de custos. O novo módulo Contas a Pagar (CPR) nos permitirá unificar a geração da informação de custos, sendo que o detalhamento anteriormente existente será uma extensão da informação de custos trazida pelo SIC.

O diferencial do SIC está na sua capacidade de integrar diversos sistemas em uma única base. Desta forma, os dados dos sistemas gerenciais dos ministérios, bem como os dados de outros sistemas estruturantes, como o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal – SIOP – e o Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG serão inseridos no SIC, permitindo expandir o seu horizonte de informação. Além disso, nem todos os órgãos da Administração Pública Federal são contemplados pelo SIAPE. A inserção de toda a estrutura de pessoal no SIC permitiria estimar a participação deste insumo essencial à mensuração de custos.

E para obter a evolução do SIC, os autores enfatizam que é essencial enfrentar o desafio de pensar um novo modelo de alocação das despesas orçamentárias relativas à área-meio, com o intuito de permitir sua distribuição para os produtos aos quais elas servem, gerando um custo de programas e órgãos mais preciso.

E concluem dispondo que o processo de disseminação do sistema tem como base de sustentação a mudança de aspectos culturais do setor público, iniciando-se em um processo de capacitação dos usuários no uso do sistema, passando por uma gestão eficiente das informações geradas e solidificando-se na institucionalização do

uso da informação de custos por parte dos órgãos centrais e apropriação desse uso pelos gestores públicos. A situação anterior à implantação do sistema de custos, perniciosa para o interesse e para a gestão pública, foi enfim revertida com o desenvolvimento e implantação do SIC. Temos consciência de que muito foi feito, muito se fez e muito ainda terá que ser feito para aperfeiçoamento, evolução, maturação de uma política de informação de custos e qualidade do gasto público. Não obstante, espera-se compromisso dos futuros governantes dos três poderes: executivo, legislativo e judiciário, a “calibragem” adequada entre o incentivo e a cobrança dos órgãos de controle, o envolvimento efetivo da academia e a participação da sociedade civil na continuidade e no fortalecimento do SIC.

Após a contextualização das experiências realizadas por diversos países e o relato da implantação no cenário brasileiro, fica a indagação de quais foram as entidades que foram introduzidas o sistema de informação de custos, na qual pode-se ressaltar exemplos práticos de entidades renomadas como o Aeronáutica, a Marinha do Brasil, o Ministério da Educação, o Ensino Superior da UNB, o Hospital HUB-UNB, os Correios, entre outras. Das quais se tem dados vantajosos sobre os resultados desse processo.

2.9 Perspectivas e Desafio na Aplicação do Sistema de Custo no Setor Público

Uma dos grandes benefícios promovidos pelo Sistema de Informação de Custos na Administração segundo a Resolução nº 1.366/2011, é a relevância na qualidade das informações em poder influenciar os usuários, a utilidade e oportunidade de se deter a informação tempestiva, promover a valorização da sociedade ao tornar acessíveis o uso dos recursos públicos, garantia da fidedignidade da informação e especificidade no detalhamento das informações relativos ao custo, de forma que proporcione possíveis comparações com demais realidades, através da geração de relatórios.

Há de se destacar conforme Reis, Ribeiro e Slomski (2005) que os produtos que consomem custos nas entidades públicas não conseguem ser avaliados da mesma forma como nas empresas do setor privado, onde a diminuição da qualidade do produto representa rejeição e perda de produtos. Destacam que o setor público é compreendido como prestador de serviços de natureza complexa, basicamente formados por processos de trabalho não percebidos por seus consumidores.

A implantação do sistema de custos tem como objetivos a mensuração, o registro e a evidenciação dos custos dos produtos, serviços, programas, projetos e outros custos da entidade, subsidiar a avaliação de resultados e desempenho, promover o auxílio à tomada de decisão em processos e funções de planejamento e orçamento, bem como apoiar medidas de redução de custos e qualidade do gasto público, conforme cita a Resolução CFC nº 1.366/11, em seu art. 2º.

De fato, pode-se notar os benefícios oferecidos a Administração Pública apoiado a este entendimento Miranda Filho (2003, p.24) compreende que a aplicação de métodos de custeio no setor público possibilita: mensurar os custos sociais de cada uma das diversas ações de governo, revelando para a sociedade os recursos sacrificados para realizar as ações de governo; apurar os custos organizacionais das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos gastos de funcionamento de cada uma das organizações públicas, revelando o sacrifício de recursos para realizar as atividades diversas de uma organização pública.

O impacto de todas essas mudanças no setor público está atribuído a New Public Management (NPM), que conforme Lapsley e Pallot (2000, p.377):

> Nova Gestão Pública é um termo genérico para uma onda de reformas da administração ao longo do mundo e que são relativamente padronizadas. A expressão Nova Gestão Pública (NPM) é muitas vezes atribuída a Hood (1995), como uma expressão que caracteriza os principais componentes de uma tendência internacional para a transformação da máquina administrativa governamental.

O paradigma da Nova Gestão Pública surgiu no final dos anos 80 e início dos 90, nos países membros da OCDE – Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico, que ocasionou diversas reformas na gestão pública, conforme Ormond e Loffler (1999, p.68) e afirma com ênfase que os modelos da NPM decorrem basicamente de duas vertentes teóricas: a nova economia institucional e o gerencialismo. Para os novos economistas institucionais, os sistemas orçamentários tradicionais produzem alocação de despesas subotimizadas, na medida em que o custo dos programas, cada vez mais numerosos, pode ser externalizado, acarretando déficits, endividamento ou aumento de impostos indesejáveis. Como os benefícios são concentrados e os custos pagos por toda a população, “as ações coletivas de atores orçamentários individuais,

comportando-se de forma racional no processo orçamentário, resultarão em níveis totais de despesas mais altos do que aqueles considerados como resultado coletivo ótimo".

Segundo o estudo de Kelly (2001, p.64), evidenciado por Machado (2002, p.58), as reformas introduzidas pelos governos membros da OCDE seguiram recomendações de forma variada, podendo ser agrupadas em três categorias principais:

> • Reformulação do ambiente orçamentário – objetiva estabelecer valores de economia e parcimônia. Desvia o debate do desenvolvimento das políticas públicas para as questões relativas aos resultados financeiros (combate ao déficit, ao endividamento etc). Dessa forma , ao deslegitimar "o debate sobre como gastar o dinheiro do governo, enfatizando a importância dos cortes de despesas e das restrições", fortalece a posição dos guardiões com novos argumentos.
> • Centralização dos controles de despesas agregadas – fortalecimento dos órgãos centrais para assegurar que as despesas agregadas anuais e as prioridades sejam definidas antes de começar o processo de alocação dos recursos aos programas específicos.
> • Delegação de responsabilidades para um gerenciamento detalhado dos recursos – nesta categoria, destacam-se dois grupos de medidas: o primeiro visa delegar a gestão financeira e, o segundo, introduzir novas formas de contratação de prestação de serviços.

A implantação da NPM, segundo Steiner (2000, p.377-378) difere de cada lugar e depende do nível de governo, obtendo uma abordagem com cinco dimensões, sendo a cultural; meta e desempenho; organizacional; mercado e resultado. Alinhado a este entendimento Silva e Drumond (2004, p. 3) afirmam que há duas vertentes que fundamentam a aplicação de custos na Administração Pública, a primeira é a adoção de custos como critério para a formação de preços públicos e de receitas de prestação de serviços; e a segunda é a redução das despesas e a utilização de um mecanismo de aferição de eficiência. Mileski (2000, p.12) complementa que o conhecimento de custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência e, também, da eficiência especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício.

Silva (2007, p.102) discorre que com ressalva as particularidades de cada situação, é possível vislumbrar as principais características da NPM, entre elas a busca por melhorias no setor público por meio do desempenho, que consequentemente instituiria a contabilidade de custos.

Neste cenário, surge o entendimento que a adoção do sistema de custos no setor público será diferente em cada realidade. Segundo Alonso (1999, p.39), o governo e a sociedade não sabem regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na Administração Pública. Considerando, que a eficiência é a relação entre os resultados alcançados e o custo para obtê-los, em um sistema de avaliação de resultados e de custos, a Administração Pública fica carente de instrumentos adequados de gestão, o que abre margem para a ocorrência de ineficiências.

Complementando a ideia Machado (2002, p.10), discorre que há no setor público brasileiro um problema relevante e urgente, relacionado a construção de um sistema de informação de custos e propõe três medidas para sanar tal dificuldade, inicialmente implantar um sistema de informação de custos integrado que contemple a contabilidade e o orçamento, abordando o planejamento, a execução e o controle; analisar a possibilidade de integrar o novo sistema ao sistema de custos existente e por fim, buscar reduzir os possíveis obstáculos do subsistema social.

Quanto à definição sobre qual seria o sistema de custo mais adequado à gestão pública, Alonso (1999, p.48-53) defende que o método do Sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC seria o mais adequado, argumentando que o ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia, ou seja, é também uma boa ferramenta de planejamento.

Por outro lado, Machado (2002, p.148-154) argumenta que a escolha do método de custeio para o setor público não é tarefa fácil, e que, dependendo da situação, poderia ser adotado qualquer um dos métodos de custeio conhecido, mas opta pelo sistema de custeio direto. Entretanto, ressalta que nada impede, sendo até desejável que, caso não haja retrabalho, órgãos específicos, a partir das informações extraídas de sistema de informações contábeis/gerenciais, construam modelos específicos de custos, seguindo o modelo ABC.

Cabe ressaltar que cada entidade pública, neste caso, os municípios, possui uma realidade específica. De acordo com Mauss e Souza (2008, p.41), não existe um modelo de sistema de custos que possa ser aplicado em qualquer entidade, seja

ela pública ou privada. Cada organização deverá estruturar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, informações desejadas e realidade operacional.

Martins (2003, p.360) comenta que a decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas. Isso definirá o modelo. Tal visão também é comungada tanto por Mauss e Souza (2008, p.42-45) quanto Machado (2002, p.137) que para um sistema de custo ser considerado adequado este precisa atender às particularidades e as necessidades específicas do usuário.

Desse modo, fundamenta-se o estudo proposto no desafio dos administradores públicos municipais na escolha do método de custeio a ser implantado em suas gestões, cabendo nesta pesquisa apresentar uma proposta de modelo conceitual aplicável a esta realidade, partindo das primícias dos dados do município de Itaguari, detalhadamente da Secretaria Municipal de Educação.

3 METODOLOGIA

Há uma distinção e uma ligação entre método e metodologia, evidenciada em todo estudo que se propõe a cumprir um fundamento, como pode ser percebido na citação a seguir:

> Método vem do grego méthodos (meta = além de, após de + ódos = caminho), onde define método sendo o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo. Já metodologia deriva do grego méthodos (caminho para chegar a um objetivo) + logos (conhecimento), assim são procedimentos e regras utilizadas por determinado método. (RICHARDSON, 2012, p.22).

Para Minayo (2007, p.44):

> (...) a) como a discussão epistemológica sobre o “caminho do pensamento” que o tema ou o objeto de investigação requer; b) como a apresentação adequada e justificada dos métodos, técnicas e dos instrumentos operativos que devem ser utilizados para as buscas relativas às indagações da investigação; c) e como a “criatividade do pesquisador”, ou seja, a sua marca pessoal e específica na forma de articular teoria, métodos, achados experimentais, observacionais ou de qualquer outro tipo específico de resposta às indagações específicas.

Desta forma para que se promova o que foi proposto em estudo será necessário seguir as metodologias científicas aplicáveis, que conforme afirmam

Gerhardt e Silveira (2009, p.11) metodologia científica é o estudo sistemático e lógico dos métodos empregados nas ciências, seus fundamentos, sua validade e sua relação com as teorias científicas, compreendendo basicamente um conjunto de dados iniciais e um sistema de operações ordenadas adequado para a formulação de conclusões, de acordo com certos objetivos predeterminados.

Minayo & Minayo-Gómez (2003, p.118) apresenta reflexões sobre a escolha do método de pesquisa:

> 1) Não há nenhum método melhor do que o outro, o método, “caminho do pensamento”, ou seja, o bom método será sempre aquele capaz de conduzir o investigador a alcançar as respostas para suas perguntas, ou dizendo de outra forma, a desenvolver seu objeto, explica-lo ou compreendê-lo, dependendo de sua proposta (adequação do método ao problema de pesquisa); 2) Os números (uma das formas explicativas da realidade) são uma linguagem, assim como as categorias empíricas na abordagem qualitativa o são e cada abordagem pode ter seu espaço específico e adequado; 3) Entendendo que a questão central da cientificidade de cada uma delas é de outra ordem [...] a qualidade, tanto quantitativa quanto qualitativa depende da pertinência, relevância e uso adequado de todos os instrumentos.

Baseado neste entendimento, a metodologia escolhida para fundamentar este estudo, busca atender as expectativas dos objetivos propostos e abordar o contexto pesquisado.

3.1 Tipo de Pesquisa

Após a apresentação de referências teóricas sobre a temática, segue-se para uma nova fase de estudo, que é o desenvolvimento da pesquisa, que segundo a definição de Gil (2007, p.17) é um:

> (...) procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases, desde a formulação do problema até a apresentação e discussão dos resultados.

Gerhardt e Silveira (2009, p.11) fundamentam que somente se inicia uma pesquisa se existir uma pergunta, uma dúvida para a qual se quer buscar a resposta, buscando ou procurando resposta para alguma coisa. E complementa que as razões que levam à realização de uma pesquisa científica podem ser agrupadas em razões intelectuais que é o desejo de conhecer pela própria satisfação de

conhecer e as razões práticas, que é o desejo de conhecer com vistas a fazer algo de maneira mais eficaz.

O propósito da pesquisa se fundamentou nos objetivos e na problemática abordada, caracterizando-se com uma pesquisa exploratória, que conforme Gil (2007, p.41-42) busca proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato, salientando que este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. E exemplifica que a grande maioria dessas pesquisas envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão, ou seja, um estudo de caso.

Piovesan e Temporini (1995, p.321) definem que pesquisa exploratória é parte integrante da pesquisa principal, como o estudo preliminar, realizado com a finalidade de melhor adequar o instrumento de medida à realidade que se pretende conhecer, com objetivo de conhecer a variável de estudo, como ela se apresenta, seu significado e o contexto que ela se insere.

Quanto à abordagem adotada será a qualitativa e quantitativa, que conforme Godoy (1995, p.58):

> A pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados, envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

Aliado a este conceito Gerhardt e Silveira (2009, p.31-32) dispõem que a pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização e acrescentam que os pesquisadores que utilizam os métodos qualitativos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens.

Já a Pesquisa Quantitativa é defina por Fonseca (2002, p.20):

> Diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados. Como as amostras geralmente são

> grandes e consideradas representativas da população, os resultados são tomados como se constituíssem um retrato real de toda a população alvo da pesquisa. A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc. A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente.

A aplicação quantitativa a pesquisa proporciona a mensuração de dados quantificados, na coleta de dados busca manter controles, analisando os dados numéricos por bases estatísticas, procurando resultados objetivos. Em síntese, a adoção das duas abordagens proporciona maiores informações à pesquisa, pois ambas apresentam falhas que são sanadas quando aplicadas em conjunto.

3.2 - Procedimentos para o Desenvolvimento da Pesquisa

Como procedimento usou-se de ampla pesquisa bibliográfica, com coleta de dados, que segundo Gerhardt e Silveira (2009, p.50) a coleta de informações exploratórias pode ser realizada através de entrevistas, de observações ou de busca de informações/dados em bancos de dados secundários, documentos, neste caso foram realizados a coleta de dados junto a Secretaria Municipal de Educação, Administração Pública do município, no Controle Interno e perante o Departamento de Contabilidade, buscando dados que contemplem a realidade da rede de ensino municipal nos balancetes, relatórios e anexos contábeis, contratos e prestações de contas no recorte temporal compreendido entre o ano de 2013 e 2014, observando todos os gastos efetivamente realizados.

A coleta de dados foi transposta através da pesquisa bibliográfica e pesquisa documental, que conforme Gerhardt e Silveira (2009, p.69) pesquisa bibliográfica é considerada a mãe de toda pesquisa, fundamenta-se em fontes bibliográficas; ou seja, os dados são obtidos a partir de fontes escritas, portanto, de uma modalidade específica de documentos, que são obras escritas, impressas em editoras, comercializadas em livrarias e classificadas em bibliotecas e a pesquisa documental é aquela realizada a partir de documentos, contemporâneos ou retrospectivos, considerados cientificamente autênticos (não-fraudados); tem sido largamente

utilizada nas ciências sociais, na investigação histórica, a fim de descrever/comparar fatos sociais, estabelecendo suas características ou tendências.

O estudo se propôs na amostragem conveniente ocasionada pela escolha do pesquisador, que neste caso, detém a possibilidade da coleta dos dados ser realizada pela proponente do estudo, conferindo maior confiabilidade, por obter acesso aos mesmos. O tamanho da amostra a ser analisada parte das seguintes vertentes: o município de Itaguari é um dos 246 municípios do Estado de Goiás; a Secretaria Municipal de Educação é uma das oito secretarias existentes no município e o período abordado será apenas o ano de 2013 e 2014, não contemplando os demais anos.

Para que se pudesse desenvolver o estudo de modo detalhado, foi necessário visualizar e distribuir a Secretaria Municipal de Educação em diversas vertentes, como se pode observar abaixo:

- Quantitativo de Alunos: levantamento do quantitativo de alunos matriculados na rede de ensino do município, classificando-os: ensino fundamental e ensino infantil, incluindo Creche;
- Magistério e Manutenção do Ensino: primeiramente foi levantado o número de profissionais lotados no quadro do magistério e na manutenção do ensino, para se obter os custos diretos e indiretos a educação;
- Concursados e Contratados: identificação do quantitativo de profissionais que são contratados por concurso e por contratos de prestação de serviço, pois os gastos com cada profissional detêm de cálculos diferenciados;
- 60%/40% e recursos específicos: levantamento dos recursos monetários repassados ao município para arcar com a Educação, relativos a folha de pagamento;
- 25% contrapartida: identificação dos gastos com o cumprimento constitucional à Educação;
- Custos Fixos e Variáveis: classificação dos custos ocorridos nos referidos anos como custos fixos e variáveis;
- Plano de Custeio Sequencial: cada custo identificado foi devidamente alocado conforme a estrutura do Plano de custeio.

3.3 - Análise dos Dados

A análise dos dados foi transposta pela análise de conteúdo, que segundo Bardin (2004) define análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens.

Após a realização da coleta de dados foi iniciada a análise confrontando com os referenciais teóricos propostos e desenvolvendo uma interpretação descritiva das evidenciações obtidas, alcançando resultados referentes ao objeto de pesquisa, ou seja, a um modelo adequado que mensure os custos no setor público, que neste caso, são os custos nas unidades de ensino da Secretaria Municipal de Educação de Itaguari-Go, permitindo primeiramente a evidenciação da evolução e representabilidade de cada item de custeio dentro da totalidade, através da Análise Horizontal e Vertical, e por fim a mensuração da relação custo/aluno, que passa a ser utilizada para desenvolvermos análises pelo método comparativo, com demais resultados, como o valor custo/aluno estipulado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE e também a um Software de Sistema de Custos desenvolvido apara identificar o custo/aluno considerado como padrão de qualidade a ser aplicado aos municípios, possibilitando o alcance de considerações finais que visualize além da aplicabilidade do recurso público com eficiência, também obtenção de um método de custeio que mensure a realidade da gestão pública.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

4.1 Ambientalização do Cenário de Pesquisa

Para melhor compreender o cenário de pesquisa, objeto de estudo fez se necessário obter dados do ambiente, buscando conhecer de um modo genérico e breve o surgimento do município, bem como suas características e de uma forma específica os fundamentos iniciais de ensino Escolar no município.

4.1.1 Do Município de Itaguari – Goiás

Segundo o histórico do IBGE (2015, 11:04hs), “Por volta de 1946 alguns moradores da região, onde atualmente está situada a cidade de Itaguari, tiveram a idéia de criar um povoado. Para efetivar a idéia, alguns fazendeiros da região doaram terras para a construção de ranchos e pequenas casas, formando o povoado de Campestre. Assim, no ano de 1950, esses fazendeiros liderados por José Eduardo do Couto, consultados, os vizinhos e amigos que se dispuseram a ajudá-lo na empreitada, definiram então que o povoado seria construído em local alto, bem no meio da chapada, ponto de divisa de várias fazendas. Naquele ano, José Eduardo do Couto, Pedro Vasconcelos do Couto, Salvador do Couto, Salvador Vieira da Cunha, Sebastião Ludovico de Almeida, dona Lindolfa, Serafim Lino de Araújo e Joaquim Alves da Costa, registraram em cartório a doação de área para a formação do patrimônio que, mais tarde, transformou-se na cidade de Itaguari. A área foi doada à Igreja que lhe deu como patrono, São Sebastião. O povoado surgiu com o nome de Itaguará, escolhido por José Eduardo do Couto. Era a composição de ITA (de Itaberaí); RI (de Sucuri, o rio que banha a cidade) e GUA (de Jaraguá, município que à época fazia divisa com Itaberaí). O nome mais tarde foi mudado para Itaguari, por ser de melhor fonia.

No ano de 1987, o povoado de Itaguari, na época já elevado a categoria de Distrito de Taquaral de Goiás teve sua emancipação política, concretizada pela Lei n° 10400 - D.O. de 27/01/1988 que passou a pertence r à mesoregião Centro Goiano, microregião de Anápolis. Itaguari é banhado pelos rios Sucuri e Casa de Telhas. Está a 100 quilômetros de Goiânia. Itaguari sustenta sua economia na produção agropecuária. É grande produtor de milho, arroz e feijão e tem forte participação na produção estadual de leite e gado de corte. As indústrias de confecção são outro destaque de sua economia.

4.1.2 - Do Desenvolvimento Escolar

De iniciativa dos professores do município, Joaquim Marques Cardoso, José Eduardo do Couto Neto e Osmar José Jerônimo Neto, foi manuscrito um livro com o título: História de Itaguari: De Campestre a Capital da Moda Íntima, onde descreve em um dos capítulos relatos dos primórdios da Educação no município nas páginas

75 a 78, fazendo menção que antes da criação do povoado de Itaguari o ensino era extremamente rudimentar e quase inexistente. Não havia Escola propriamente dita. O ensino acontecia em casas de alguns fazendeiros, ministrado por professores particulares. Maria da Piedade Couto, filha de José Eduardo do Couto é considerada a primeira professora em Itaguari. Lecionou por mais de 8 anos, em casas de fazenda e na primeira igrejinha do povoado, no período de 1948 a 1956.

Com a fundação da Escola Isolada no final da década de 1950, assumiu o cargo de professor o senhor Luiz Ferreira de Oliveira, exercendo este ofício até 1958. Nesta mesma época, filhas de fazendeiros ou de meeiros, que haviam estudado em Itaberaí, ou em outras localidades, foram também contratadas como professoras. A partir do final da década de 1960, acelerou-se o processo de educação em Itaguari. Foram criadas na zona rural, em pelo menos 06 localidades, as Escolas multisseriadas de 1ª a 4ª série de Ensino Fundamental. Na zona urbana foi construída, no governo de Otávio Lage a Escola Estadual José Eduardo do Couto, anexando o antigo Grupo Escolar. No ano de 1970, graças aos esforços de alguns professores, foi criado o Ginásio Comercial Sebastião Ludovico de Almeida, iniciando os estudos de 5ª a 8ª séries do Ensino Fundamental.

Dados segundo o Documentário Histórico das Escolas do Município de Itaguari, elaborado pela Secretaria Municipal de Educação de Itaguari no ano de 2014, relata que o surgimento da Escola Professor Raimundo de Oliveira Castro (2014, p.02) ocorreu motivada no início do ano de 2000, com o intuito de criar uma nova Escola, a prefeita Maria Leonilda fechou todas as Escolas rurais de Itaguari e a Escola Infantil Pequeno Príncipe. Com os alunos oriundos das Escolas fechadas e alguns alunos da zona urbana foram formadas as turmas iniciais na nova Escola.

O local escolhido para a recém-criada Escola, denominada na época de Escola Municipal Integrando o Saber, foi um dos prédios (Prédio do Legislativo) do conjunto arquitetônico inacabado da obra que iria compor a sede dos três poderes municipais: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Em 2001 a Câmara Municipal aprovou a Lei n.º 032/2001 de 20 de março de 2001 que deu nova denominação a Escola, passando a chamar Escola Municipal Prof. Raimundo de Oliveira Castro - EMPROC. No dia 12 de abril de 2002, a prefeita Maria Virlene inaugurou, com grande festa, a obra de adaptação de outro prédio (Prédio do Judiciário) transformando-o na sede da Escola. Atualmente a Escola tem-se destacado na busca de um ensino de qualidade e sua clientela tem

crescido muito, prova disto é a avaliação do IDEB que em 2011 alcançou 6,2 e em 2013 obteve 7,0.

A Creche Municipal Anísio Procópio de Oliveira (2014, p.06) teve seu surgimento com a proposição de uma Emenda Parlamentar por parte da Senadora Lúcia Vânia, resultou na liberação de verbas para a construção de uma Creche municipal em Itaguari no final do pleito da Prefeita Maria Virlene. Dando prosseguimento ao projeto o Prefeito Ronivon Braz Gontijo realizou os procedimentos para licitação, construção e inauguração da Creche no biênio 2005 e 2006.

No ano de 2012, através da Lei Municipal n.º 220/2012 de 20 de agosto de 2012, a Câmara Municipal de Itaguari regulamentou o nome da Creche, confirmando a já existente denominação de Creche Municipal Anísio Procópio de Oliveira. No ano de 2007 foram abertas as matrículas e a nova Creche começou a funcionar atendendo uma clientela de 48 alunos.

Abaixo segue a estrutura Organizacional da rede de ensino de Itaguari

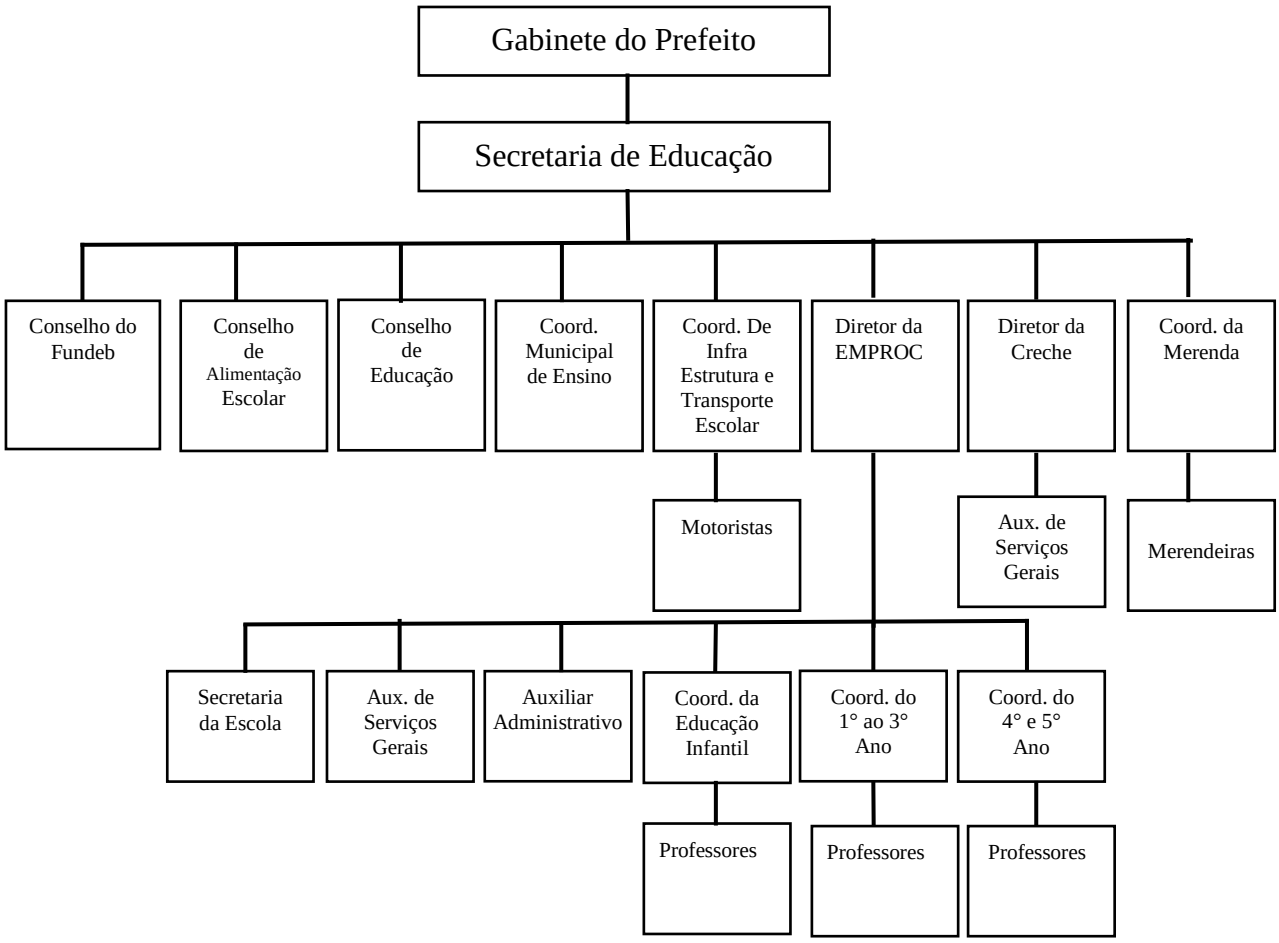


Figura 06 - Estrutura Organizacional de Ensino do Município
Fonte: Secretaria Municipal de Educação de Itaguari (2014, p.08)

4.2 Dados e Análise da Pesquisa

O modelo conceitual de Sistemas de Informação de Custos fundamentado neste estudo considera as seguintes premissas:

- Base de Dados

As informações foram retiradas do banco de dados dos registros contábeis do Sistema de Gestão Pública – Megasoft, onde não sofreram alterações, apenas foram agrupados ou acumulados;

- Custos e Despesas

Foram considerados todos os dados da Administração Direta, Autarquias e Fundações que estejam ligadas ao objeto de estudo;

- Método de Alocação de Custos e Despesas

A metodologia aplicada foi o Plano Sequencial de Custeio que incluiu todas as relações de custos que a Secretaria Municipal de Educação de Itaguari/GO detém para realizar a prestação de serviço, ou seja, educação de qualidade;

A base conceitual do Plano Sequencial de custeio é o método de custo por absorção;

Não há distinção entre custos e despesas, sejam elas diretas ou indiretas;

Não há de rateio de custos.

4.3 O Conceito de Plano Sequencia de Custeio

O plano sequência de custeio é um modelo em que o pesquisador precisa identificar as menores unidades de um processo, em se tratando de uma área operacional produtiva; de um procedimento, em se tratando de uma área operacional de serviço (YOSHITAKE, 2004). Segundo Yoshitake (2004), as menores unidades de um processo ou de um serviço são denominadas de procedimentos com o propósito de facilitar a nomenclatura utilizada neste trabalho. Durante o procedimento ocorrem as mais diversas modalidades de operações, tais como: manutenção, preparação de merendas, aulas presenciais, assessoria e sistemas de informação, transportes. Cada procedimento é composto por eventos que somados

dão origem a uma sequência. Assim, dependendo da natureza do procedimento de serviço é possível identificar uma ou mais de uma sequência que, no conjunto ou individualmente, passa a constituir uma unidade de ação.

Generalizando tais considerações, pode-se afirmar que um específico conjunto de eventos dá origem a sequências e estas as unidades de ação. Por sua vez, as unidades de ação formam um plano sequência. O plano sequência, se mais de um for construído, formam um plano sequência global. Os procedimentos ocorrem em função do material, do equipamento, do recurso humano, do tempo, do espaço, da tecnologia, do processo operacional, do modo de registro dos eventos. Em consonância com o exposto, define-se custeio sequência como a sucessão lógico-temporal de planos ou cenários de avaliação financeira de planos, programas e das unidades da administração pública que formam um conjunto ordenado de informações de custos.

4.4 Fatores e Critérios de Alocação de Custos e Despesas

4.4.1 Relações de Nexo Causal

- Identificações possibilitadas por meio de tecnologia

No presente estudo, os custos e despesas ocorridos na prestação de serviços educacionais por parte do Município de Itaguari/GO são os custos diretos registrados no sistema educacional da Secretaria de Educação do Município, portanto sem o uso de rateios.

Teoricamente, um custo incorrido possui relação direta com o produto ou o centro de custo que lhe deu origem. Assim, pode-se afirmar que o custo é sempre identificável diretamente ao produto ou ao centro de custo. A atual tecnologia permite a medição de recursos que são utilizados na produção de bens e serviços. A tecnologia de informação aperfeiçoou a técnica ou método de identificar o relacionamento entre custos e produtos. Em consequência torna-se possível imputar custos a produtos e centros de custos em algum grau diferente e em termos mais gerais do que nos métodos utilizados no passado.

- Imputabilidade direta de custos e despesas à prestação de serviços

A alocação de custos e despesas do sistema educacional em estudo é imputável diretamente à prestação de serviços do Município de Itaguari/GO em razão de nele se incorporar e ser especificamente identificado com a prestação de

serviços. Esses custos e despesas são apropriados aos serviços pelo custo histórico e pelo princípio da competência.

- Imputabilidade direta dos salários aos serviços prestados

A alocação dos salários no presente estudo é feita diretamente aos serviços prestados em razão de seu nexo com os mesmos e ser especificamente identificados com a Creche Municipal e Escola Municipal.

4.4.2 Alocações de Custos Indiretos diretamente a Unidades e Sequências.

- Alocações dos Custos e Despesas aos Objetos de Custeio

As alocações dos Custos e Despesas aos Objetos de Custeio são aplicadas quando há ligação entre os custos e despesas registrados nos objetos de custeio: a Creche Municipal e a Escola Municipal. Assim, as despesas com Assessorias e Sist. de Informação, Vestuário, Manutenção, Transporte Escolar, Gêneros Alimentícios, Materiais de Consumo, Serviços, Eventos e Festividades e outras despesas registrada em seu respectivos objetos são relacionadas diretamente aos eventos que lhe dão origem.

O modelo adotado para o presente estudo é mostrado no Quadro 11 abaixo:

PLANO DE CUSTEIO SEQUENCIAL	
CUSTEIO SEQUENCIAL	**DESCRIÇÃO**
Custeio Sequencia: Salários	Vencimentos e Vantagens Fixas dos Profissionais da Escola e Creche Municipal
– Folha de Pagamento – Previdência Social	60%, 40%, 25% e Comissionados Regime Próprio e Regime Geral
Custeio Sequencia: Assessorias e Sistemas de Informação	Assessorias e Software
– Contabilidade – Jurídico – Engenharia – Software	Assessor Contábil da Educação Assessor Jurídico da Educação Engenheira da Educação Sistema Contábil e Gerencial da Educação
Custeio Sequencia: Vestuário	Uniformes e Aventais
– Alunos	Camiseta de Uniformes aos alunos

– Profissionais da Educação	Camiseta de Uniformes e aventais aos profissionais
Custeio Sequencia: Manutenção	Manutenção com os imóveis, móveis e máquinas e equipamentos
- Imóveis	Manutenção aos Prédios da Escola e Creche Municipal
– Móveis	Manutenção aos móveis da Escola e Creche Municipal
– Máquinas e Equipamentos	Manutenção as máquinas e equipamentos da Escola e Creche Municipal
Custeio Sequencia: Transporte Escolar	Custos com a Frota Escolar
– Manutenção Frota Escolar	Custos com serviços de eletricistas, borracharia, funilaria, mecânico, aquisição de peças e mão de obra em serviços de reparos na frota Escolar.
– Pneus	Aquisição de pneus para a frota
– Combustível	Fornecimento de Combustível.
Custeio Sequencia: Gêneros Alimentícios	Custos com gêneros alimentícios com os alunos e profissionais da rede de ensino
– Merenda Escolar	Custos com merenda da Escola e Creche Municipal
– Lanches profissionais	Custos com lanches das unidades de ensino
Custeio Sequencia: Materiais de Consumo	Gastos com materiais necessários ao desenvolvimento das atividades das unidade de ensino
– Papelaria e Expediente	Custos com materiais de papelaria e expediente das unidades de ensino
– Higiene e Limpeza	Custos com materiais de higiene e limpeza das unidades de ensino
– Material Gráfico	Custos com materiais gráficos das unidades de ensino
– Didático e Pedagógico	Custos com materiais didáticos e pedagógicos

	das unidades de ensino
– Copa e Cozinha	Custos com materiais de copa e cozinha das unidades de ensino
– Cama	Custos com materiais de cama da Creche municipal
Custeio Sequencia: Serviços	Gastos com a prestação de serviços de profissionais e empresas para atender as necessidades das unidade de ensino
– Nutricionista	Custos com profissional em nutrição das unidades de ensino
– Psicopedagoga	Custos com profissional em psicopedagogia das unidades de ensino
– Manutenção Computador	Custos com profissional em manutenção de hardware e software nos computadores das unidades de ensino
– Recarga Toner e Tinta	Custos com empresa em recarga de toner e cartucho de tinta das impressoras das unidades de ensino
– Internet	Custos com empresa no fornecimento de internet as unidades de ensino
– Energia	Custos com empresa no fornecimento de energia as unidades de ensino
– Telefone	Custos com empresa no fornecimento de telefonia as unidades de ensino
– Treinamento e Capacitação	Custos com empresa em treinamento e capacitação dos profissionais das unidades de ensino
Custeio Sequencia: Eventos e Festividades	Gastos com eventos e festividades nas unidades de ensino
Custeio Sequencia: Outras Despesas	Gastos diversos necessários as atividades das unidades de ensino
– Despesas Financeiras	Custos com tarifas bancárias

Quadro 11 – Plano de Custeio Sequencial

Fonte: Elaborado pela autora

A execução do Plano sequencial oscila conforme a realidade do município, podendo conter mais custos sequenciais ou menos, demonstrando uma conexão dos elementos dos custos com o objeto do custo, ou seja, todos os custos estão direta ou indiretamente vinculados à prestação de serviço educacional no município. Desta forma, abaixo estão relacionados os custeios sequenciais da Secretaria Municipal de Educação de Itaguari, ocorridos nas duas unidades de ensino.

CUSTEIO SEQUENCIAL	ESCOLA MUNICIPAL	CRECHE MUNICIPAL
Custeio Sequencia: Salários		
– Folha de Pagamento e Previdência Social	Sim	Sim
Custeio Sequencia: Assessorias e Sistemas de Informação		
– Contabilidade, Jurídico, Engenharia e Software	Sim	Sim
Custeio Sequencia: Vestuário		
– Alunos e Profissionais da Educação	Sim	Não
Custeio Sequencia: Manutenção		
- Imóveis, Móveis e Máquinas e Equipamentos	Sim	Sim
Custeio Sequencia: Transporte Escolar		
– Manutenção Frota Escolar, Pneus e Combustível	Sim	Não
Custeio Sequencia: Gêneros Alimentícios		
– Merenda Escolar e Lanches profissionais	Sim	Sim
Custeio Sequencia: Materiais de Consumo		
– Papelaria e Expediente	Sim	Sim
– Higiene e Limpeza	Sim	Sim
– Material Gráfico	Sim	Não
– Didático e Pedagógico	Sim	Sim
– Copa e Cozinha	Sim	Sim
– Cama	Não	Sim

Custeio Sequencia: Serviços		
– Nutricionista	Sim	Sim
– Psicopedagoga	Sim	Não
– Manutenção Computador	Sim	Não
– Recarga Toner e Tinta	Sim	Não
– Internet	Sim	Não
– Energia	Sim	Sim
– Telefone	Sim	Não
– Treinamento e Capacitação	Sim	Sim
Custeio Sequencia: Eventos e Festividades	Sim	Não
Custeio Sequencia: Outras Despesas		
– Despesas Financeiras	Sim	Não

Quadro 12 – Comparativo dos Custeios Sequencia nas Unidades de Ensino

Fonte: Elaborado pela autora

Desta forma pode-se observar que nem todos os custeios sequenciais vão ocorrer dentro das unidades de ensino, dependendo da realidade das atividades de cada unidade, demonstrando assim, a impossibilidade de adoção de critérios de rateio, para alocação de custos no setor público, pois nem todos os custeios são contemplados pelas duas unidades de ensino.

Após conhecimento do cenário de pesquisa e os parâmetros que foram utilizados, a seguir apresentamos os dados coletados, com suas análises e interpretações de resultados. O Sistema de ensino municipal de Itaguari está divido em duas unidades de ensino: a Escola Professor Raimundo Oliveira de Castro, que contempla o Ensino Infantil (Maternal, Jardim I e Jardim II), para crianças de 04 a 05 anos de idade e o Ensino Fundamental – primeira fase (1º a 5º ano), para crianças de 06 anos de idade acima e a Creche Municipal Anísio Procópio, para crianças de 0 a 03 anos idade.

As unidades recebem alunos da zona urbana e rural do município de Itaguari, com os quantitativos abaixo discriminados:

Tabela 01 - Quantidade de Alunos

ANO	EDUCAÇÃO INFANTIL E ENSINO FUNDAMENTAL PRIMEIRA FASE	CRECHE MUNICIPAL
2013	517	34
2014	541	41

Fonte: Dados coletados na pesquisa

Em uma análise numérica observa-se um aumento no quantitativo de alunos nas duas unidades de um ano para o outro, de 4,64 % no ensino infantil e fundamental e 20,58% na Creche, o que pode projetar inicialmente um aumento do gasto educacional de um ano para o outro.

4.5 Composição dos Profissionais de Ensino do Município

A rede de ensino municipal é composta por profissionais, que seguem uma estrutura organizacional administrativa e que atendem as necessidades da secretaria. A seguir, visualiza-se a composição dos profissionais da Secretaria Municipal de Educação pesquisada, nos seus respectivos períodos.

Unidade: Escola Professor Raimundo Oliveira De Castro

2013	
30	Professores
01	Diretora
04	Coordenadora
10	Motorista
05	Merendeira
02	Porteira
02	Auxiliar de Secretaria E Administração
06	Auxiliar de Serviços Gerais
01	Vigia
2014	
30	Professores
01	Diretora
04	Coordenadora

10	Motorista
05	Merendeira
02	Porteira
03	Auxiliar de Secretaria E Administração
07	Auxiliar de Serviços Gerais
01	Vigia

Unidade Educacional: Creche Municipal

2013	
01	Professores
-	Diretora
01	Coordenadora
-	Motorista
02	Merendeira
-	Porteira
-	Auxiliar de Secretaria E Administração
02	Auxiliar de Serviços Gerais
07	Monitoras
2014	
01	Professores
-	Diretora
01	Coordenadora
-	Motorista
02	Merendeira
-	Porteira
-	Auxiliar de Secretaria E Administração
02	Auxiliar de Serviços Gerais
06	Monitoras

Quadro 13: Levantamento da Composição da Rede Municipal de Ensino de Itaguari
Fonte: Elaborado pela autora

A composição obedece à estrutura organizacional administrativa da rede de ensino municipal, composta por um quantitativo médio de 61 profissionais na Escola e 13 profissionais na Creche municipal.

4.6 Custeios Sequenciais nas Unidades de Ensino do Município de Itaguari

Já finalizado a fase de coleta de dados, abaixo será demonstrado o quantitativo com as suas devidas análises dos custos sequenciais das duas unidades de ensino, referente ao ano de 2013 e 2014.

4.6.1 Custeio Sequencia: Salários

Os dados considerados como custos foram todos os vencimentos e vantagens fixas e variáveis pagos nos anos de 2013 e 2014 aos profissionais da educação, referente às atividades inerentes a educação municipal de forma direta ou indireta, passiveis de identificação nas duas unidades de ensino.

- Folha de Pagamento

O levantamento dos dados referente à folha de pagamento partiu de dois pressupostos, inicialmente a classificação de gastos com a folha de pagamento foi baseada no recurso repassado ao município pelo Governo Federal, o chamado Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação ou FUNDEB, onde 60% (sessenta por cento) do montante do recurso deve ser gasto exclusivamente com o quadro do magistério, ou seja, com professores concursados em sala de aula e o restante 40% com demais concursados vinculados a Educação, como vigias, auxiliar de serviços gerais, auxiliar administrativos, auxiliar de secretaria, porteiros e motorista. Este recurso é extremamente especifico, devendo ser aplicado na sua integralidade e especificação.

Tabela 02 - Levantamento da Folha de Pagamento 60 % E 40%
Escola

ANO	VALOR R$ - 60%	VALOR R$ - 40%
2013	875.280,87	137.543,29

2014	1.043.122,02	198.252,08

Fonte: Elaborado pela autora

O que podemos observar é que os custos com os 60% compõe o chamado custo direto, pois são os salários dos professores que transmitem diretamente o ensino aos alunos; em contrapartida com os 40% que são os custos indiretos produzidos pelos profissionais que contribuem de uma forma indireta, mas necessária para que o ensino seja ministrado. Apesar de ser um recurso totalmente mantido pelo Governo Federal, ele será considerado como um custo sequencial em nossa análise. E o que se pode observar foi um aumento significativo no valor dos salários desses profissionais, considerando que o piso salarial mínimo instituído pelo governo federal obteve um acréscimo de 8,30% (R$1.567,00 para R$ 1.697,00), a realidade municipal também contemplou esta iniciativa com um aumento de 8,00% (R$1.570,00 para R$1.697,37), o que consequentemente refletiu o aumento do gasto com a folha de pagamento.

Tabela 03 - Levantamento da Folha de Pagamento 60 % e 40%
Creche

ANO	VALOR R$ - 60%	VALOR R$ - 40%
2013	30.337,07	55.836,37
2014	32.633,62	60.632,99

Fonte: Elaborada pela autora

O mesmo entendimento se aplica aos profissionais da Creche municipal, que também fizeram jus a análise acima, além do piso dos professores, o salário mínimo também obteve um aumento de 6,78% (R$ 678,00 para R$ 724,00).

Em segundo momento a Educação também é custeada pelos repasses constitucionais obrigatórios aos municípios, conhecido como 25%, conforme o art. 212 da Constituição Federal, que institui aos Municípios a aplicação de vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino, que neste cenário é gasto com profissionais concursados que não se enquadram nos 60% e 40% e são vinculados a Educação. E em complemento existem também as funções de confiança, conhecidos como Comissionados e Secretários Municipais, que neste caso os comissionados são os Assessores, Chefes e Diretores previstos

pela Constituição Federal no seu artigo 37, inciso V e os Secretários, neste estudo representado pela Secretaria Municipal de Educação.

Tabela 04 - Levantamento da Folha de Pagamento 25% e Comissionados Escola

ANO	25%	COMISSIONADOS
2013	363.342,11	95.202,30
2014	295.444,41	73.800,74

Fonte: Elaborada pela autora

Nota se uma diminuição considerável de 22,98 % nos gastos com 25% e de 29% nos comissionados, alavancada pela queda na arrecadação, o que ocasionou ajustes e remanejos de funções, demissões e cortes em gratificações.

Tabela 05 - Levantamento da Folha de Pagamento 25% e Comissionados Creche

ANO	25%	COMISSIONADOS
2013	57.964,23	2.700,00
2014	67.246,28	724,00

Fonte: Elaborada pela autora

A interpretação acima aplica aos resultados da Creche, no que se refere aos comissionados, exceto aos 25% que receberam profissionais vindos da Escola municipal para comporem o quadro, em virtude da concessão de licença por interesse particular e aposentadoria.

- Previdência Social

No que tange a Previdência Social no município de Itaguari podemos considerar como mista, sendo o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS para os efetivos/concursados e Regime Geral de Previdência Social – RGPS para os comissionados, ou seja, o RPPS serão aplicados aos servidores lotados nos 60%, 40% e 25%, que neste caso é o FUNPRI – Fundo de Previdência Social de Itaguari e o RGPS será aplicado aos comissionados, que neste caso contribuem para o INSS.

Tabela 06 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários Escola

ANO	60%	40%
2013	96.397,37	25.483,41
2014	129.383,90	32.028,37

Fonte: Elaborada pela autora

Os encargos previdenciários sofreram acréscimos em decorrência do aumento da base de cálculo conforme a Tabela 2 e também devido ao aumento da alíquota de contribuição da parte patronal do Fundo de Previdência, o que estava estipulado em 2013 em 14% passou em 2014 para 15%, o que acarretou um aumento na contribuição por parte da Secretaria Municipal de Educação.

Tabela 07 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários Creche

ANO	60%	40%
2013	3.016,64	10.578,04
2014	3.203,87	11.261,60

Fonte: Elaborada pela autora

Reflexo este quase não observado na Creche municipal, porém com um leve aumento.

Tabela 08 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários Escola

ANO	25%	COMISSIONADOS
2013	35.849,60	11.721,28
2014	34.889,72	11.397,20

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 09 - Levantamentos dos Encargos Previdenciários Creche

ANO	25%	COMISSIONADOS
2013	7.293,45	216,00
2014	6.271,36	57,92

Fonte: Elaborada pela autora

Os encargos previdenciários atribuídos aos profissionais lotados nos 25% tanto da Escola quanto da Creche municipal obtiveram o acréscimo de 1%,

conforme informado anteriormente, mas em observância a Tabela 4 e 5, houve uma queda significativa no valor da base de cálculo, devido a contenção de gasto com cortes na folha de pagamento, o que ocasionou a diminuição da contribuição, já para os comissionados justifica-se a diminuição devido a demissão de servidores em comissão.

4.6.2 Custeio Sequencia: Assessorias e Sistema de Informação

As assessorias estão presentes em toda a gestão pública e na Educação a realidade não seria diferente. No levantamento foi considerado o assessor contábil frente aos registros contábeis, execução orçamentária e prestações de contas aos órgãos fiscalizadores; a assessoria jurídica frente a pareceres pertinentes a educação, progressões e direitos dos servidores; a assessoria de engenharia nas orientações de obras, reparos e manutenção dos prédios da Secretaria Municipal de Educação e o Sistema de Gestão Pública, no qual fornece um software para desenvolvimentos das atividades administrativas, como controle de compras, processos licitatórios, contabilização frente ao Tribunal, protocolo, entre outros.

A seguir foi levantado o montante pago a estes serviços no ano de 2013 e 2014 junto a Educação.

Tabela 10 - Levantamento Pagamentos Indiretos de Assessoria Escola

ANO	CONTABILIDADE	JURÍDICO	ENGENHARIA	SOFTWARE
2013	15.000,00	23.000,00	2.000,00	4.500,00
2014	15.000,00	27.800,00	5.000,00	4.000,00

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 11 - Levantamento Pagamentos Indiretos de Assessoria Creche

ANO	CONTABILIDADE	JURÍDICO	ENGENHARIA	SOFTWARE
2013	5.200,00	3.500,00	5.000,00	4.500,00
2014	5.200,00	7.800,00	5.000,00	5.750,00

Fonte: Elaborada pela autora

O cálculo de cada assessoria foi devidamente distribuído conforme o valor de mercado considerado para a execução dos serviços as duas unidades Escolares, ponderando os seguintes valores:

Contábil: o valor total pago foi R$ 20.400,00 para ambos os anos, considerando as duas unidades Escolares, independente do número de alunos, que não influenciam nos resultados;

Jurídico: o valor total pago foi R$ 26.500,00 para o ano de 2013 e R$ 35.600,00 para o ano de 2014, com atendimento as duas unidades Escolares, sem considerar o número de alunos que não influenciam nos resultados;

Engenharia: o valor total pago foi R$ 7.000,00 para o ano de 2013 e R$ 10.000,00 para o ano de 2014, considerando as duas unidades Escolares, independente do número de alunos que não influenciam nos resultados;

Software: o valor total pago foi R$ 9.000,00 para o ano de 2013 e R$ 9.750,00 para o ano de 2014, dividido em duas unidades Escolares, sem considerar o número de alunos que não influenciam nos resultados.

4.6.3 Custeio Sequencia: Vestuários

- Uniformes aos alunos e uniformes e aventais aos profissionais

Os uniformes são um dos elementos que são doados pela Administração Pública a todos os alunos da Escola Municipal e aos professores e servidores ligados a Educação, bem como aventais para as merendeiras. Este benefício não é contemplado aos alunos da Creche municipal.

Tabela 12 - Levantamento de Uniformes Escolar
Escola

ANO	VALOR R$
2013	14.286,00
2014	1.654,80

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 13 - Levantamento de Uniformes dos Profissionais
Escola

ANO	VALOR R$
2013	3.454,00

2014	-

Fonte: Elaborada pela autora

No ano de 2013 foi doado uniforme a todos os alunos da Escola Municipal, já no ano de 2014, foram realizadas doações apenas a alunos que foram comprovadamente encaminhados pela Assistente Social do município como carentes, o que proporcionou uma economia de despesa neste item de R$ 16.085,20.

4.6.4 Custeio Sequencia: Manutenções Diversas

Para o desenvolvimento das atividades de Educação a rede de ensino municipal teve que realizar inúmeras manutenções, que são consideradas como despesas correntes, para que os móveis, imóveis e as máquinas e equipamentos estivessem em perfeitas condições de utilização. A seguir é elencado o montante gasto de cada manutenção, bem como as especificações que compõem cada item.

- Manutenção dos imóveis

Tabela 14 - Levantamento da Manutenção do Prédio Público Escola

ANO	VALOR R$
2013	18.826,39
2014	9.954,73

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 15 - Levantamento da Manutenção do Prédio Público Creche

ANO	VALOR R$
2013	6.726,63
2014	3.930,00

Fonte: Elaborada pela autora

Pode se observar uma diminuição no gasto com a manutenção, a somatória do ano de 2013 foi de R$ 25.553,02 e no ano de 2014 foi de R$ 13.884,73, cabe ressaltar que o ano de 2013 foi o primeiro ano de gestão da atual administração que logo de início, realizou novas pinturas nos imóveis e uma pequena reforma nos

prédios, dentre as despesas podemos citar limpeza da fossas, pintura dos letreiros, serralheria, pequenos reparos de alvenaria e pintura nas paredes.

- Manutenção de móveis

Tabela 16 - Levantamento de Manutenção de Móveis Escola

ANO	VALOR R$
2013	-
2014	937,88

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 17 - Levantamento de Manutenção de Móveis Creche

ANO	VALOR R$
2013	450,00
2014	-

Fonte: Elaborada pela autora

Os gastos com manutenção de móveis foram irrelevantes, no que se refere ao valor monetário, mas de extrema relevância no desenvolvimento das atividades, gastos estes com reparos em mesas e carteiras das unidades Escolares.

- Manutenção de Máquinas e Equipamentos

Tabela 18 - Levantamento de Manutenção de Máquinas e Equipamentos Escola

ANO	VALOR R$
2013	8.320,00
2014	219,94

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 19 - Levantamento de Manutenção de Máquinas e Equipamentos Creche

ANO	VALOR R$
2013	-
2014	208,32

Fonte: Elaborada pela autora

Os gastos referentes à manutenção de máquinas e equipamentos foram notórios apenas no ano de 2013, conforme apresentado anteriormente, por se tratar do primeiro ano de gestão, a Administração teve que desembolsar para adequar a estrutura de trabalho, necessitando assim, ocorrer gastos com peças para os computadores, higienização do ar condicionado, recarga de gás na geladeira, manutenção da bomba elétrica do poço artesiano, manutenção do televisor e ventilador.

As despesas ocorridas com a manutenção acima abordadas são essenciais para o desenvolvimento das atividades de ensino, além de ser um item de extrema relevância por evitar que o bem público degrade ou desgaste ao ponto de não ser mais possível à sua utilização, transcorrendo assim, a necessidade de haver o gasto com outro bem novo. A manutenção é considerada o zelo pelo patrimônio público.

4.6.5 Custeio Sequencia: Transporte Escolar

Um dos serviços primordiais para o desenvolvimento da Educação pela Administração Pública é o fornecimento de transporte Escolar, e para desempenhar esta atividade são necessários diversos esforços, como manutenção dos veículos, troca de pneus, abastecimento com combustíveis e lubrificantes e serviços de licenciamento da frota.

Para melhor compreender inicialmente foi realizada a identificação da frota disponibilizada a Secretaria Municipal de Educação, conforme segue abaixo.

1. Espécie / tipo de veículo / máquina / equipamento	ONIBUS
2. Marca	INDUSCAR
3. Modelo	ONIBUS FOZ U
4. Ano de fabricação	2010
5. Placa	NWH-8942
6. Tipo de combustível	DIESEL
7. Tipo de lubrificante	15W40
8. Periodicidade da troca do lubrificante (km ou h)	10.000 KM
9. Quantidade de lubrificante	18 LTS
10. Consumo médio de combustível (km/l ou h/l)	3,10 KM/LTS
11. Média de quilometragem ou horas trabalhadas (mensal e anual)	4.960 KM/MENSAL 59.520 KM/ANUAL
12. Consumo de combustível (mensal e anual)	1.600 LTS/MENSAL 19.200 LTS/ANUAL
13. Pneu	900x20
14. FILTRO DE AR	
15. FILTRO DE LUBRIFICANTE	PSL 280
16. FILTRO DE COMBUSTIVEL	RACOR 6010 e PSC 353

1. Espécie / tipo de veículo / máquina / equipamento	ONIBUS
2. Marca	IVECO
3. Modelo	CITYCLASS
4. Ano de fabricação	2013
5. Placa	OMO-7422
6. Tipo de combustível	DIESEL S-10
7. Tipo de lubrificante	15W40
8. Periodicidade da troca do lubrificante (km ou h)	10.000 KM
9. Quantidade de lubrificante	12 LTS
10. Consumo médio de combustível (km/l ou h/l)	5,0 KM/LTS
11. Média de quilometragem ou horas trabalhadas (mensal e anual)	2.100 KM/MENSAL 25.200 KM/ANUAL
12. Consumo de combustível (mensal e anual)	420 LTS/MENSAL 5.040 LTS/ANUAL
13. Pneu	215/75-17.5

1. Espécie / tipo de veículo / máquina / equipamento	VEICULO UTILITARIO
2. Marca	VW
3. Modelo	KOMBI
4. Ano de fabricação	1994
5. Placa	KDB-1549
6. Tipo de combustível	GASOLINA
7. Tipo de lubrificante	20W50
8. Periodicidade da troca do lubrificante (km ou h)	5.000 KM
9. Quantidade de lubrificante	3 LTS
10. Consumo médio de combustível (km/l ou h/l)	6,33 KM/LTS
11. Média de quilometragem ou horas trabalhadas (mensal e anual)	1.440 KM/MENSAL 17.280 KM/ANUAL
12. Consumo de combustível (mensal e anual)	229 LTS/MENSAL 2.748 LTS/ANUAL
13. Pneu	185/14

1. Espécie / tipo de veículo / máquina / equipamento	VEICULO UTILITARIO
2. Marca	VW
3. Modelo	KOMBI
4. Ano de fabricação	2010
5. Placa	NWH-9022
6. Tipo de combustível	BI-COMBUSTIVEL
7. Tipo de lubrificante	10W40
8. Periodicidade da troca do lubrificante (km ou h)	10.000 KM
9. Quantidade de lubrificante	4 LTS
10. Consumo médio de combustível (km/l ou h/l)	7,50 KM/LTS
11. Média de quilometragem ou horas trabalhadas (mensal e anual)	2.470 KM/MENSAL 29.640 KM/ANUAL
12. Consumo de combustível (mensal e anual)	229 LTS/MENSAL 2.748 LTS/ANUAL
13. Pneu	185/14
14. FILTRO DE AR	AR 2868
15. FILTRO DE LUBRIFICANTE	TM 2
16. FILTRO DE COMBUSTIVEL	GI 08/1

1. Espécie / tipo de veículo / máquina / equipamento	VEICULO DE PASSEIO

2. Marca	FIAT
3. Modelo	UNO MILLE WAY ECON
4. Ano de fabricação	2012
5. Placa	OGO-1225
6. Tipo de combustível	BI-COMBUSTIVEL
7. Tipo de lubrificante	10W40
8. Periodicidade da troca do lubrificante (km ou h)	10.000 KM
9. Quantidade de lubrificante	3 LTS
10. Consumo médio de combustível (km/l ou h/l)	10,6 KM/LTS
11. Média de quilometragem ou horas trabalhadas (mensal e anual)	2.600 KM/MENSAL 31.200 KM/ANUAL
12. Consumo de combustível (mensal e anual)	260 LTS/MENSAL 3.120 LTS/ANUAL
13. Pneu	175/70/13
14. FILTRO DE AR	ARL 4147
15. FILTRO DE LUBRIFICANTE	TM 5
16. FILTRO DE COMBUSTIVEL	GI 40/7

Quadro 14 - Levantamento da Frota da Municipal de Educação
Fonte: Elaborada pela autora

Soma-se 05 (cinco) veículos no total, dentre eles dois ônibus, duas Kombi e um carro de passeio todos são de uso exclusivo do Transporte dos alunos da rede de ensino municipal da Escola Municipal Professor Raimundo Oliveira de Castro, não sendo utilizado pela unidade Creche e nem pela Secretaria de Educação.

Tabela 20 - Levantamento de Custos de Manutenção com a Frota

ANO	VALOR R$
2013	21.153,24
2014	22.599,55

Fonte: Elaborada pela autora

A manutenção com a frota da Educação foi um gasto estável, conforme observamos no levantamento dos dois períodos, as despesas identificadas foram prestação de serviços elétricos, lava-jato, borracharia, mecânico, alinhamento e balanceamento, pintura, solda, mão de obra, aquisição de peças, serviço do Inmetro em tacografo e revisão nos ônibus Escolares. Serviços estes fundamentais para a conservação dos veículos Escolares.

Apesar de o município dispor de veículos, como ônibus Escolar e Kombi, houve a necessidade da contratação de uma empresa especializada em transporte Escolar. A iniciativa do município foi realizar um procedimento licitatório na modalidade pregão que contratou uma cooperativa de transporte Escolar.

Tabela 21 - Levantamento de Pagamento de Transporte Escolar Terceirizado - Escola

ANO	COOPERATIVA
2013	225.040,00
2014	254.521,40

Fonte: Elaborada pela autora

A Cooperativa não tem sede no município, mas mesmo assim contratou motoristas habilitados residentes no município, para diminuir os custos e os transtornos nas demandas, disponibilizou veículos seguros e aumentou seus custos de um ano para o outro, devido ao aumento do número de alunos, o que altera o valor de seus custos, principalmente nas rotas das zonas rurais que se considera a quilometragem rodada.

Os pneus não foram inclusos no item de manutenção as frotas por ser considerado um procedimento apartado junto à licitação e contabilidade do município. Desse modo, foi instituído o mesmo entendimento no levantamento dos dados.

Tabela 22 - Levantamento de Pneus
Escola

ANO	VALOR R$
2013	5.301,80
2014	12.366,60

Fonte: Elaborada pela autora

Houve um acréscimo considerável na aquisição de pneus para a rede de ensino, mais que dobrou o gasto com este item, em detrimento que não houve aumento dos veículos nos anos levantados.

Conforme evidenciado acima a frota contempla apenas a Escola Municipal, pelo fato que na Creche os alunos são crianças que necessitam do acompanhamento dos responsáveis param se locomoverem, não sendo assim, obrigatoriedade da Administração Pública transcorrer com este gasto. Abaixo está relacionado o gasto com este item nos referidos anos.

Tabela 23 - Levantamento do Combustível Escola

ANO	VALOR R$
2013	R$ 49.127,98
2014	R$ 55.470,26

Fonte: Elaborada pela autora

Apesar da ocorrência do aumento no valor desembolsado pela Administração Pública de um ano para o outro, ao realizar o levantamento do valor foi observado que o consumo permaneceu inerte, enquanto no ano de 2013 foram gastos 19.729,27 litros, no ano de 2014 foram 19.742,39 litros, fato este justificado com o aumento do preço do combustível, constatado também nos realinhamentos de preços efetivados nos contratos pelo setor de licitação e registrado pela contabilidade.

O licenciamento da frota da Educação é um gasto que deve ser considerado em nosso levantamento.

Tabela 24 - Levantamento de Serviço de Licenciamento da Frota

ANO	VALOR R$
2013	1.851,79
2014	2.338,48

Fonte: Elaborada pela autora

O aumento do valor de pagamento referente ao serviço de licenciamento foi devido ao acumulo de licenciamento que deveriam ser pagos no ano de 2013 e foram pagos somente no ano de 2014.

4.6.6 Custeio Sequencia: Gêneros Alimentícios

Este custeio sequencial esta distribuído em dois levantamentos, primeiramente a merenda Escolar, destinada aos alunos das unidades de ensino e os gêneros alimentícios destinados aos professores fora da sala de aula ou período das atividades Escolares.

- Merenda Escolar

A merenda Escolar das duas unidades de ensino cumpre rigorosamente um cardápio nutricional acompanhado por uma nutricionista, que atende as exigências dos órgãos fiscalizadores. No levantamento foram identificadas despesas com gêneros alimentícios, panificados, frios, bebidas, hortaliças, carne e salgados.

Tabela 25 - Levantamento da Merenda Escolar
Escola

ANO	VALOR R$
2013	70.922,74
2014	129.174,30

Fonte: Elaborada pela autora

Observa-se um crescimento de mais de 80% no valor gasto com a merenda Escolar do ano de 2013 para o ano de 2014, um pouco justificado pelo aumento de alunos conforme demonstrado anteriormente e consideravelmente o aumento no preço dos gêneros alimentícios aliados a mudança de nutricionista que reformulou o cardápio da merenda Escolar.

Por outro lado, vemos uma realidade um pouco diferenciada quando observamos os dados da Creche, conforme abaixo:

Tabela 26 - Levantamento da Merenda Escolar
Creche

ANO	VALOR R$
2013	17.149,51
2014	12.153,84

Fonte: Elaborada pela autora

Apesar do aumento do número de alunos da Creche municipal o valor gasto com a merenda Escolar dos mesmos foi menor em relação de um ano para o outro, permitindo assim uma economia de aproximadamente 40% aos cofres da Secretaria Municipal de Educação.

- Gêneros Alimentícios Indiretos

Tabela 27 - Levantamento dos Gêneros Alimentícios Indiretos Escola

ANO	VALOR R$
2013	1.530,00
2014	-

Fonte: Elaborada pela autora

Nas reuniões de planejamento da Escola Municipal foram gastos gêneros alimentícios, com salgados e bebidas para os professores e demais servidores ligados a rede de ensino, isto apenas no ano de 2013, já no ano de 2014, foi adotado uma nova medida, anteriormente as reuniões eram aos sábados o que demandava praticamente o período todo, a partir do ano de 2014, foi distribuído em dias alternados e com menores prazos de realização, eliminando assim a necessidade do gasto com lanches.

4.6.7 Custeio Sequencia: Material de Consumo

Para a realização das atividades educacionais é indispensável à aquisição de materiais de consumo que venham manter condições necessárias para o funcionamento dos serviços. A seguir serão demonstrados os levantamentos realizados com os gastos com materiais de papelaria e expediente, materiais de higiene e limpeza, materiais gráficos, materiais didáticos, materiais de copa e cozinha e materiais de cama, destinados a atender as duas unidades de ensino e também a Secretaria Municipal de Educação, que neste estudo será considerado como gastos indiretos.

- Material de Papelaria e Expediente

Tabela 28 - Levantamento dos Materiais de Papelaria e Expediente Escola

ANO	VALOR R$
2013	56.888,55
2014	24.765,00

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 29 - Levantamento dos Materiais de Papelaria e Expediente Creche

ANO	VALOR R$
2013	834,50
2014	279,46

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 30 - Levantamento dos Materiais de Papelaria e Expediente Indiretos

ANO	VALOR R$
2013	1.438,25
2014	710,88

Fonte: Elaborada pela autora

Os gastos com materiais de papelaria e expediente ocorreu uma queda significativa de mais de 100% nas duas unidades de ensino, representando uma economia bastante expressiva no só no percentual representado, como também em valores. A redução no gasto também foi evidenciada junto a Secretaria Municipal de Educação, que diminui pela metade a sua despesa com este item.

- Material de Higiene e Limpeza

No que se refere a materiais de higiene e limpeza são todos os produtos necessários a manter a higiene e a limpeza do ambiente e das máquinas e equipamentos das unidades de ensino, em específico, podemos citar que a Creche conta com um produto inerente as suas atividades, no caso as fraldas descartáveis, utilizados em alunos menores.

Tabela 31 - Levantamento dos Materiais de Higiene e Limpeza Escola

ANO	VALOR R$
2013	6.557,97
2014	15.918,82

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 32 - Levantamento dos Materiais de Higiene e Limpeza Creche

ANO	VALOR R$
2013	8.369,22
2014	3.124,14

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 33 - Levantamento dos Materiais de Higiene e Limpeza Indiretos

ANO	VALOR R$
2013	206,54
2014	181,35

Fonte: Elaborada pela autora

Conforme os valores evidenciados é notório uma descompensação, enquanto a unidade de ensino Escola houve um aumento expressivo no valor gasto com este item a Creche municipal reduziu significamente o seu gasto, tal fato pode ser justificado no sentido que a Escola gastou no ano de 2013 menos que Creche municipal, recordando que a Escola detém maior número de alunos, o que foi contraposto no ano seguinte com o aumento de seus gastos e diminuição do mesmo na Creche, sendo que a diminuição pode ser entendida uma vez que os produtos de higiene e limpeza geralmente não perdem sua validade com rapidez, já na Secretaria Municipal praticamente manteve o seu valor.

- Material Gráfico

Apenas a Escola utiliza de materiais gráficos, como agenda Escolar, panfletos, cartazes, banner entre outros, já a Creche e a Secretaria Municipal de Educação não faz uso destes produtos.

Tabela 34 - Levantamento dos Materiais Gráfico Escola

ANO	VALOR R$
2013	1.294,70
2014	5.840,00

Fonte: Elaborada pela autora

No ano de 2013, ocorreu um pequeno gasto com materiais gráficos para a Escola, por se tratar do início de gestão e necessitava se habituar aos novos logotipos e planejamentos, o que foi considerado no ano de 2014, com um aumento no gasto.

- Material Didático

Os gastos com este item se referem a livros, materiais e brinquedos educativos e pedagógicos, destinados ao desenvolvimento das atividades de ensino das unidades.

Tabela 35 - Levantamento dos Materiais Didático
Escola

ANO	VALOR R$
2013	19.463,17
2014	465,00

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 36 - Levantamento dos Materiais Didático
Creche

ANO	VALOR R$
2013	3.078,42
2014	-

Fonte: Elaborada pela autora

Tanto a Escola como a Creche utiliza de materiais didáticos, pois é um instrumento de apoio a aprendizagem de forma dinâmica e divertida para os alunos. Este item foi extremamente considerado no primeiro ano de gestão, ao ser gasto um valor expressivo no ano de 2013 em contraponto com o ano de 2014.

- Material de Copa e Cozinha

Os materiais de copa e cozinha somente foram adquiridos pela Escola, como pode ser observado na Tabela abaixo.

Tabela 37 - Levantamento dos Materiais de Copa e Cozinha
Escola

ANO	VALOR R$
2013	172,00
2014	1.901,43

Fonte: Elaborada pela autora

Houve um aumento no valor gasto com os materiais de copa e cozinha da Escola, em percentual de forma relevante, mas em termos monetários não tão significativos.

- Material de Cama

Este item contempla apenas a Creche por se tratar de alunos com idade menor, necessita de materiais de cama, como lençóis e fronhas.

Tabela 38 - Levantamento dos Materiais de Cama
Creche

ANO	VALOR R$
2013	1.140,00
2014	7.304,00

Fonte: Elaborada pela autora

Observa-se um aumento considerável no valor gasto com materiais de cama destinados a Creche.

4.6.8 Custeio Sequencia: Serviço

Para o funcionamento das atividades Escolares são necessários os esforços não somente dos profissionais internos, mas também de profissionais externos que contribuem para o funcionamento Escolar.

- Nutricionista e Psicopedagoga

As tabelas 39 e 40 apresentam os dispêndios realizados com as profissionais nutricionistas e psicopedagoga, e foram coletadas e distribuídas conforme a atuação e valor cobrado de cada profissional frente aos trabalhos executados nos referidos anos, conforme abaixo.

Tabela 39 - Levantamento de Prestadores de Serviços na Educação Escola

ANO	VALOR R$
2013	6.390,00
2014	26.862,50

Fonte: Elaborada pela autora

Os dados coletados são compostos pelos pagamentos com nutricionista e psicopedagoga, na qual a profissional nutricionista no ano de 2013 recebeu R$ 4.800,00 e no ano de 2014 R$ 5.000,00. A Psicopedagoga foi contratada no final do ano de 2013 frente às necessidades Escolares, recebendo neste período R$ 1.590,00 e diante dos resultados foi contratada para o ano de 2014, por um total de R$ 21.862,50, impactando um aumento neste item em relação ao ano de 2013.

Tabela 40 - Levantamento de Profissionais na Educação Creche

ANO	VALOR R$
2013	4.800,00
2014	5.000,00

Fonte: Elaborada pela autora

A Creche municipal consta com apenas o acompanhamento da nutricionista no cardápio alimentar, não contemplando o acompanhamento da psicopedagoga.

- Prestação de Serviço em Manutenção de Computador

Para o desenvolvimento das atividades educacionais é necessário a contratação de empresas especializadas, principalmente em manutenção nos computadores, que neste caso são apenas os computadores da unidade de ensino Escola, pois a Creche não contempla este item e um computador na Secretaria Municipal de Educação.

Tabela 41 - Levantamento de Prestação de Serviço em Manutenção de Hardware e Software - Escola

ANO	VALOR R$
2013	9.676,00
2014	11.090,00

Fonte: Elaborada pela autora

É indispensável nas atividades da Escola o uso dos computadores para isso, houve a necessidade da contratação de um profissional que realizasse a manutenção de hardware e software, o que propiciou um gasto no ano de 2013 com um leve aumento em 2014.

Em complemento a manutenção do computador existe aos serviços de recarga aos toner das impressoras da Escola e Secretaria Municipal de Educação.

Tabela 42 - Levantamento de Prestação de Serviço em Recarga de Toner Escola

ANO	VALOR R$
2013	13.558,50
2014	8.645,00

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 43 - Levantamento de Prestação de Serviço em Recarga de Toner Indireto

ANO	VALOR R$
2013	1.810,00
2014	3.200,00

Fonte: Elaborada pela autora

A prestação de serviços de recarga obteve uma diminuição de mais 60% de um ano para o outro, quando observamos a realidade da Escola, por outro lado o gasto com a Secretaria Municipal de Educação obteve um aumento de mais de 70% em seu valor, fato este justificado pela aquisição de outra impressora para a Secretaria.

- Prestação de Serviço em Internet

O serviço de internet é essencial para as atividades da rede de ensino, no caso em estudo este tipo de serviço é utilizado apenas pela Escola.

Tabela 44 - Levantamento de Prestação de Serviço no Fornecimento de Internet - Escola

ANO	VALOR R$
2013	2.400,00
2014	3.000,00

Fonte: Elaborada pela autora

Houve um aumento no valor pago com a prestação de serviço no fornecimento de internet de 25% em relação ao ano de 2013.

- Fornecimento de Energia Elétrica

As unidades de ensino em estudo utilizam do fornecimento de energia elétrica para o desenvolvimento de suas atividades, não havendo o gasto com o fornecimento de água, por contar com poço artesiano em ambas as unidades.

Tabela 45 - Levantamento de Prestação de Serviço no Fornecimento de Energia Elétrica - Escola

ANO	VALOR R$
2013	7.018,66
2014	7.919,18

Fonte: Elaborada pela autora

Tabela 46 - Levantamento de Prestação de Serviço no Fornecimento de Energia Elétrica - Creche

ANO	VALOR R$
2013	1.215,89
2014	2.108,17

Fonte: Elaborada pela autora

O gasto com o fornecimento de energia não ocorreu oscilação considerável, praticamente manteve-se o consumo, e o pouco que obteve de aumento foi em decorrência ao aumento de alunos.

- Prestação de Serviço em Telecomunicação

Apenas a unidade de ensino Escola detém do serviço de telecomunicação, com uma linha telefônica de número (62) 3396-1390.

Tabela 47 - Levantamento de Prestação de Serviço em Telecomunicação Escola

ANO	VALOR R$
2013	1.238,02
2014	1.919,37

Fonte: Elaborada pela autora

Houve um aumento sem grande expressividade no gasto com prestação de serviço em telecomunicação.

- Treinamento e Capacitação

Para o desenvolvimento do ensino com qualidade, a Secretaria Municipal de Educação investe em treinamento e capacitação de seus servidores, conforme pode ser observado abaixo.

Tabela 48 - Levantamento de Custos com Treinamento e Capacitação Escola

ANO	VALOR R$
2013	798,00
2014	1.700,00

Fonte: Elaborada pela autora

Apesar de um aumento significativo no percentual que representa 113%, em valor representa aproximadamente R$ 1.000,00 de aumento, do ano de 2013 para o ano de 2014.

4.6.9 Custeio Sequencia: Eventos e Festividades

Como o estudo ocorreu em um ambiente educacional, o mesmo preza pela cultura e aprendizagem, desta forma a unidade Escola festeja e relembra datas

comemorativas, que neste caso propicia um gasto com este item, como pode ser observado a seguir.

Tabela 49 - Levantamento de Custos com Eventos e Festividades
Escola

ANO	VALOR R$
2013	7.772,76
2014	2.523,60

Fonte: Elaborada pela autora

No ano de 2013 houve um gasto com maior vulto com este item, já no ano de 2014 houve uma diminuição considerável.

4.6.10 Custeio Sequencia: Despesas Financeiras

Os gastos com a Educação não estão apenas vinculado às atividades educacionais, podemos também considerar os gastos com atividades administrativas e financeiras, como neste caso, as tarifas bancárias com extratos das contas vinculadas a Educação.

Tabela 50 - Levantamento de Despesas Financeiras
Escola

ANO	VALOR R$
2013	698,61
2014	750,50

Fonte: Elaborada pela autora

Os gastos com despesas financeiras em tarifas bancárias mantiveram constantes, pelo fato de não ter aberto outras contas durante o período estudado.

4.7 Discussões de Resultados

A metodologia empregada para análise dos dados obtidos foi primeiramente entender em meios numéricos os resultados e oscilações ocorridas dentro do período pesquisado, evidenciando as evoluções e representabilidade de cada item dentro de um gasto como um todo, sendo assim utilizada a análise horizontal e

vertical de cada unidade de ensino separadamente depois em conjunto. Em seguida buscamos meios de utilizarmos a comparação, pois uma informação só passa a ser útil se ela for passível de comparações. Desta forma, calculamos o custo aluno dos referidos anos de estudo, encontrando assim o custo aluno da Secretaria Municipal de Educação de Itaguari, comparamos com o custo aluno evidenciado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e com o Programa SimCaq. Enfim, foi permitido conclusões acerca do estudo proposto, onde foi considerado todo e qualquer gasto, desembolso, custo e despesa que foi auferida em prol da Educação.

4.7.1 Considerando o IPCA

Ao encontrar o montante gasto do ano de 2013 e 2014 com os custos sequenciais foi necessário considerar um índice de inflação, de forma a permitir a comparabilidade das grandezas da moeda, monetárias dos dois períodos. O índice considerado para esta análise foi o IPCA, indicador de preço denominado “Indice de Preços ao Consumidor Amplo”, que efetua a produção contínua e sistemática de índices de preços ao consumidor tendo como unidade de coleta estabelecimentos comerciais e de prestação de serviços, concessionária de serviços públicos. A acumulação referente ao ano de 2014 foi de 6,4076%.

Tabela 51 – Comparação do Gasto com o IPCA

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA/CRECHE	VALOR R$ 2013	IPCA 2014	VALOR R$ 2013 INFLACIONADO	VALOR R$ 2014	Variação Absoluta R$ (2013-2014)	Variação Real % (2013-2014)
Salários	1.808.762,03	6,4076%	1.924.660,27	2.000.350,08	75.689,81	3,9%
Assessorias e Sist. de Informação	62.700,00	6,4076%	66.717,57	75.550,00	8.832,43	13,2%
Vestuário	17.740,00	6,4076%	18.876,71	1.654,80	-17.221,91	-91,2%
Manutenção	34.323,02	6,4076%	36.522,30	15.250,87	-21.271,43	-58,2%

Transporte Escolar	302.474,81	6,4076%	321.856,19	347.296,29	25.440,10	7,9%
Gêneros Alimentícios	89.602,25	6,4076%	95.343,60	141.328,14	45.984,54	48,2%
Materiais de Consumo	99.443,32	6,4076%	105.815,25	60.490,08	-45.325,17	-42,8%
Serviços	48.905,07	6,4076%	52.038,71	71.444,22	19.405,51	37,3%
Eventos e Festividades	7.772,76	6,4076%	8.270,81	2.523,60	-5.747,21	-69,5%
Outras Despesas	698,61	6,4076%	743,37	750,5	7,13	1,0%
TOTAL	**2.472.421,87**	**6,4076%**	**2.630.844,77**	**2.716.638,58**	**85.793,81**	**3,3%**

Fonte: Elaborado pela autora

Na primeira coluna tem-se os custos sequenciais identificados no cenário das duas unidades de ensino da Secretaria Municipal de Educação de Itaguari para o exercício 2013; na segunda evidencia-se a variação do IPCA em 2014; na terceira coluna constam os valores de 2013 inflacionados pelo IPCA, enquanto na quarta coluna são demonstrados os valores nominais de 2014. Na quinta e sexta colunas têm-se as variações absolutas e reais dos valores gastos nos anos de 2013 e 2014, encontrados nos levantamentos de dados, ou seja, a variação descontada a inflação, tanto em termos absolutos quanto percentual. Desta forma, os valores de 2014 que demonstraram queda em relação a 2013 foram os que realmente sofreram diminuição nos gastos, dentre os quais destacam-se: gastos com uniformes, tendo em vista que não foram realizadas novas compras de uniformes aos alunos; manutenção e materiais de consumo, aliado a eventos e festividades, que foram tiveram seus gastos notoriamente contidos. No que se refere aos itens que demonstram aumento de gastos, observa-se maior crescimento nos gêneros alimentícios, transporte Escolar e serviços, que evidenciaram aumentos de aproximadamente R$ 45, R$ 25 e 19 mil, respectivamente. De um modo geral, o aumento nos gastos do ano de 2014 em relação ao ano de 2013, foi de 3,3%, em termos reais 85 mil.

4.7.2 Considerando Análise Horizontal e Análise Vertical

Aplicando a análise horizontal – AH e a análise vertical - AV nas unidades de ensino em específico e posteriormente acumulando seus valores, foram obtidos os seguintes resultados com as devidas interpretações:

Tabela 52 – Análise Horizontal/Vertical

Escola

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA	VALOR R$ 2013	VALOR R$ 2014	AH %	AV % 2013	AV % 2014
Salários	1.469.481,34	1.612.195,18	109,71	71,00	71,06
Assessorias e Sist. de Informação	44.500,00	51.800,00	116,40	2,15	2,28
Vestuário	17.740,00	1.654,80	9,32	0,86	0,07
Manutenção	27.146,39	11.112,55	40,93	1,31	0,49
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	114,82	14,61	15,31
Gêneros Alimentícios	70.922,74	129.174,30	182,13	3,43	5,69
Materiais de Consumo	86.021,18	47.881,05	55,66	4,16	2,11
Serviços	42.889,18	64.336,05	150,00	2,07	2,84
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	32,47	0,38	0,11
Outras Despesas	698,61	750,50	107,43	0,03	0,03
TOTAL	**2.069.647,01**	**2.268.724,32**	**109,62**	**100**	**100**

Fonte: Elaborada pela autora

No que se refere à interpretação da análise horizontal, podemos observar que o ano de 2013 foi considerado o ano base, ou seja, com um percentual de 100%, os resultados encontrados na coluna AH, se refere exclusivamente a evolução do ano de 2014 em relação ao ano de 2013, assim todos os índices com percentuais acima 100 correspondem um aumento, por exemplo, considerando de uma forma geral o ano de 2013 para 2014 cresceu 109,62%, na realidade ocorreu um acréscimo de 9,62%, os restantes 100% já é base do ano de 2013. Desta forma o item que teve mais crescimento na unidade Escola foi os Gêneros Alimentícios com 182,13% precedido do item Serviços de 150,00%. Por outro lado os índices que obtiveram valores menores que 100 representam uma queda, por exemplo, o item Manutenção com um índice de 40,93%, representa um decréscimo de 59,07% (100 – 40,93).

Assim, o item que mais sofreu uma diminuição foi o item Vestuário com o índice de 9,32 e queda de 90,68%.

No entendimento da análise vertical, temos primeiramente o ano de 2013, no qual fica nítido a quase totalidade dos gastos com o item Salários, que representa 71% o que não sofre alterações no ano de 2014 com praticamente o mesmo percentual, o que se pode dar ênfase na análise é o aumento na representabilidade do item Gêneros alimentícios de mais de 2% e em contrapartida a diminuição do gasto com Material de consumo de também mais de 2%, os demais itens sofreram alterações que diante ao montante dos gastos não refletiram grande relevância.

Tabela 53 – Análise Horizontal/Vertical

Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL CRECHE	VALOR R$ 2013	VALOR R$ 2014	AH %	AV % 2013	AV % 2014
Salários	339.280,69	388.154,90	114,41	84,56	87,03
Assessorias e Sist. de Informação	18.200,00	23.750,00	130,49	4,54	5,32
Vestuário	-	-	-	-	-
Manutenção	7.176,63	4.138,32	57,66	1,79	0,93
Transporte Escolar	-	-	-	-	-
Gêneros Alimentícios	17.149,51	12.153,84	70,87	4,27	2,72
Materiais de Consumo	13.422,14	10.707,60	79,78	3,35	2,40
Serviços	6.015,89	7.108,17	118,16	1,50	1,59
Eventos e Festividades	-	-	-	-	-
Outras Despesas	-	-	-	-	-
TOTAL	**401.244,86**	**446.012,83**	**111,16**	**100,00**	**100,00**

Fonte: Elaborada pela autora

A unidade Creche não é contemplada por todos os itens de custeio, sendo assim analisados apenas os que mantiveram registros de gastos. Observando de modo geral na análise horizontal ocorreu um crescimento no valor do gasto em relação ao ano de 2014 de 11,16%, maior que o ocorrido na unidade de ensino Escola, dando ênfase a esse crescimento aos itens Assessorias e Sistemas de Informação, Serviços e Salários, com aumento de 30,49%, 18,16% e 14,41, respectivamente, ocorrendo diminuições nos itens Manutenção, Gêneros

Alimentícios e Material de Consumo, com índices de 57,66%, 70,87% e 79,78%, respectivamente e queda de 42,32%, 29,13% e 20,22%.

Aplicando a mesma metodologia considerando as duas unidades de ensino com seus valores acumulados, obtemos:

Tabela 54 – Análise Horizontal/Vertical

Escola/ Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA/CRECHE	VALOR R$ 2013	VALOR R$ 2014	AH	AV 2013	AV 2014
Salários	1.808.762,03	2.000.350,08	110,59	73,16	73,63
Assessorias e Sist. de Informação	62.700,00	75.550,00	120,49	2,54	2,78
Vestuário	17.740,00	1.654,80	9,33	0,72	0,06
Manutenção	34.323,02	15.250,87	44,43	1,39	0,56
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	114,82	12,23	12,78
Gêneros Alimentícios	89.602,25	141.328,14	157,73	3,62	5,20
Materiais de Consumo	99.443,32	60.490,08	60,83	4,02	2,23
Serviços	48.905,07	71.444,22	146,09	1,98	2,63
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	32,47	0,31	0,09
Outras Despesas	698,61	750,50	107,43	0,03	0,03
TOTAL	**2.472.421,87**	**2.716.638,58**	**109,88**	**100,00**	**100,00**

Fonte: Elaborada pela autora

Ao realizarmos a soma dos valores gastos pelas duas unidades de ensino, obtivemos na interpretação da análise horizontal um crescimento de 9,88% de um ano para o outro, possibilitado pelo aumento dos Gêneros Alimentícios e Serviços, que representaram 57% e 46%, respectivamente, alinhado a queda substantiva dos Vestuários com índice de 9,33% e diminuição de 90,67%. Na análise vertical fica comprovado o nível de comprometimento do item Salários frente aos gastos totais, com um percentual de mais de 73% nos dois anos analisados, precedido do Transporte Escolar com 12%, o que praticamente compõem 85% dos gastos, restando apenas 15% para os demais itens.

4.7.3 – Considerando a Relação Custo/Aluno

Após obter a evidenciação dos valores gastos com a Educação na Secretaria Municipal de Educação do município de Itaguari, aplicado métodos de mensuração

de evolução e representabilidade de cada gasto durante o período de estudo, surge à necessidade de demonstrar este gasto considerando o parâmetro número de alunos matriculados, tanto na Escola como na Creche, para identificar o gasto com cada aluno frente à realidade pesquisada. Abaixo dados da unidade de ensino Escola.

Tabela 55 – Análise Custo/Aluno

Escola

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA	VALOR R$ 2013	VALOR R$ 2014	Nº ALUNO 2013	Nº ALUNO 2014	CUSTO/ ALUNO 2013	CUSTO/ ALUNO 2014
Salários	1.469.481,34	1.612.195,18	517	541	2.842,32	2.980,03
Ass.e Sist. de Informação	44.500,00	51.800,00	517	541	86,07	95,75
Vestuário	17.740,00	1.654,80	517	541	34,31	3,06
Manutenção	27.146,39	11.112,55	517	541	52,51	20,54
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	517	541	585,06	641,95
Gêneros Alimentícios	70.922,74	129.174,30	517	541	137,18	238,77
Materiais de Consumo	86.021,18	47.881,05	517	541	166,39	88,50
Serviços	42.889,18	64.336,05	517	541	82,96	118,92
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	517	541	15,03	4,66
Outras Despesas	698,61	750,50	517	541	1,35	1,39
TOTAL	**2.069.647,01**	**2.268.724,32**	**517**	**541**	**4.003,19**	**4.193,58**

Fonte: Elaborada pela autora

Considerando o número de alunos matriculados na Escola e os gastos realizados durante o período levantado, identificamos um valor gasto de R$ 4.003,19 por aluno no ano de 2013 com um aumento de 4,75% no ano de 2014, perfazendo o valor de R$ 4.193,58, motivo este justificado pelo aumento na quantidade de aluno que apresentou percentualmente quase o mesmo aumento em valores monetários, permitindo expor que o valor encontrado com a relação custo/aluno nos períodos pesquisados mantiveram em permanência quando analisamos a unidade de ensino Escola.

A tabela 56 demonstra o custo/aluno na unidade de ensino Creche.

Tabela 56 – Análise Custo/Aluno

Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL CRECHE	VALOR R$ 2013	VALOR R$ 2014	Nº ALUNO 2013	Nº ALUNO 2014	CUSTO/ ALUNO 2013	CUSTO/ ALUNO 2014
Salários	339.280,69	388.154,90	34	41	9.978,84	9.467,19
Ass.e Sist. de Informação	18.200,00	23.750,00	34	41	535,29	579,27
Vestuário	-	-	-	-	-	-
Manutenção	7.176,63	4.138,32	34	41	211,08	100,93
Transporte Escolar	-	-	-	-	-	-
Gêneros Alimentícios	17.149,51	12.153,84	34	41	504,40	296,44
Materiais de Consumo	13.422,14	10.707,60	34	41	394,77	261,16
Serviços	6.015,89	7.108,17	34	41	176,94	173,37
Eventos e Festividades	-	-	-	-	-	-
Outras Despesas	-	-	-	-	-	-
TOTAL	**401.244,86**	**446.012,83**	**34**	**41**	**11.801,32**	**10.878,36**

Fonte: Elaborada pela autora

A relação Custo/aluno realizada na Creche demonstrou que apesar do aumento do número de alunos matriculados de um ano para o outro, o quantitativo do gasto diminuiu em 8,48%, apenas o item Assessoria e Sistema de Informação obteve aumento, os demais itens sofreram redução.

Tabela 57 – Análise Custo/Aluno

Escola/Creche

CUSTEIO SEQUENCIAL ESCOLA/CRECHE	VALOR R$ 2013	VALOR R$ 2014	Nº ALUNO 2013	Nº ALUNO 2014	CUSTO/ ALUNO 2013	CUSTO/ ALUNO 2014
Salários	1.808.762,03	2.000.350,08	551	582	3.282,69	3.437,03
Ass. e Sist. de Informação	62.700,00	75.550,00	551	582	113,79	129,81
Vestuário	17.740,00	1.654,80	551	582	32,20	2,84
Manutenção	34.323,02	15.250,87	551	582	62,29	26,20
Transporte Escolar	302.474,81	347.296,29	551	582	548,96	596,73
Gêneros Alimentícios	89.602,25	141.328,14	551	582	162,62	242,83
Materiais de Consumo	99.443,32	60.490,08	551	582	180,48	103,93
Serviços	48.905,07	71.444,22	551	582	88,76	122,76
Eventos e Festividades	7.772,76	2.523,60	551	582	14,11	4,34
Outras Despesas	698,61	750,50	551	582	1,27	1,29

TOTAL	**2.472.421,87**	**2.716.638,58**	**551**	**582**	**4.487,15**	**4.667,76**

Ao considerar o somatório dos valores da unidade de ensino Escola e Creche, devemos levar em consideração que a unidade Creche não esta considerada com todos os itens dos custos sequenciais, estando com exceções dos itens Vestuário, Transporte Escolar, Eventos e Festividades e Outras Despesas. Cabe ressaltar também que para se calcular o Custo/aluno agrupado foi necessária a soma dos alunos das duas unidades de ensino, permitindo assim, dispor que a relação Custo/aluno geral em 2013 foi de R$ 4.487,15 com um aumento de R$ 180,61 por aluno no ano de 2014, perfazendo um percentual de acréscimo de 4%, e um montante de R$ 105.115,02.

4.7.4 Comparativo Custos/Aluno FNDE

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE a todo ano emite uma Portaria Interministerial com o valor anual por aluno estimado, no âmbito do Distrito Federal e dos Estados e estimativa de receita do Fundeb. As estimativas de valor estão distribuídas em Educação Infantil, Ensino Fundamental, Ensino Médio, EJA e Instituições Conveniadas. A seguir foi abordada a Portaria Interministerial nº 04, de 07 de mio de 2013, que se refere à competência 2013, em comparação ao Custo/aluno que foi evidenciado na pesquisa, ao qual denominamos como Custo CASP.

Tabela 58 – Análise Custo/Aluno

MDE X CASP

UNIDADE DE ENSINO	CUSTO/ALUNO – MDE	CUSTO/ALUNO – CASP	VARIAÇÃO R$
Creche	3.495,50	11.801,32	8.305,82
Escola	2.957,73	4.003,19	1.045,46

Fonte: Elaborada pela autora

Ao coletar o valor considerado pela referida Portaria foi observada com muita cautela a classificação exata para a comparação, na Creche foi considerado o valor estimado da Creche integral, uma vez que é a realidade em estudo, obtendo um

valor completamente desproporcional ao encontrado para a manutenção das atividades da Creche Municipal, salientando que apesar do valor estimado estar considerando a realidade de uma Creche Estadual as atividades da Creche Municipal não se difere ao ponto de tanta discrepância, notoriamente o Estado deve adentrar com sua contrapartida para manutenção. Ao compararmos os valores chegamos a uma variação de R$ 8.305,82, que o município desembolsa a maior, o que representa 237,61%. Já na Escola a realidade é mais branda obtivemos uma diferença de R$ 1.045,46, a mais que o município arca com a Educação em comparação ao valor estimado para o Estado, o que representa um percentual de 35,35%.

Há que se ponderar o não detalhamento por parte do FNDE dos elementos considerados para o cálculo do valor estimado, o que com certeza causa grandes distorções e oscilações em valores. E ainda que o CASP objeto de nosso estudo, não faça distinções entre custos e despesas, é um modelo de absorção que agrega todo elemento vinculado a atividade educacional, permitindo assim variações frente a outros métodos de mensurações.

4.7.5 Comparativo SimCAQ

SimCAQ é um software com um conjunto de planilhas eletrônicas relacionadas por um fluxo de informações, cálculos e operações lógicas que descreve as funções de cada parte do simulador com vistas a estimar os custos, os investimentos necessários aos sistemas públicos de educação básica e o conseqüente impacto orçamentário para a garantia do direito à educação em condições de qualidade. Este simulador foi trabalho de tese de doutorado em 2012 pelo Professor Thiago Alves, professor titular da Universidade Federal de Goiás junto a Universidade de São Paulo, projeto este financiado pelo Observatório da Educação promovido pela CAPES e INEP.

O modelo remete a necessidade de estimar o custo por aluno necessário para garantir o padrão mínimo de qualidade do ensino nas Escolas públicas, não sugerindo o estabelecimento de um padrão único para as Escolas brasileiras, considerando que tal medida seria impertinente, diante da diversidade de contextos educacionais impostos por fatores culturais, ambientais, históricos, sociais e políticos que envolvem as Escolas no Brasil.

Para a realizarmos a comparação foi considerado no SimCAQ o relatório Custo/Aluno por Etapa e Localidade, ao qual faz um recorte temporal de 10 anos, ou seja de 2015 a 2024, sendo elaborado a partir de microdados do Censo 2010/IBGE e microdados do EducaCenso 2013/INEP. Para nossa análise comparativa foi considerado o ano de 2015, pois se trata de uma projeção ao qual podemos considerar se estamos pertos ou longe de atingir, considerando que a sua ocorrência será o ano seguinte.

Tabela 59 – Análise Custo/Aluno

SimCAQ X CASP

UNIDADE DE ENSINO	CUSTO/ALUNO – SimCAQ 2015	CUSTO/ALUNO – CASP 2014	VARIAÇÃO
Creche	10.206,00	10.878,36	672,36
Escola	4.327,00	4.193,58	133,42
Creche/Escola	4.471,00	4.667,76	196,76

Fonte: Elaborada pela autora

Ao compararmos a projeção realizada pelo sistema SimCAQ para o ano de 2015 com o CASP já efetivado no ano de 2014, podemos perceber que o município tem aplicado com eficiência o recurso público frente aos indicadores de qualidade de órgãos competentes e estudos comprovados. Ao analisarmos os dados acima podemos perceber que o valor gasto no ano de 2014 em relação a Creche já ultrapassou o valor auferido pelo Custo Padrão em R$ 672,36, acima 6,59%, diante das expectativas o município pode manter o gasto que mesmo assim atinge o recomendado pelo sistema. Por outro lado, a Escola para obter o valor estipulado deve aumentar seus gastos em 3,18%, aproximadamente R$ 133,24 por aluno, o que totaliza aproximadamente R$ 72.000,00, o que não há nenhuma dificuldade de se conseguir, considerando o aumento dos preços dos produtos e serviços, além das vantagens na folha de pagamento.

De um modo geral, o valor atribuído à projeção para o ano de 2015 já foi atingido no ano de 2014 pelo município, pois ao aplicarmos o CASP, obtivemos um valor acima do realizado de R$ 196,76 por aluno, ou seja, acima 4,4%, totalizando um montante de R$ 114.514,32. Cabe ressaltar novamente, a questão dos métodos utilizados pelo SimCAQ, onde contempla uma semelhança entre nosso estudo

proposto, sendo considerado todo o gasto atribuído a Educação como base de cálculo, o que enfatiza a proximidade da mensuração ou do modelo adequado de custos aplicado ao setor público.

Ao compararmos o SimCAQ com o Custo/Aluno do MDE, obtemos os seguintes resultados:

Tabela 60 – Análise Custo/Aluno

SimCAQ X MDE

UNIDADE DE ENSINO	CUSTO/ALUNO – SimCAQ 2015	CUSTO/ALUNO – MDE	VARIAÇÃO
Creche	10.206,00	3.495,50	6.710,50
Escola	4.327,00	2.957,73	1.369,27

Fonte: Elaborada pela autora

Podemos observar uma diferença aparente entre o valor destinado ao custo aluno dos dois métodos evidenciados, com ênfase no valor a maior do SimCAQ em relação ao proposto pelo MDE, chegando a recomendar um valor quase que três vezes a mais para Creche que o determinado pelo MDE, bem como uma diferença de R$ 1.369,27 por aluno referente na unidade Escola. Cabe considerar que o valor destinado pelo MDE é um valor que pode ser considerado pequeno em virtude a inúmeros gastos que a Educação demanda, para que se possa obter um aprendizado com qualidade, cabe também ressaltar, que o SimCAQ obteve um valor quase que idêntico ao determinado pelo estudo, o que deixa a perceber que o SimCAQ trabalha com projeções futuras que quando mensurada como em nossa pesquisa demonstra a coerência e eficiência nos resultados proposto, estando assim, próximo a realidade educacional dos municípios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Administração Pública juntamente com os órgãos reguladores contábeis vêem através das Normas Brasileiras de Contabilidade buscar métodos de mensuração que harmonize os parâmetros internacionais e brasileiros frente aos registros contábeis, na produção de informações atualizadas e claras para a tomada de decisão gerencial.

Diante do cenário da nova gestão pública surgem as normatizações que inicialmente trataram do assunto de sistema de custos de uma forma genérica, como a Lei nº 4.320/64, os Decretos Federais, a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, para que finalmente surgissem as NBCASP 16.11, que tratou da temática com notoriedade na implantação de um sistema de custos aplicado ao setor público.

Dessa forma, surgiram várias discussões pelos órgãos fiscalizadores e estudiosos do assunto de qual seria o sistema de custos mais adequado a realidade do setor público, propiciando diversos entendimentos de que seria o Custo Direto, o ABC, a Gestão Econômica e por Processos Orçamentários. Aliado a estes entendimentos foram promovidos ensaios em empresas públicas em nível federal, permitindo assim, partir para o foco da pesquisa que é a viabilidade da implantação do sistema de custos em um município, promovendo levantamento de todos os custos realizados junto a Secretaria Municipal de Educação do Município de Itaguari, referente ao ano de 2013 e 2014.

A pesquisa partiu de premissas que fundamentaram o seu desenvolvimento, considerando a aplicação de um Plano Sequencial de Custeio que incluiu todas as relações de custos que a Secretaria Municipal de Educação de Itaguari/GO detém para realizar a prestação de serviço, ou seja, educação de qualidade; como base conceitual do plano sequencia de custeio foi considerada o método de custo por absorção; Não houve distinção entre custos e despesas, sejam elas diretas ou indiretas e não houve rateio de custos. Perante os resultados da pesquisa foram realizados as interpretações e análises de cada custo seqüencial, evidenciando os motivos e justificativas de suas oscilações.

Como base de comparabilidade foi realizada a atualização monetária do ano de 2014 frente ao 2013, com a aplicação do índice IPCA, evidenciando os efetivos decréscimos e acréscimos de cada custo seqüencial, sendo constatado um aumento no gasto no ano de 2014 de R$ 85.793,81. Quando aplicamos a análise vertical ficou comprovado o nível de comprometimento do item Salários frente aos gastos totais, com um percentual de mais de 73% nos dois anos analisados, precedido do Transporte Escolar com 12%, o que praticamente compõem 85% dos gastos, restando apenas 15% para os demais itens. Já na análise horizontal um crescimento de 9,88% de um ano para o outro, possibilitado pelo aumento dos Gêneros Alimentícios e Serviços, que representaram 57% e 46%, respectivamente, alinhado

a queda substantiva dos Vestuários com índice de 9,33% e diminuição de 90,67%. Para uma melhor interpretação analítica foi calculado o custo/aluno do ambiente de pesquisa com resultados de R$ 4.003,19 em 2013 na unidade Escola e R$ 11.801,32 em 2013 na unidade Creche, que quando comparados com o custo/aluno estimado pelo MDE deparamos com o valor de R$ 2.957,73 para a Escola e R$ 3.495,50 para Creche, chegando a uma variação de R$ 8.305,82, que o município desembolsa a maior na Creche, o que representa 237,61%, enquanto na Escola obtivemos uma diferença de R$ 1.045,46, a mais que o município arca com a Educação em comparação ao valor estimado para o Estado, o que representa um percentual de 35,35%.

E no mesmo entendimento foi realizado uma análise com o programa SimCAQ, no qual faz previsões de um modelo de custos para planejamento do setor público vinculado a Educação nos municípios goianos, apresentando um previsão de custo/aluno no valor de R$ 4.327,00 para a Escola e de R$ 10.206,00 para a Creche no ano de 2015, que quando confrontado com o custo/aluno do CASP, constatamos uma realidade bem próxima entre o programa e a pesquisa, onde na Escola houve um gasto a menor de R$ 133,42 por aluno, representando 3,18%, lembrando que este gasto se refere ao ano de 2014 e a projeção ao ano de 2015 o que pode ser alcançado ainda pela secretaria, já na unidade Creche ocorreu um gasto a maior de R$ 672,36, acima 6,59%. De um modo geral, o valor atribuído à projeção para o ano de 2015 já foi atingido no ano de 2014 pelo município, pois ao aplicarmos o CASP, obtivemos um valor acima do realizado de R$ 196,76 por aluno, ou seja, acima 4,4%, totalizando um montante de R$ 114.514,32. E ao compararmos o SimCAQ com o estipulado pelo MDE observamos uma diferença notória entre os valores de R$ 1.369,27 para a Escola e R$ 6.710,50 para a Creche a maior para o programa, permitindo perceber que o valor destinado do MDE é pequeno diante das necessidades educacionais, fato este, comprovado na pesquisa que se assemelha aos valores gastos com o SimCAQ.

Desse modo, os objetivos propostos em estudo foram atingidos ao demonstrar a possível implantação do sistema de custos no setor público com ênfase no nível municipal, com o experimento de um modelo de custo denominado CASP, ao qual contempla as normas exigíveis juntamente com suas premissas, dando ênfase há alocação de custos por absorção, uma vez ser este o método considerado como legal perante os órgãos fiscalizadores, não restando

questionamentos sobre a sua aplicabilidade e eficiência. Cabe ressaltar que a pesquisa foi desenvolvida na Secretaria de Educação, parte de um todo na Administração Pública, não obtendo obstáculos que o CASP seja implantado na amplitude do Setor Público, por ser um modelo adequado de mensuração de custos que auxilie na tomada de decisão do administrador público.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Roberto A. E. **Modernização da Gestão – Uma introdução à Contabilidade Público de Custos.** BNDES Secretaria para Assuntos Fiscais. Informe-se: n. 18 – Agosto 2000.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. São Paulo. **Revista do Serviço Público**. Jan-Mar, 1999.

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Texto para Discussão – ENAP. Brasília-DF: n 31. Out 1998.

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público** – Ano 50, Número 1. Brasília: ENAP, 1999.

ALVES. Thiago. **Desenvolvimento de um Modelo de Previsão de Custos para Planejamento de Sistemas Públicos de Educação Básica em Condições de Qualidade: Uma Aplicação a Municípios de Goiás**. Tese (Doutorado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo. 353p. São Paulo: 2012.

BATISTA, Fábio Ferreira**. Modelo de Gestão do Conhecimento para a Administração Pública Brasileira: como implementar a gestão do conhecimento para produzir resultados em benefício do cidadão** – Brasília: Ipea, 2012.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa/Portugal: Edições 70,2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, **Lex:** legislação federal, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº 4.320 (1964) – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Lex:** legislação federal, Brasília, de 17 de março de 1964.

BRASIL. Decreto nº 93.872 (1986). Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Lex:** legislação federal, Brasília, de 23 de dezembro de 1986.

BRASIL. Decreto nº 2.829 (1998). Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, **Lex:** legislação federal, Brasília, de 03 de outubro de 1998.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Cadernos MARE 12: **Programa de Reestruturação e Qualidade dos Ministérios**. Brasília: 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, **Lex:** legislação federal, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Portaria nº 184 (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Lex**: legislação federal, Brasília, de 25 de agosto de 2008.

BERRY, L. L. et al. **Service quality: A Profit Strategy for financial institutions.** Homewood: Irwin Professional, 1988.

BERTALANFFY, Ludwig Von, tradução de Francisco M. Guimarães, **Teoria Geral dos Sistemas.** Petrópolis, Editora Vozes, 1975.

BERTALANFFY, Ludwig Von, tradução de Francisco M. Guimarães, **Teoria Geral dos Sistemas. Fundamentos, desenvolvimento e aplicações.** Petrópolis, Editora Vozes, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; MARTINS, Luciano Waltrick. Sistema de Informações Executivas: Suas Características e Reflexões sobre sua Aplicação no Processo de Gestão - **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA** - USP, São Paulo, FIPECAFI, v.15, n. 26, p. 6 - 24, maio/agosto 2001.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Desenvolvimento de Sistemas Contábeis-Gerenciais: Um Enfoque Comportamental e de Mudança Organizacional**. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1987.

BOGT, H. J. T,; HELDEN, G. J. V. Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations. **Management Accounting Research**, p.263-279, Nov.2000.

CARDOSO, Joaquim M.; NETO, José Eduardo do C.; NETO, Osmar José J**. História de Itaguari: De Campestre a Capital da Moda Íntima**. Editora Scala, Goiânia, 2013.

CARVALHO, João; COSTA, Teresa Carmo; MACEDO, Natália. **A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo.** In: X Congresso Internacional de Custos, 2007. Anais. 13 a 15 de junho, Lyon, França.

CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo, Atlas, 1999.

_____. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras**. Revista do Serviço Público**. Ano 52, Número 3, Jul-Set, 2001.

_____. (Coordenador). **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. – 2. Ed. – 7. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009. 570 p.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 1999.

COMERLATO. Waldir. O Orçamento Programa e a Contabilidade Pública**. Revista do CRC-RS**, n.18, Janeiro/Março, 1978.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.129 (2008). Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Lex:** Legislação do Conselho, Brasília, de 25 de novembro de 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.133 (2008). Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Lex:** Legislação do Conselho, Brasília, de 25 de novembro de 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.170 (2009). Aprova a NBC T 19.20 – Estoques. **Lex:** Legislação do Conselho, Brasília, de 29 de maio de 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.366 (2011). Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Lex:** Legislação do Conselho, Brasília, de 25 de novembro de 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.437 (2013). Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. **Lex**: Legislação do Conselho, Brasília, de 22 de março de 2013.

CROZATTI, Jaime. **Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para otimizar a contribuição das áreas.** *Anais*: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos (4.: 1997, Belo Horizonte). Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos.

ERNEST & YOUNG; FIPECAFI - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras.** São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, André Ribeiro (2002). **Sistema de Avaliação da Gestão Pública Utilizado pelo Governo Brasileiro**. Artigo Apresentado no XIV Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Salvador de Bahia, Brasil, , 27 - 30 oct. 2009.

FNDE. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, Brasil. Disponível em: http://www.fnde.gov.br/financiamento/fundeb/fundeb-consultas. Acesso em: 25 Mar. 2015.

FONSECA, J.J.S. Metodologia da Pesquisa Científica. Fortaleza: UEC, 2002. Disponível em: WWW.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf. Acesso em: 25 mar.2015.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. 1ª. ed. Rio Grande do Sul, UAB/UFRGS Editora, 2009.

GESPÚBLICA. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, Brasil. Disponível em: http://www.gespublica.gov.br/folder_rngp. Acesso em: 18 fev.2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. 9. reim. São Paulo: Atlas, 2007.

GILL, D. New Zeland experience with public management reform-or why the Grass is always greener on the other side of the fence. **International Public Management Journal**, v.3, Elsevier Science, Grant Britain, p.55-66, 2000.

GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. da (Org.). **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

GODOY, Arilda. Schmidt. **Pesquisa qualitativa, exploratória e fenomenológica**. Disponível em: www.administradores.com.br. Acesso em 18 abr. 2011.

GOUVEIA, F. A. **Custos bancários, introduzindo o Sistema de Custos Baseado em Atividades (ABC).** Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – USP, São Paulo, 1994.

GUIMARÃES, K. M. S. Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação do desempenho na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade,** Brasília, ano XXX, n.128, p.35-43, mar./abr. 2001.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. Tradução Robert Brian Taylor. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LCT, 2000.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Brasil. Disponível em: http://www.cidades.ibge.gov.br/painel/historico.php?lang=&codmun=521056&search=%7Citaguari. Acesso em: 19 mar. 2015.

INSTRUMENTO PARA A AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA. CICLO 2007. Disponível em: http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/sub-prefeituras/pggp/materiais_consulta/0001/Instrumento_Avalição_GESPUBLICA.pdf. Acessado em: 10 dez. 2007.

INSTRUMENTO PARA A AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA. CICLO 2008. Disponível em: http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/sub-prefeituras/pggp/materiais_consulta/0001/Instrumento_Avalição_GESPUBLICA.pdf. Acessado em: 10 abr. 2009.

KAPLAN, R. e Cooper, R. **Custo e Desempenho**. Futura. 1998

KLAGES, H.; LOFFLER, E. Obstacles to the administrative modernization process in Germany. **International Public Management Journal**, 1, p. 165-176, 1998.

KELLY, Joanne e WANNA John. **A nova gestão pública e as políticas de programação orçamentária do governo**. Revista do Serviço Público, Ano 52, n.3 (Jul-Set/2001). Brasília, ENAP, 2001.

LAPSLEY, Irving, PALLOT, June. **Accounting, Management and Organizational Change: A Comparative Study of Local Government**. Management Accounting Research, 2000. ed.11, p.213-229.
LEAL, José Paulo. Custo na administração pública e inclusão social. **In: Convenção de Contabilidade do Rio Grande Do Sul, IX**, 2003**.** Gramado. Anais... Gramado: CRCRS, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz e CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LUQUE, *Carlos A., CRUZ*, Hélio N., AMARAL, Cicely M., BENDER, Siegfried e SANTOS, Paulo M. - O Processo Orçamentário e a Apuração de Custos de Produtos e Serviços no Setor Público do Brasil – **Revista do Serviço Público** – ENAP – Brasília, 2008*.*

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.** 2002 Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, USP, São Paulo.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKASTOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa:**

planejamento e execução de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação dos dados. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Atlas, 2006

MILESKI, Hélio Saul. **Gestão Fiscal Responsável**, Brasília: BNDES, 2000.
MIRANDA FILHO, C. R. **Sistema de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais a luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

MINAYO, M. C. S. *O* **desafio do conhecimento**. Pesquisa qualitativa em saúde. São Paulo: HUCITEC, 2007.

MINAYO, M. C. S.; MINAYO-GOMÉZ, C. **Difíceis e possíveis relações entre métodos quantitativos e qualitativos nos estudos de problemas de saúde**. In: GOLDENBERG, P.; MARSIGLIA, R. M. G.; GOMES, M. H. A. (Orgs.). *O clássico e o novo*: tendências, objetos e abordagens em ciências sociais e saúde. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2003. p.117-42.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welinton Vitor e HOLANDA, Victor Branco de. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil,** Brasília, 2010.

MORESI, Eduardo Amadeu Dutra**. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização**, UNB, Ci. Inf., Brasília, v. 29, n. 1, p. 14-24, jan./abr. 2000.

NASCHOLD, F.; DALEY, G. Learning from the pioneers: modernizing local governement. Part one. **International Public Management Journal**, 2, ISSN: 1096-7494, p.25-51, 1999.

NASCIMENTO, J. M. do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, L. M. de; PERES JUNIOR, J. H. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

ORMOND, Derry e LOFFLER, Elke. **A nova gerência pública**. Revista do Serviço Público. Ano 50, nº 2, Abr-Jun. Brasília, ENAP, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análises.** 2 ed. São Paulo, Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial: **Um Enfoque em Sistema de Informação Contábi**l. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PALLOT, J. New public management reform in New Zealand: the collective strategy phase. **International Public Management Journal**, 1, p.1-18, 1998.

PEREIRA, Maria José Lara de Bretãs; FONSECA, João Gabriel Marques. **Faces da Decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão**. São Paulo: Makron Books, 1997.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activity Based Costing: uma abordagem de controladoria estratégica**. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 2001.

PIOVESAN. Armando; TEMPORINI. Edméa Rita. Pesquisa Exploratória: procedimento metodológico para o estudo de fatores humanos no campo da saúde pública. **Revista Saúde da Universidade de São Paulo**. 1995 p.318-325.

PISCITELLI, R.B. **O controle interno na administração pública federal**. Brasília: Esaf, 1988.

PORTAL BRASIL. Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo. Disponível em: http://www.portalbrasil.net/ipca.htm. Acesso em: 15 Jun.2015

PREFEITURA MUNICIPAL DE ITAGUARI. **Documentário Histórico das Escolas do Município de Itaguari-Go**. Org. Secretaria Municipal de Itaguari, 2014.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni Ribeiro; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, Anais... 28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação.** Tese de Doutorado, São Paulo: FEA/USP, 1989.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas: 2012.

ROCHA, Welington. **Contribuições ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese de Doutorado. São Paulo, FEA/USP, 1999.

RODRIGUES, Francyelle Yukari; SANTANA, Denise Dias de. Administração Pública: os Poderes e Deveres dos Órgãos e Agentes Públicos, Disponível em: http://www.unifil.br/portal/arquivos/publicacoes/paginas/2012/11/528_938_publip.pdf, Acesso em: 06 out. 2014.

SANTOS, Silvio Aparecido dos. **"Modelo de Excelência do Prêmio Nacional da Qualidade – Pontos Fortes e Contribuições Relevantes**, 16º Seminário

Internacional Em Busca da Excelência. Fundação Nacional da Qualidade. São Paulo, 2007.

SCHMENNER, R. W. **Service operations management**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1995.

SCHULTZ, Charles Albino; SILVA, Márcia Zanievicz da; BORGERT, Altair. **É o Custeio por Absorção o Único Método Aceito pela Contabilidade?** – MEF15761 – IR- Disponível: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/dipj/2002/PergResp, 2002.

SCHEIN, Edgar H. **Organizational culture and leadership**. 2. ed. San Francisco: Jossey-Bass, 1992

SHICK, Allen. **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management,** publicação do World Bank Institute, 1998.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.): **Custos no Serviço Público**, Brasília, 2004.

_____. **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A Necessidade da utilização de Sistema de Custos e Indicadores de Desempenho na Administração Pública. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2004, São Paulo. Anais Eletrônicos: São Paulo: USP, 2004. Disponível em: HTTP// www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/128.pdf . Acesso em 12 de jul. de 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC)**. In: X Congresso Internacional de Custos, 2007, Anais... 13 a 15 de junho. Lyon, França.

_____ . Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. Revista de Brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXVIII, n.119, p.36-48, set./out. 1999.

SLOMSKI, Valmor. Manual **de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOTHE, Ari. SILVA, Marcelo. REICHERT, Selma Hahn. SCARPIN, Jorge Eduardo. Sistemas de custeio na administração pública municipal: uma aplicação da gestão de custos na secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de São João do Oeste – SC, **Revista ABCustos Associação Brasileira de Custos** - Vol. V n°2 - mai/ago, 2010.

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

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

VALE, Cláudia Câmara. **Teoria Geral Do Sistema: Histórico e Correlações com a Geografia E com o estudo da paisagem.** In: Entre-Lugar, Dourados, MS, ano 3, n.6, p 85-108, 2. semestre de 2012.

YOSHITAKE, Mariano; TINOCO, João Eduardo Prudêncio; FRAGA, Marinette Santana; HORTA, Rui. Americo Mathiasi; VASCONCELOS, Yumara Lucia . **Plano-sequencia de custo: Estudo de caso da Tecfil**. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos, 2011, Rio de Janeiro/Rio de Janeiro. XVIII Congresso Brasileiro de Custos, novembro de 2011.