

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ELABORAÇÃO DE UMA PROPOSTA DE UM  
SISTEMA DE CUSTOS PARA SECRETARIA DA  
AGRICULTURA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE  
IVORÁ – RS**

**RELATÓRIO DE ESTÁGIO**

**Rodrigo Felin Garrot**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2006**

**ELABORAÇÃO DE UMA PROPOSTA DE UM SISTEMA DE  
CUSTOS PARA SECRETARIA DA AGRICULTURA DA  
PREFEITURA MUNICIPAL DE IVORÁ – RS**

**por**

**Rodrigo Felin Garrot**

Relatório de estágio apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. MSc. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS, Brasil

2006

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

O Orientador, abaixo assinado,  
aprova o Relatório de Estágio

**ELABORAÇÃO DE UMA PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS  
PARA SECRETARIA DA AGRICULTURA DA PREFEITURA  
MUNICIPAL DE IVORÁ – RS**

elaborado por

**Rodrigo Felin Garrot**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel em Ciências Contábeis

**Prof. MSc. Fernando do Nascimento Lock**

Santa Maria, 17 de abril de 2006.

Aos meus Pais Gomercindo e Ladi por me darem todo apoio e condições necessárias para conclusão deste curso.

## **AGRADECIMENTOS**

Em especial ao Contabilista da Prefeitura Municipal de Ivorá Evanir Flores que supervisionou atenciosamente este trabalho, contribuindo para um maior conhecimento em administração e contabilidade pública.

Ao Prof. MSc. Fernando do Nascimento Lock da Universidade Federal de Santa Maria, ao qual agradeço pela orientação, paciência e confiança.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para o meu sucesso, compreendendo a minha ausência e estimulando-me na perseguição dos meus sonhos e objetivos, o meu eterno agradecimento.

## **RESUMO**

Relatório de Estágio  
Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **ELABORAÇÃO DE UMA PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA SECRETARIA DA AGRICULTURA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE IVORÁ – RS**

AUTOR: RODRIGO FELIN GARROT  
ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK  
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 17 abril de 2006.

Existem, no Brasil, diversos pronunciamentos de autores e legislações, que determinam à necessidade da administração pública possuir um sistema de contabilidade de custos, que permita a análise da eficiência na utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores para a execução dos programas de governo. Diante disso o trabalho tem por finalidade propor um sistema de custos que possa identificar os recursos consumidos na produção de um serviço. Para tanto, a pesquisa fundamentou-se em literatura científica, documentação e procedimentos adotados na contabilidade de custos. Foi realizada uma análise da situação encontrada na Prefeitura Municipal de Ivorá – RS e buscou-se identificar corretamente os recursos aplicados na produção de um serviço, obtendo assim informações necessárias para a escolha do sistema de custos a ser utilizado pela entidade.

**Palavras-chaves:** Contabilidade Pública, Contabilidade Governamental, Sistemas de Custos.

## **ABSTRACT**

Report of Apprenticeship  
Course of Accounting Sciences  
Federal university of Santa Maria

### **ELABORATION OF A PROPOSAL OF A SYSTEM OF COSTS FOR CLERKSHIP OF THE AGRICULTURE OF THE MUNICIPAL CITY HALL OF IVORÁ - RS**

**AUTHOR: RODRIGO FELIN GARROT**

**ADVISOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK**

**You dates and Place of the Defense: Santa Maria, 17 April of 2006**

They exist, in Brazil, several pronouncements of authors and legislations, that determine to the need of the public administration to possess a system of cost accounting, that allows the analysis of the efficiency in the use of the resources placed to the managers' disposition for the execution of government's programs. Before this the work has for purpose to propose a system of costs that can identify the resources consumed in the production of a service. For so much the research was based in scientific literature, documentation and procedures adopted in the accounting of costs. An analysis of the situation was accomplished found at the Municipal City hall of Ivorá - RS and it was looked for to identify the applied resources correctly in the production of a service, obtaining like this necessary information for the choice of the system of costs to be used for the entity.

**Key-Words:** Public Accounting, Governmental Accounting, Costing Systems.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABC – Activity-Based Costing

ARO – Antecipação de Receita Orçamentária

Art. - Artigo

CONDESUS – Consórcio de Desenvolvimento Sustentável

CF/88 – Constituição Federal do Brasil de 1988

CEF – Caixa Econômica Federal

CRC-RS – Conselho Regional de Contabilidade Rio Grande do Sul

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

Nº. – Número

p. – Página

PAD – Programa Autenticador de Dados

P.M. – Prefeitura Municipal

PPA – Plano Plurianual

PRODESA – Programa de Desenvolvimento Agrícola

RKW – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit

RS – Rio Grande do Sul

SMA – Secretaria Municipal de Agricultura

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

TCE/RS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul



## SUMÁRIO

<b>CAPITULO 1 – INTRODUÇÃO</b> .....	11
1.1 Apresentação.....	11
1.2 Dados do Supervisor.....	11
1.3 Organização.....	11
1.4 Histórico.....	12
1.5 Objetivos da Organização.....	12
1.6 Dados da Organização.....	12
1.7 Situação Encontrada.....	13
1.8 Área de Atuação.....	14
1.9 Identificação do Problema.....	15
1.10 Objetivos.....	15
1.10.1 Objetivo Geral.....	15
1.10.2 Objetivos Específicos.....	15
1.11 Metodologia.....	16
1.12 Justificativa.....	17
1.13 Estrutura do Trabalho.....	17
<b>CAPITULO 2 – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	19
2.1 Conceitos de Contabilidade Geral e Contabilidade Pública.....	19
2.2 Administração Pública no Brasil.....	20
2.3 Receita Pública e Custo de Oportunidade.....	25
2.4 Despesas na Administração Pública.....	26
2.5 Sistemas de Custeio.....	30
2.5.1 Custeio por Absorção.....	30
2.5.2 Custeio Variável Direto.....	31
2.5.3 Custeio Baseado em Atividades.....	32
2.5.4 Custeio Padrão.....	33
2.5.5 Método RKW.....	34

<b>CAPITULO 3 – RELATÓRIO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS....</b>	<b>35</b>
3.1 Atividades Executadas.....	35
3.2 Análise e Escolha de um Sistema de Custos para ser Aplicado na Secretaria Municipal da Agricultura de Ivorá – RS .....	36
3.2.1 Análise do Sistema de Custos.....	42
<b>CAPITULO 4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>55</b>
4.1 Conclusões do Trabalho.....	55
4.2 Sugestões para Novas Pesquisas .....	56
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>
<b>GLOSÁRIO.....</b>	<b>60</b>

# **1 – INTRODUÇÃO**

## **1.1 Apresentação**

Este relatório tem por base apresentar as atividades desenvolvidas no período de estágio curricular, realizado no Núcleo de Contabilidade, da Secretaria Municipal das Finanças, da Prefeitura Municipal de Ivorá – RS, onde foi realizado o acompanhamento da prestação de um serviço pela Secretaria Municipal da Agricultura (SMA).

Durante o estágio realizou-se a análise de diversos sistemas de custeio, existentes na literatura, com a finalidade de identificar o sistema que melhor se adaptasse ao levantamento dos custos pela utilização de uma máquina retroescavadeira, a qual presta serviços aos cidadãos ivorenses.

## **1.2 Dados do supervisor**

### **1.2.1 Nome**

Evanir Flores - Técnico em Contabilidade CRC-RS 029593

### **1.2.2 Função**

Contabilista da Prefeitura Municipal de Ivorá - RS

## **1.3 Organização**

Prefeitura Municipal de Ivorá – RS  
Secretaria Municipal de Finanças  
Núcleo de Contabilidade  
Secretaria Municipal de Agricultura  
Núcleo de Agricultura

#### **1.4 Histórico**

A P.M. de Ivorá teve início de suas atividades em 01/01/1989. Atua na prestação de serviços fornecidos a comunidade de forma gratuita e onerosa, serviços esses de saúde, educação, assistência social, obras e urbanismo, transporte, esporte e lazer, cultura e incentivo à agricultura.

Ao Município de Ivorá compete legislar sobre assuntos de interesse local, organizando-se administrativamente e juridicamente, decretando suas leis, expedindo seus decretos, atos e medidas relativas aos assuntos de seu peculiar interesse.

Compete ainda dispor sobre organização, administração e execução dos serviços locais, instituir e arrecadar tributos de sua competência e a devida fiscalização dos mesmos, elaborar o Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei do Orçamento Anual (LOA), suplementar a legislação federal e estadual no que couber e planejar o desenvolvimento social e econômico do município.

#### **1.5 Objetivos da organização**

A P.M. de Ivorá tem como objetivos fundamentais, constituir uma sociedade livre, justa, solidária, consciente e desenvolvida. Promover o bem comum de todos os munícipes, principalmente dos mais necessitados, dos idosos, dos jovens, das crianças e dos deficientes. Erradicar a pobreza e a marginalização utilizando recursos próprios ou captados junto à União e ao Estado no intuito reduzir desigualdades sociais e econômicas.

#### **1.6 Dados da organização**

A P.M. de Ivorá pessoa jurídica de direito público interno, no pleno uso de sua autonomia política, administrativa e financeira, rege-se pela Lei Orgânica do Município de 31/03/1990 e as demais leis que adota, observados os preceitos

estabelecidos pela Constituição Federal e Estadual, votada e aprovada por sua Câmara Municipal.

A cidade de Ivorá é a sede do Município, estando dividida em 14 (quatorze) comunidades pertencentes a este município, sendo elas: Linha Um, Linha Cinco, Linha Veturini, Linha Sete, Linha Zancan, Linha Simonetti, Barreiro, Boca da Picada, Colônia Pereira de Souza, Piruva, Encruzilhada de Fátima, Derrubada, Cafundó e Linha Londero Moro, não possuindo nenhum distrito.

O orçamento da P.M. de Ivorá é dividido em 10 (dez) órgãos, sendo eles: Câmara de Vereadores, Secretaria Municipal da Administração, Gabinete do Prefeito, Secretaria Municipal de Finanças, Secretaria Municipal de Obras e Urbanismo, Secretaria de Saúde e Assistência Social, Secretaria da Agricultura, Secretaria da Educação, Núcleo de Desporto, Lazer e Turismo e Regime Próprio dos Servidores, constando também a Reserva de Contingência.

### **1.7 Descrição da situação encontrada**

A SMA possui uma Retroescavadeira Fiat Allis FB 80-2 ano 2000, a qual foi doada para o Município pelo governo do estado, encontra-se registrada no patrimônio sob o nº. 2099 e tem a finalidade de prestar serviços à comunidade nas propriedades rurais e área urbana do município de Ivorá – RS.

Conforme solicitação dos cidadãos são realizados trabalhos operacionais nas propriedades, sendo estipulado um valor pelo custo da hora/máquina de R\$ 65,00, sendo que R\$ 33,00 é subsidiado pela própria secretaria e R\$ 32,00 cobrado do tomador do serviço.

A secretaria possui convênio com o Consórcio de Desenvolvimento Sustentável (CONDESUS), onde paga R\$10,00 por hora trabalhada da máquina, sendo esse valor para a criação de um fundo de manutenção da Retroescavadeira.

Em uma verificação inicial foi observado que a manutenção da máquina não está ocorrendo por parte do CONDESUS e todos os gastos estão sendo realizados pela secretaria da agricultura do município.

As atividades a cargo da secretaria descritas no convênio são: serviços em açude, terraplanagem, drenagem, limpeza de lavouras, abertura de estradas secundárias, fontes de água, fossas sépticas, reaberturas de rios e bebedouros.

Além das atividades descritas no convênio com o CONDESUS a secretaria utiliza-se da retroescavadeira para a realização de diversos serviços na cidade.

A secretaria não possui nenhum sistema de custos que identifique realmente os gastos incorridos nessa prestação de serviço, porém dispõe de uma planilha de bordo onde ficam registradas as horas percorridas durante o dia, através da aferição do horômetro da máquina, bem como o tipo de serviço que foi executado. Possui também um boletim de serviço individualizado para cada tomador do serviço, onde são registrados nesse boletim o nome do tomador, quantidades de horas trabalhadas na propriedade, o tipo de serviço executado e o nome do operador da máquina.

O valor contabilizado da máquina não sofre incidência de depreciação e nem reavaliação.

A secretaria está dividida em 03 (três) unidades orçamentárias: núcleo de serviços administrativos, núcleo de agricultura e núcleo de apoio.

Encontra-se a cargo dessas unidades os seguintes programas:

- Manutenção Serviços Administrativos Secretaria da Agricultura;
- Projeto de Reflorestamento;
- Programa Troca-troca;
- Convênio PRODESA;
- Programa de Incentivo e Desenvolvimento Rural;
- Manutenção do Horto Florestal;
- Programa RS – Rural;
- Eletrificação Rural.

### **1.8 Área de desenvolvimento do estágio**

O estágio foi desenvolvido na área da Contabilidade Governamental no setor de contabilidade da P.M. de Ivorá, tendo em vista o acompanhamento dos serviços prestados pela máquina retroescavadeira da Secretaria Municipal da Agricultura.

## **1.9 Identificação do problema**

Em uma análise superficial foi possível visualizar que o valor hora/máquina cobrado pela prefeitura não é suficiente para cobrir as despesas relacionadas a prestação de serviço realizado pela retroescavadeira da SMA. Além disso, a manutenção, que deveria ocorrer por conta do CONDESUS, conforme convênio estabelecido é realizada pela secretaria.

A Lei 4.320/64 em seu artigo 85 determina que: “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem (...) a determinação dos custos dos serviços industriais (...)”, o que demonstra a necessidade da administração pública possuir um sistema que permita o controle dos custos.

A norma não regulamenta qual o sistema de custeio que deve ser utilizado. Tendo em vista essa necessidade, este trabalho busca identificar o consumo de ativos, para que se proceda à mensuração dos custos de produção dos serviços prestados pela prefeitura, mais especificamente os serviços realizados com a utilização da retroescavadeira da SMA.

## **1.10 Objetivos**

### **1.10.1 Objetivo Geral**

O objetivo principal do trabalho é à elaboração de uma proposta de um sistema de custos para a SMA da P.M. de Ivorá – RS, que permita verificar os resultados com a utilização dos recursos financeiros institucionais empregados, bem como os custos dos serviços prestados, mais especificamente por sua retroescavadeira.

### **1.10.2 Objetivos Específicos**

- a) Realizar uma pesquisa exploratória relacionada aos sistemas de custeio, custeio por absorção, custeio variável direto, custeio baseado em atividades (ABC), custeio padrão e o método reichkuratorium für wirtschaftlichkeit (RKW);

- b) Analisar e interpretar a aplicabilidade dos diversos sistemas de custeio, na administração pública;
- c) Identificar um modelo de sistema de custos, cujas características básicas permitam a aplicação na organização.

### **1.11 Metodologia**

Andrade (2001, p.121) mostra que a metodologia corresponde ao conjunto de procedimentos sistemáticos baseados no raciocínio lógico, que têm por objetivo encontrar soluções para o problema proposto, mediante pesquisa, podendo ser considerada em termos de objetivos e procedimentos.

Com base na classificação apresentada pelo mesmo autor (p.124), o objetivo geral da pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois os procedimentos utilizados na contabilidade governamental foram observados, registrados, analisados e interpretados, por intermédio de consultas ao sistema de contabilidade da P.M. de Ivorá. Porém para que o objetivo geral fosse atingido, era necessário que os objetivos específicos fossem alcançados, o que gerou a necessidade da realização de uma pesquisa com característica exploratória, para proporcionar maior informação sobre o assunto abordado, onde o conhecimento tornou-se explícito por meio de revisão bibliográfica, legislações, manuais de procedimentos e documentos.

Quanto aos procedimentos, Andrade (2001, p. 125) expõe que a pesquisa se caracteriza por ser de campo e “fonte de papel”, sendo esta dividida em dois seguimentos: bibliográfico e documental. No seguimento bibliográfico este estudo buscou autores que tratavam de contabilidade de custos, contabilidade pública, contabilidade governamental e contabilidade gerencial, para compor o seu referencial teórico. No seguimento documental, o estudo levantou como estavam sendo desenvolvidos os procedimentos na contabilidade da P.M. de Ivorá, quanto ao serviço prestado pela SMA com sua retroescavadeira à comunidade do Município de Ivorá – RS.

Com a finalidade de identificar os custos, foi elaborada uma planilha de controle das despesas e receitas com a utilização do Microsoft Office Excel, onde foram registrados os recursos consumidos na prestação de serviço pela retroescavadeira da secretaria.



Para efeito de cálculo da despesa foram consideradas as despesas liquidadas no mês de competência para mensuração do consumo do recurso na efetiva utilização do serviço.

Tendo em vista a análise dos dados coletados contendo as informações necessárias para a montagem de um sistema de custos, foi possível observar que alguns elementos de despesa das unidades orçamentárias da SMA não representavam consumo de recursos no exato momento de sua aquisição e sim durante alguns períodos. Por isso foram excluídos na mensuração do cálculo do custo de uma unidade orçamentária ou programa.

### **1.12 Justificativa**

Este trabalho busca atender as necessidades de controle dos custos incorridos na Secretaria de Agricultura da Prefeitura Municipal de Ivorá - RS, relacionados com o serviço prestado à comunidade por meio de sua máquina retroescavadeira.

O sistema de controle custos pode trazer à administração pública municipal informações relevantes para a tomada de decisões e adequações necessárias para racionalização (eficiência) e emprego eficaz dos recursos públicos escassos frente às demandas de natureza social crescentes (resultados).

A elaboração e implantação de um sistema de custos deve proporcionar a visualização para posterior análise dos custos na organização municipal. Desta maneira, este estudo pretende fornecer aos gestores públicos, ferramentas apropriadas para administrar com eficiência e clareza os recursos oriundos da prestação de serviços que o município realiza.

### **1.13 Estrutura do trabalho**

Visando alcançar os objetivos propostos, o presente relatório está estruturado da seguinte maneira:

- o capítulo 1, referente à introdução, descreve resumidamente a organização, a situação encontrada, os objetivos (geral e específicos), as

justificativas, os aspectos metodológicos estrutura do trabalho. Trata-se de uma introdução ao relatório e uma visão geral sobre o assunto;

- o Capítulo 2 caracteriza a revisão da bibliografia referente aos conceitos básicos inerentes ao tema, quais sejam: sistemas de custeio, contabilidade de custos e contabilidade pública. Nesse capítulo também são comentadas as características, vantagens e limitações dos principais métodos;

- no Capítulo 3 é realizada a análise e escolha de um sistema de custos para ser aplicado na SMA do Município de Ivorá – RS;

- no Capítulo 4, são apresentadas as conclusões, sugestões para futuras pesquisas sobre o assunto e ao final constam as referências e o glosário.

## 2 – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 Conceito de contabilidade pública e contabilidade de custos

Carvalho (2005, p.75) define contabilidade pública como:

o ramo da ciência contábil que tem como objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos de gestões orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação, nos órgãos e entidades da administração pública, direta e indireta e ainda fornecer informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos.

Comenta o mesmo autor, que o objetivo da contabilidade pública é fornecer à administração e à sociedade, informações atualizadas e exatas para subsidiar a tomada de decisão, principalmente aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da sua missão institucional. Mostra ainda, que a contabilidade na administração de uma organização tem objetivo de fornecer informações úteis e confiáveis sobre o desempenho de seus gestores, a fim de que se possa verificar se os resultados planejados estão se concretizando.

Petri (1981 apud SLMOSKI, 2003, p.28.), ao definir contabilidade pública, afirma que “é um dos ramos da contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno”.

Lima e Castro (2003, p.13.) definem como sendo “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública”.

Conforme mostra o mesmo autor, a contabilidade de custos é um desdobramento da contabilidade financeira, sendo considerada como um processo ordenado de classificação, agrupamento, controle e apropriação dos custos com a finalidade de calcular valores de inventário, auxiliar no estabelecimento do preço de venda e fornecer subsídios para a gestão eficiente da empresa.

Lawrence (1975, p.1.) define Contabilidade de Custos como:

(...) o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade, quanto pelo total, para um, ou para todos os produtos fabricados, ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

## 2.2 Administração pública no Brasil

A contabilidade pública, regulada no Brasil pela Lei Complementar nº. 4.320, de 17 de março de 1964, é aplicada às pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Municípios, Distrito Federal, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público) e, excepcionalmente, às empresas públicas, quando essas fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais.

A referida lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Ao tratar da contabilidade, o art. 85 da citada lei menciona que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O que demonstra, já naquela época, a preocupação dos legisladores em relação à determinação, pela contabilidade, dos custos dos serviços executados.

A contabilidade pública também segue a legislação da instrução normativa nº. 08, de 14/11/1996, da Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, onde aprova as normas gerais sobre o plano de contas da administração pública federal, permitindo identificação e a classificação contábil dos atos e fatos de uma gestão, de maneira padronizada, uniforme e sistematizada.

Com a edição da Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, usualmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o desenvolvimento de uma contabilidade de custos tornou-se uma obrigação legal, sendo que ainda não foi definido prazo para sua aplicação e, no Brasil, o assunto passou a ser objeto de interesse das administrações públicas.

No entendimento de Meirelles (1992), a Administração Pública possui vários aspectos. Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; e em acepção operacional, é o desempenho perene

e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Silva (2002) coloca que para atingir a plena satisfação da necessidade humana, a administração pública se divide em atividade-meio, que envolve o próprio papel do Estado e sua estrutura para atender as necessidades da população (como planejamento, orçamento, controle interno, material, patrimônio, entre outros) e atividade-fim, voltada para o atendimento das demandas da população (como justiça, segurança pública educação, urbanismo, entre outros).

Como instrumentos de planejamento e orçamento, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) apresenta, em seu artigo 165, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária (LOA). Esses instrumentos materializam o processo de planejamento e orçamento, no sentido de que a administração pública cumpra com suas atividades e atenda às demandas da sociedade.

O PPA é definido no parágrafo primeiro do art. 165 da CF/88, cabendo-lhe estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Esse dispositivo proíbe o início de qualquer investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro sem prévia inclusão neste instrumento.

De acordo com a CF/88 o PPA terá a sua vigência correspondente a de um mandato presidencial. Contudo, defasado em um ano, ou seja, iniciará no segundo exercício financeiro do mandato e encerrará no primeiro ano do mandato presidencial subsequente, atualmente correspondendo a um período de quatro anos.

Um segundo instrumento de planejamento é a LDO. Esta compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da LOA, dispendo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO, de acordo com Giacomoni (2002, p. 193), é uma inovação introduzida pela Constituição de 1988 que propicia a integração entre o plano plurianual e o orçamento anual, pois além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual. Esse autor

ressalta, ainda, que a LDO “representa uma colaboração positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribui para ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas”.

Piscitelli et. al (2002, p. 70) corroboram comentando que a LDO foi a maior novidade do processo orçamentário trazido pela CF/88, acrescentando que “funciona como ‘ponte’ entre o plano e o orçamento”. Completando os instrumentos de planejamento orçamentário previsto na CF/88 está a Lei Orçamentária Anual, onde são programadas as ações a serem executadas.

A Lei Orçamentária Anual, de acordo com a Lei Orgânica do Município de Ivorá, art. 132, III, compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos poderes do Município, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Depois de promulgada a LOA e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar conforme descrito no art. 47 da Lei 4.320/1964.

O art. 48 da referida lei cita que a fixação das cotas irá atender os seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho.
- b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

A necessidade de controle dos custos na administração pública não chega a ser uma novidade. Observa-se, desde o ano de 1964, a existência de dispositivos legais que apontam para essa necessidade. Inicialmente, o art. 99 da Lei nº. 4320/64 afirma que: “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para a determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

Porém, esse dispositivo legal só fez referência aos custos industriais, não abrangendo toda a administração pública. No sentido de sanar a deficiência, o Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa, apresenta no artigo 79 “a obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Seguindo o mesmo propósito de a administração pública possuir uma contabilidade de custos, o Decreto nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional atualiza e consolida a legislação pertinente, apresentando, em seu art. 137, que a contabilidade deverá apurar o custo, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Apesar da existência de dispositivos legais, desde 1964, que determinavam à existência de sistema de custos esses não foram implementados, como observam diversos autores ao abordarem a necessidade da administração pública possuir um sistema de custos, para permitir à análise da eficiência e eficácia na utilização dos recursos colocados a disposição dos gestores públicos.

A LRF (art. 52, 53 e 55) exige uma série de demonstrativos, contudo, todos, basicamente, voltados para o controle da receita, despesa e endividamento, apesar de, em seu texto, trazer a necessidade da administração pública manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Como podem ser observados, os dispositivos legais existentes não fazem referência a demonstrativos que evidenciem os custos da administração pública.

A necessidade de existir um dispositivo legal que determine ao administrador público evidenciar seus custos está associada ao dever de cumprir o que está previsto na lei, princípio da legalidade, conforme o art. 37 da CF/88, no qual o administrador público está em toda a sua atividade funcional sujeito aos mandamentos da lei. Para a avaliação de gestão, um sistema de custos é o instrumento a ser utilizado para medir os resultados, quanto à eficácia e eficiência, conforme comenta Giacomoni (2002, p.307):

Tanto a análise da eficácia como da eficiência são possibilitadas pelas formas modernas de estrutura do orçamento. A classificação por programas, projetos e atividades e explicitação das metas físicas viabilizam os testes de eficácia, enquanto, a incorporação dos custos estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução) auxiliam na avaliação da eficiência.

Corroborando com o pensamento de que um sistema de custos é um instrumento para medir a eficiência, Kaplan & Cooper (1998, p.13) afirmam que um sistema de custeio pode realizar três funções principais: “avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros, estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes e oferecer feedback econômico sobre a eficiência”.

No mesmo sentido, Leone (2000, p. 25) agrega que “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Confirmando com esses autores, Silva (1999, p.73) afirma que a administração pública “deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”.

A implantação de um sistema de custos visa, num primeiro momento, atender à alínea “e” do artigo 4º e ao artigo nº. 50 da LRF, que prescreve:

Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá ao disposto no §2º do art. 165 da Constituição e sobre:

(...)

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

(...)

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.

Ao contrário do setor privado, o setor público, aqui circunscrito à P.M. de Ivorá, não acumula maiores experiências com sistemas que objetivem a aferição de custos. O administrador público apenas está habituado a trabalhar com os conceitos de dotação e de verba orçamentária.

O uso de um sistema de custos significa não somente o cumprimento de um dispositivo legal, mas a introdução de um importante instrumento de gestão capaz de indicar o nível de desempenho da administração com eficiência e eficácia no caso aqui específico da SMA com relação aos serviços prestados para o atendimento das diversas demandas da comunidade.



### 2.3 Receitas e custo de oportunidade na administração pública

Iudícibus et al (1997 apud SLOMSKI, 2003, p.407) define como receita “(...) a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços”.

Ibracon (1992 apud SLOMISKI, 2003, p.408) menciona que a “receita corresponde a acréscimos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido”.

Assim a receita por serviços prestados é reconhecida quando os serviços tenham sido executados e sejam faturáveis. Entretanto nas entidades públicas, o termo receita caracteriza-se como entradas de recursos na entidade, independentemente da contraprestação de serviços ou de entrega de produto.

O art. 57 da Lei 4.320/64 estabelece a cerca da receita pública da seguinte forma: “Ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 3º (...)” da referida lei, “(...) serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento”. A ressalva deste artigo 3º refere-se às operações de crédito por antecipação de receita – ARO. Quanto a sua natureza a receita divide-se orçamentária e extra-orçamentária.

Silva (2004, p.103) define receita orçamentária “aquela correspondente à arrecadação de recursos financeiros autorizados pela lei orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos”.

Carvalho (2005 p.132) diz que receitas públicas são: “os recursos instituídos e arrecadados pelo poder público com a finalidade de serem aplicados em gastos que atendam aos anseios e demandas da sociedade”.

De acordo com a Lei 4.320/64 as receitas classificam-se segundo sua categoria econômica em Receitas Correntes e Receitas de Capital, que assim se apresentam no art. 11:

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiro recebidos de outras pessoas de direito público ou privado.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie de bens e direitos; os recursos recebido de outras pessoas de direito público ou privado.

Silva (2004, p.105) define receita extra-orçamentária como sendo “um simples ingresso financeiro de caráter temporário, pois pertence a terceiros, e compreende uma entrada de dinheiro que corresponde a créditos de terceiros da qual o Estado é um simples depositário”. Não é uma receita no sentido econômico e é mais um ingresso extra-orçamentário no qual o registro sempre provoca o surgimento de passivos financeiros.

Slomski (2003, p.410) define que a receita econômica para entidade pública: “deve ser a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado”.

Baker & Jacobsen (1984 apud SLOMSKI, 2003, p.410.) menciona que “um custo de oportunidade é um custo resultante de uma alternativa a qual se tenha renunciado”.

Diante do acima exposto entende-se que existindo duas alternativas igualmente possíveis, mas não concomitantemente realizáveis, o custo de oportunidade de uma delas é a renúncia da outra.

O conceito de custo de oportunidade conforme Slomski (2003, p. 410) “é o menor preço de mercado a vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade, oportunidade e tempestividade, daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público”.

## **2.4 Despesas na administração pública**

Martins (2000, p. 26) trata despesa como sendo: “(...) o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Assim a despesa também corresponde ao consumo de ativos, mas não necessariamente no processo produtivo da entidade. Por sua vez, o desembolso representa o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.

O mesmo autor define gasto como sendo “(...) o sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício representado esse por entrega ou promessa de entrega de ativos”.

Leone (2000, p.46-48) utiliza o termo gastos referindo-se às transações financeiras em que ocorre a diminuição das disponibilidades da empresa ou “a assunção de um compromisso em troca de algum bem ou investimento ou bem de consumo”.

Kam (1990, p.284) comenta que na administração pública os bens e serviços produzidos, regra geral, não têm a finalidade de gerar receita. Porém, os princípios apresentados aplicam-se, também, para as entidades sem fins lucrativos, tendo em vista que o uso de recursos para a produção de um bem ou serviço pode gerar renda ou não.

Segundo a natureza, a despesa pode ser dividida em: Orçamentária e Extra-orçamentária.

Silva (2004, p.133) cita despesa orçamentária como sendo: “a aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos”. Trata-se de despesas que integram o orçamento, ou seja, derivam da lei orçamentária ou dos créditos adicionais.

Silva (2004, p.133) diz que despesa extra-orçamentária “constitui uma saída financeira decorrente da devolução dos recursos recebidos anteriormente a título de ingresso extra-orçamentário”. Portanto é um mero desembolso que não consta na lei do orçamento.

Nascimento (2001, p.158) considera que as despesas extra-orçamentárias implicam variações compensativas exclusivamente na zona do patrimônio financeiro. Comenta ainda que a inscrição de crédito no ativo realizável ou o pagamento de dívida classificadas no passivo financeiro são casos de despesas extra-orçamentárias.

As despesas do orçamento fiscal e da seguridade social podem ser classificadas de quatro modos segundo a Portaria nº. 42/1999 do Ministério do Orçamento e Gestão:

- a) por órgão (classificação institucional);
- b) por função (classificação de acordo com a finalidade do gasto);
- c) por programas (classificação por finalidade de gasto, associada a objetivos gerenciais); e

d) por natureza de despesa.

A despesa por órgão, ou institucional, tem por objetivo demonstrar a programação alocada às unidades orçamentárias responsáveis pela execução da despesa. Representa, portanto, a programação a cargo das secretarias e suas unidades orçamentárias.

A classificação por função, ou funcional instituída pela portaria nº. 42/1999 do Governo Federal, procura identificar a área de atuação característica do órgão/unidade em que as despesas serão executadas, fornecendo a alocação dos recursos públicos por finalidade de gastos. A função representa o maior nível de agregação da classificação da despesa por finalidade. A subfunção vem em seguida, apresentando uma visão dos gastos num nível maior de detalhamento.

A classificação funcional-programática, que é a forma de classificar os gastos por finalidades, deveria ser empregada buscando agregar as áreas de atuação do Estado com os objetivos a serem alcançados pelas ações de governo. A principal finalidade deveria dotar o orçamento de um modelo gerencial de controle dos gastos públicos, sendo o programa considerado um sub-conjunto das funções, o qual tem como instrumentos orçamentários de viabilização: os projetos e atividades.

Segundo a definição da portaria nº. 42/1999 do Ministério do Orçamento e Gestão, projeto, é um “instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação de governo”.

Atividade, de acordo com a mesma portaria, é “um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo”.

Para classificar a despesa quanto à natureza deve-se considerar a categoria econômica, o grupo a que pertence à modalidade de aplicação e o elemento de despesa.

A categoria econômica da despesa subdivide-se em: despesas correntes e despesas de capital.

Reis (2005, p. 21) define Despesa Corrente como sendo “aquelas realizadas pela administração com o objetivo de dar condições de funcionamento a toda a máquina administrativa da organização”.

Reis (2005, p.22) define também Despesa de Capital como “aquelas que têm por objetivo a obtenção de ativo das mais variadas naturezas e que contribuirão para a geração de benefícios e desenvolvimento de todas as atividades da entidade”.

A modalidade de aplicação destina-se a indicar se os recursos serão aplicados diretamente por unidade federal, estadual ou municipal detentora do crédito orçamentários ou transferidos.

O elemento de despesa identifica o objeto de gasto de forma mais detalhada, como pessoal ativo, inativo, material de consumo, entre outros.

Uma vez aprovada a lei orçamentária, os créditos são disponibilizados para as unidades gestoras que terão a responsabilidade de realizar as despesas como, por exemplo, contratar um serviço, comprar material, realizar uma obra, etc. Créditos segundo Tutorial SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) significa “dotação ou autorização de gastos ou sua descentralização”.

A Lei 4.320/64 apresenta a execução da despesa em três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

(...)

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

(...)

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1.º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2.º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados, terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Segundo Alonso (1999, p. 173): “Despesa é qualquer gasto da organização pública, mensurado num dado período. É o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão de governo”. Este mesmo autor considera que “(...) custo é valor dos recursos consumidos pelas atividades de órgão ou programa num dado intervalo de tempo”.

Essa definição repousa na demarcação de dois momentos temporais distintos: a aquisição do recurso e o seu efetivo consumo. Sendo importante no âmbito governamental diferenciar os gastos que representam consumo de recursos dos demais gastos de outra natureza.

Sousa (2000), ao tratar da contabilidade das entidades públicas, mostra que, por ser orçamentária, todo o consumo de recursos é registrado como despesa, seja despesa corrente ou despesa de capital; no entanto, quando as entidades quiserem proceder ao cálculo do custo, faz-se necessária à identificação do consumo dos ativos para que se proceda à mensuração dos custos da produção dos produtos ou serviços por elas produzidos e, com os ativos consumidos identificados, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

## **2.5 Sistemas de Custeio**

Na bibliografia pesquisada foram identificados como principais métodos de custeio os seguintes:

- a) método de custeio por absorção;
- b) método de custeio variável ou direto;
- c) método de custeio baseado em atividades (ABC);
- d) método de custeio padrão;
- e) método reichskuratorium für wirtschaftlichkeit (RKW).

### **2.5.1 Custeio por absorção**

Slomski (2003, p.376) define custeio por absorção como "sendo aquele que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços, sejam diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo".

Em qualquer método de custeio, o que será discutido, trabalhado e analisado são os custos indiretos, os gastos gerais de fabricação. No método de custeio por absorção os custos indiretos são alocados aos produtos ou serviços por rateio previamente definido.

Comenta Slomski (2003) que para decidir sobre um fator para o rateio dos custos indiretos, faz-se necessário observar qual é o maior item de custo direto. Dessa maneira será encontrada a taxa de aplicação dos custos indiretos de fabricação ou prestação de serviços a ser alocada aos mesmos.

Por esse método de custeio, todos os custos diretos e indiretos são apropriados ao produto, sejam eles variáveis ou fixos.

Iudícibus e Martins (2000, p.303) mencionam que “deve ser adicionado ao custo da produção de bens ou serviços os custos reais incorridos quer diretos, quer indiretos com relação a cada produto”.

Crepaldi (2004, p.88) diz que “custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção e/ou serviços produzidos, levando em contas todas as características da contabilidade de custos”.

Por essas características, define o mesmo autor (2004), seus custos vão para o ativo na forma de produtos e só podem ser consideradas despesas ao ocorrer à venda do produto.

O custeio por absorção seguirá os seguintes passos:

- a) separação dos gastos do período em custos e despesas;
- b) classificação dos custos em diretos e indiretos;
- c) apropriação dos custos diretos aos produtos;
- d) apropriação, por rateio, dos custos indiretos de fabricação.

### 2.5.2 Custeio variável ou direto

Slomski (2003, p.379) define custeio variável ou direto como método que identifica numa primeira fase “(...) os custos variáveis ou diretos, ou seja, (...)” quais “(...) os fatores que variam em função da produção e que são diretamente identificáveis aos produtos ou serviços produzidos”. Numa segunda “(...) fase são observados os custos fixos ou indiretos, ou seja, (...) os fatores que independem da produção, (...) mesmo que não se produza nenhum produto ou serviço, eles não variarão; esses serão classificados como custos de período”.

Esse método conforme o autor define, trata do consumo de ativos na produção de produtos e serviços. Pode-se dizer que o custeio variável está relacionado com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos não.

Silva Junior (2000, p.230) ao descrever custeio variável ou direto, mostra que:

Esse método considera apenas os custos e variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço, sejam eles diretos ou indiretos. Todos os demais gastos são transferidos para a apuração do resultado como despesas do período, não sendo apropriados aos produtos ou serviços.

Crepaldi (2004, p.117) diz que a utilização do custeio variável ou direto, como sendo:

Consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

O sistema de custeio variável ou direto está orientado basicamente para o aspecto gerencial. Seu cálculo é mais simples por não envolver rateios e critérios complexos de distribuição de gastos entre departamentos.

### 2.5.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

Slomski (2003) mostra que no custeio ABC não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, as ações produzidas para suas produções que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública.

Os recursos são ativos disponibilizados em períodos anteriores e não consumidos e os recursos disponibilizados nesse período, os direcionadores de recursos, são as diretrizes orçamentárias, determinadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

As atividades vão ser as ações do governo para a produção de bens e serviços que consumirão os recursos disponibilizados e os direcionadores de atividades, são fatores que determinam à ocorrência de uma atividade. Produtos ou serviços serão o objeto das atividades, aquilo que elas produzem.

Segundo Slomski (2003), no sistema de custeio ABC os recursos consumidos são identificados da seguinte forma:

- por alocação direta, ou seja, todos os recursos identificáveis ao produto ou serviço deverão ser alocados diretamente;



- por rastreamento, ou seja, faz-se necessário rastrear os custos consumidos pela atividade;
- por rateio, sempre que não houver a possibilidade de se fazer nenhuma das alternativas anteriores.

Segundo Slomski (2003) o custeio baseado em atividades ABC, é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação dos chamados sistemas tradicionais. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos.

#### 2.5.4 Custeio padrão

Slomski (2003, p.386) apresenta o método de custeio padrão como sendo:

(...) aquele calculado de forma científica, ou seja, calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, a priori e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, dessa forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo.

Esse método pode ser utilizado em muitos serviços públicos e seu maior valor está na elaboração de orçamentos anuais, para a definição do montante de recursos de que cada atividade ou projeto necessitará para sua realização. Depois de aplicado poderá observar-se à eficiência alcançada no uso dos recursos orçados, comparando com o custo padrão calculado.

O objetivo básico do cálculo do custo padrão é o de conhecer o custo daquilo que se pretende produzir, seja produto ou serviço, a priori, para somente depois confrontar com o custo real, Slomski (2003).

Comenta Bornia (2002, p.88.), que o método de custo padrão fornece suporte para o controle dos custos da empresa. Esse método então consiste em:

- fixar um custo padrão, que servirá de referência para a análise dos custos;
- determinar o custo realmente incorrido;
- levantar a variação (desvio) ocorrida entre o padrão e o real;
- analisar a variação, a fim de auxiliar na procura das causas (motivos) que levaram aos desvios.

### 2.5.5 Reichskuratorium für wirtschaftlichkeit (RKW)

Perez e Oliveira (2003, p.269) esclarecem que o método RKW “consiste em alocar todos os gastos à unidade do produto, prevendo e determinando o volume de atividade”.

Crepaldi (2004, p.249) demonstra que o sistema RKW:

Consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos, ou seja, tudo com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir procedendo-se às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos ou serviços.

O autor afirma ainda que, com esse rateio, chega-se ao valor de produzir e vender (incluindo administrar e financiar), que, fossem os rateios perfeitos, ter-se-ia daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Bastaria adicionar agora o lucro desejado (ou fixado governamentalmente, como na época em que nasceu essa metodologia na Alemanha) para se ter o preço do serviço final. Aliás, muitas vezes é exatamente isso o que se faz, e de outra forma: a organização fixa o lucro desejado para o período como um valor global e procede então ao seu rateio aos produtos ou serviços em função de alguma base de alocação (custo, custo mais despesa etc.).

Iudícibus e Martins (2000, p.303.) dizem que “esse método consiste em ratear, aos produtos, todos os gastos da empresa; não só os custos, mas também despesas comerciais, administrativas e financeiras”.

De acordo com Bornia (2002, p.100.) a característica principal deste método é a divisão da organização em centro de custos. Esses custos são alocados aos centros, por meio de bases de distribuição.

Para Sousa (2000) o momento temporal de reconhecimento formal dos custos deve ser a data de liquidação da despesa, entretanto, nada impede que um módulo de custos estimados evidencie o total de custos antes da liquidação da despesa correspondente, pois grande parte das informações necessárias à apropriação dos custos encontra-se disponível já no início do exercício financeiro: pagamentos previstos a fornecedores, convênios e contratos diversos, aluguéis, pessoal, etc.

### **3 – RELATÓRIO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS**

#### **3.1 Atividades executadas**

Durante o período do estágio curricular foram desenvolvidas diversas atividades na Prefeitura Municipal de Ivorá. Foi possível visualizar e compreender melhor o funcionamento de uma administração pública, aqui circunscrita a P.M. de Ivorá.

Essas atividades tiveram grande importância para a realização do trabalho, proporcionando conhecimento e visualização dos procedimentos adotados pela administração na idealização de seus objetivos, bem como utilizar o programa de contabilidade usado pela P.M. de Ivorá, o que possibilitou uma melhor interpretação das informações contidas em seus demonstrativos contábeis.

As atividades desenvolvidas durante o período de estágio foram:

- lançamentos Contábeis no programa de contabilidade da Prefeitura, lançamentos esses de ajustes da contabilidade no final do mês como, por exemplo, amortização de empréstimos e receitas financeiras;

- controle através de planilhas do Microsoft Excell, das atividades realizadas pela retroescavadeira, lançamento dos dados da planilha de bordo e boletim de serviços descritos no item 1.7 deste trabalho;

- elaboração do projeto de lei do PPA, juntamente com as Secretarias da Prefeitura identificando os programas, metas, objetivos e quantificando as mesmas para ser enviado ao Poder Legislativo do Município para sua aprovação e alterações necessárias;

- elaboração do projeto de lei da LDO, juntamente com departamento de contabilidade designando os valores do orçamento a cada órgão e suas unidades orçamentárias para ser enviado ao Poder Legislativo para sua aprovação e alterações necessárias;

- elaboração do projeto de lei da LOA, juntamente com a contabilidade realizando a previsão da receita e fixação da despesa, para ser encaminhado ao Poder Legislativo para aprovação e assim disponibilizar os créditos orçamentários a cada órgão e suas unidades orçamentárias segundo os seus elementos de despesas designados no plano de contas do TCE/RS;

- elaboração de demonstrativos contábeis para informações ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) como o PAD (onde são informados bimestralmente ao TCE informações da execução orçamentária e financeira da entidade) e o RVE (Relatório de Validação de Execução);

- abertura de créditos adicionais no orçamento, como suplementações (destinados a reforço da dotação orçamentária) e reduções (remanejamento de uma dotação para outra não alterando o orçamento) do ano de 2005, no qual era realizado um decreto pelo Poder Executivo autorizado pelo Poder Legislativo e enviado ao mesmo para seu conhecimento e lançamento dos mesmos no programa de contabilidade;

- elaboração de Notas de Empenho, para a execução da despesa, verificando o saldo orçamentário e identificando código da despesa a ser utilizado; a qual unidade orçamentária a ser empenhado, a quem se deva pagar no caso o credor, em qual elemento de despesa foi efetivado a despesa e o histórico do empenho (descrição do que está sendo empenhado), e por fim a emissão a nota de empenho,

- liquidação da Nota de Empenho onde é verificado o recebimento do bem ou serviço;

- acompanhamento das atividades da SMA, buscando identificar os elementos de despesas previstos no orçamento, no qual há um consumo de recursos;

- acompanhamento das atividades da tesouraria da P.M., observando como eram realizados os pagamentos e recebimentos, seus lançamentos no programa de contabilidade, a forma de controle dos empenhos e guarda dos mesmos por ordem de pagamento e a elaboração do boletim diário de caixa onde é registrada toda a movimentação do dia.

### **3.2 Análise e escolha de um sistema de custos para ser aplicado na secretaria municipal da agricultura de Ivorá – RS**

Dentro da concepção que se buscou para elaboração de uma proposta de um sistema de custos no âmbito da SMA, a ênfase neste estudo recaiu no aspecto dos custos organizacionais, ou seja, aqueles gastos e despesas incorridos para possibilitar o funcionamento da organização em estudo.

Na administração pública a despesa é caracterizada pelo empenho, porém o recebimento de um bem pela administração é reconhecido apenas no 2º estágio da despesa, que é a liquidação. Entretanto, determinados recursos como gastos com pessoal, com concessionárias de água, luz, telefone entre outros, são consumidos depois do empenho e antes do registro da liquidação da despesa. Esse consumo antecipado, em relação à liquidação, torna possível determinar onde os recursos foram utilizados – causa e efeito – momento da liquidação. Portanto, para recursos dessa natureza (recursos já consumidos), o momento do registro da liquidação da despesa seria o reconhecimento do custo.

Conforme foi apresentado no tópico 2.4, o pagamento da despesa é um mero desembolso financeiro e o empenho é apenas um ato emanado da autoridade competente, não ocorrendo, portanto ingresso de bens ou execução de serviços, sendo a liquidação da despesa, o ato da administração que caracteriza o momento de reconhecimento da execução da despesa quando do recebimento do bem ou serviço, por esse motivo isso será considerado como referência para o registro dos custos.

A SMA esta dividida em três unidades orçamentárias: 001 – Núcleo de Serviços Administrativos, 002 – Núcleo de Agricultura, 003 – Núcleo de Apoio. Sendo assim, as considerações feitas neste trabalho se restringem aos aspectos que envolvem a execução orçamentária e financeira da unidade orçamentária 002 – Núcleo de Agricultura.

O exercício de 2005 foi tomado como referência por ser o mais recente. Uma abordagem alternativa seria observar a evolução dos itens de despesa ao longo do tempo, mas nesse caso haveria um problema ligado à falta de uniformidade nos dados, uma vez que o cada exercício surge novos elementos de despesa e outros são extintos. Assim a opção foi à observação do exercício mais recente.

Este trabalho revelou algumas dificuldades a serem superadas para que se possa de fato implantar um sistema de custos capaz de fornecer informações relevantes ao gestor público:

a) Problemas operacionais com a carência de algumas informações não geradas pela contabilidade pública, a qual enfatiza o caráter financeiro do registro das transações efetuadas, em detrimento de outras abordagens que poderiam ampliar seu potencial gerador de informações gerenciais, tais como as relativas a custos;

b) Inexistência de uma cultura de custos, ou seja, de práticas baseadas no gerenciamento dos custos de cada unidade funcional;

c) A falta de registros contábeis relativos à depreciação dos bens móveis e imóveis. Os registros contábeis indicam todos os gastos durante o ano com o elemento de despesa 52 – Material Permanente. Revelam o gasto com a aquisição desses bens, mas nada dizem sobre o consumo dos mesmos, que seria expresso através do cálculo da depreciação;

d) A forma de controle dos dados relativos ao serviço prestado pela secretaria com sua retroescavadeira, sendo que esses dados de controle possuem grande importância na correta mensuração dos custos incorridos com a máquina.

Considerando a classificação programática, foram analisadas as despesas liquidadas por programa da Unidade Orçamentária 002 da SMA. Essa unidade orçamentária possui seis programas de governo, no qual possui os elementos de despesas que têm relação direta com a prestação do serviço pela retroescavadeira descrito no item 1.7, deste trabalho.

Será demonstrado a seguir no Quadro 1 e gráfico 01 o total de despesas liquidadas da unidade orçamentária 002 - Núcleo de Agricultura por programa de governo e a representatividade de cada uma em relação ao total das despesas desses programas.

<b>Órgão: 8 - SECRETARIA MUNICIPAL DA AGRICULTURA</b>		
Unidade Orçamentária: 002 - Núcleo de Agricultura		
<b>Total da Despesa Liquidada por Programa</b>		
Período: Janeiro a Outubro de 2005		
<b>Programas</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
009 - Projeto de Reflorestamento	-	0,00%
011 - Convênio Prodesa	-	0,00%
058 - Programa Troca-Troca	2.475,00	1,96%
059 - Programa de Incentivo Desenv. Rural	85.067,39	66,70%
060 - Programa RS Rural	39.637,33	31,34%
061 - Manutenção do Horto Florestal	-	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>127.179,72</b>	<b>100,00%</b>

**Quadro 1 – Despesa Liquidada por Programa**

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

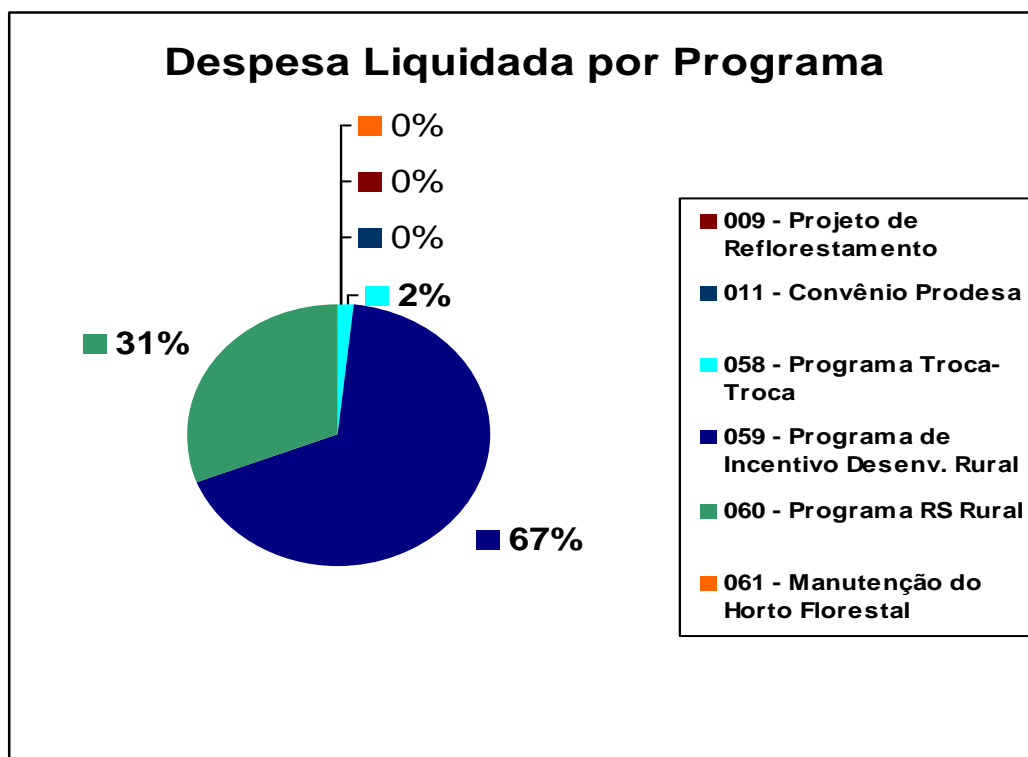


Figura 1 – Despesa Liquidada por Programa

Observando o gráfico apresentado pode-se perceber que o Programa de Incentivo e Desenvolvimento Rural possui aproximadamente 67% das despesas liquidadas no período em análise, da Unidade Orçamentária 002 da SMA. Concentrando-se nesse programa todas as despesas relativas à prestação do serviço pela retroescavadeira sendo possível a partir dessas informações mensurar o custo do serviço prestado pela SMA.

No Quadro 2 é apresentado o total da despesa liquidada por elemento de despesa. Essa unidade orçamentária possui 08 elementos de despesas, sendo que por meio desses elementos é possível identificar onde está sendo utilizado o recurso, gerando assim informações para o cálculo do custo do programa ou do serviço prestado pela retroescavadeira, já que todos esses elementos têm relação direta com os gastos desses serviços.

O detalhamento dos elementos de despesas resulta em 20 sub-elementos de despesas distintos (Quadro 3).

O Quadro 3 destaca-se apenas os sub-elementos que representaram consumo de recursos na unidade orçamentária 002 – Núcleo de Agricultura no período analisado. A partir desses sub-elementos onde é registrada toda a despesa do exercício, será possível proceder o cálculo do custo de um serviço qualquer

prestado pela SMA ou de um programa ou até mesmo de uma unidade orçamentária. O consumo de recursos descritos neste trabalho no Capítulo 2, será identificado nos sub-elementos de despesas das unidades orçamentárias. Sendo reconhecido para o cálculo do custo consumo na fase de liquidação do empenho que originou a despesa.

<b>Órgão: 8 - SECRETARIA MUNICIPAL DA AGRICULTURA</b>		
Unidade Orçamentária: 002 - Núcleo de Agricultura		
<b>Total da Despesa Liquidada por Elemento de Despesa</b>		
Período: Janeiro a Outubro de 2005		
<b>Elemento de Despesa</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
08 - Outros Benefícios Assistenciais	726,44	0,83%
11 - Vencimento e Vantagens Fixas Pessoal	11.836,78	13,52%
16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	636,15	0,73%
30 - Material de Consumo	26.566,55	30,35%
39 - Outros Serviços de Terceiros PJ	38.450,57	43,92%
41 - Contribuições	6.850,90	10,65%
<b>TOTAL</b>	<b>85.067,39</b>	<b>100%</b>

**Quadro 2 – Despesa Liquidada por Elemento de Despesa**

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

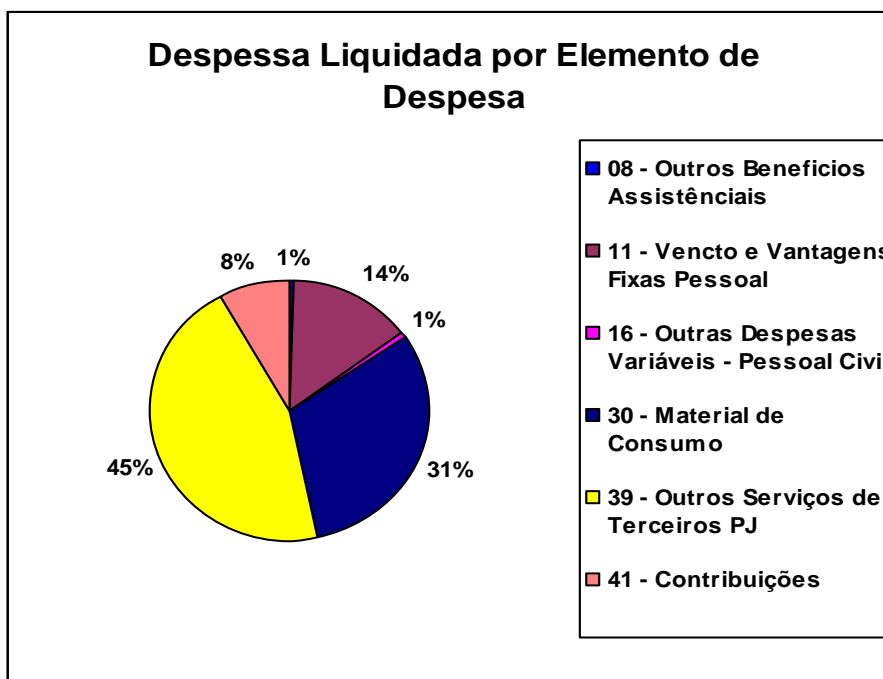


Figura 2 – Despesa Liquidada por Elemento de Despesa



<b>Órgão: 8 - SECRETARIA MUNICIPAL DA AGRICULTURA</b>		
Unidade Orçamentária: 002 - Núcleo da Agricultura		
<b>Total da Despesa Liquidada por Sub-Elemento de Despesa</b>		
Período: Janeiro a Outubro de 2005		
<b>Programa</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
08.99 - Contribuição p/ Entidades	726,44	0,85%
11.01 - Vencdo e Vantagens Fixas Servidor	7.718,02	9,07%
11.10 - Adicional de Insalubridade	1.543,60	1,81%
11.37 - Gratificação de Tempo de Serviço	929,16	1,09%
11.43 - 13º Salário	534,51	0,63%
11.45 - Abonos Constitucional	324,70	0,38%
11.47 - Licença Prêmio	786,79	0,92%
16.44 - Serviços Extraordinários	636,15	0,75%
30.01 - Combustível e Lubrificantes	13.424,32	15,78%
30.04 - Gas e Outros Mat. Engarrafados	62,00	0,07%
30.16 - Material de Expediente	100,00	0,12%
30.39 - Material para Manutenção do Veículo	11.066,58	13,01%
30.40 - Material Biológico	1.369,20	1,61%
30.99 - Outros Materiais de Consumo	544,45	0,64%
39.05 - Serviços de Tecnicos Profissional	23.198,31	27,27%
39.12 - Locação de Máquinas e Equipamentos	13.246,10	15,57%
39.17 - Manut. e Conservação de Máq. e Equip.	1.177,50	1,38%
39.22 - Exposições, Congressos e Conferências	800,00	0,94%
39.99 - Serviços Diversos	28,66	0,03%
41.99 - Contribuição p/ Manut. do Consórcio	6.850,90	8,05%
<b>TOTAL</b>	<b>85.067,39</b>	<b>100%</b>

**Quadro 3 – Despesa Liquidada por Sub-elementos de Despesas**

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

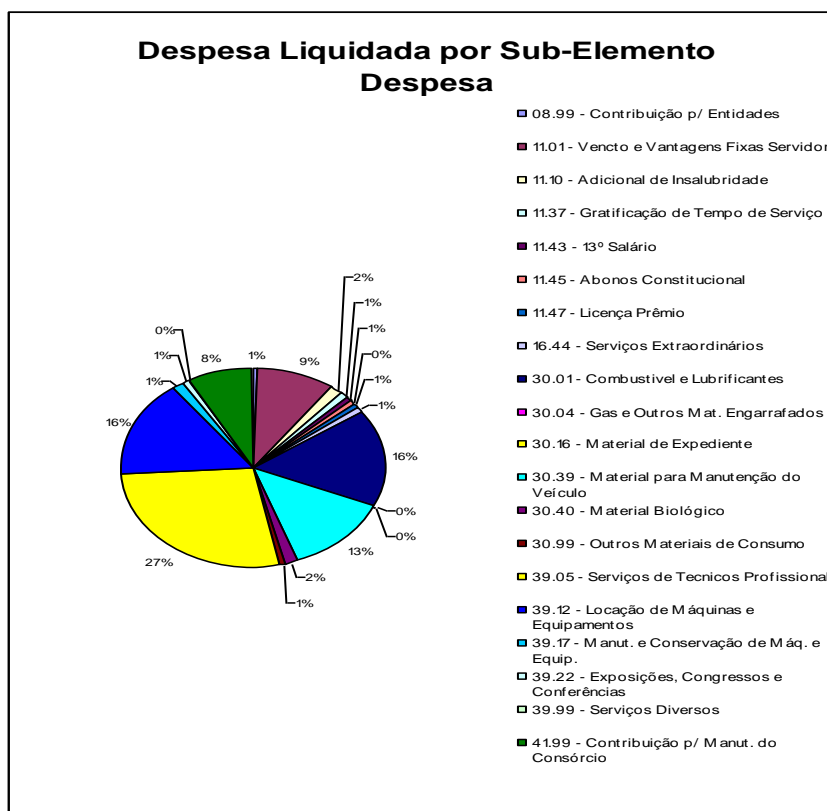


Figura 3 – Despesa Liquidada por Sub-elemento de Despesa

### 3.2.1 Análise do sistema de custos

A seguir será procedida a análise dos números apresentados, confrontando-os com os fundamentos teóricos dos sistemas de custos obtidos no levantamento bibliográfico deste relatório.

Nas entidades públicas, aqui circunscritas ao caso da P.M. de Ivorá, observa-se que a contabilidade não traz um tratamento explícito que diferencie os custos das demais despesas, embora alguns indicativos possam funcionar para tal finalidade como, por exemplo, a classificação em despesas de capital e despesas correntes. Além disso, as despesas são classificadas pela classificação funcional-programática e, nesse caso, cabe uma análise da relação de programas existentes no orçamento.

No caso específico da SMA procedeu-se uma análise de todos os sub-elementos de despesas registrados no período analisado. O objetivo deste procedimento foi identificar aqueles que refletem consumo dos diversos recursos disponíveis para a organização.

Neste trabalho, com a finalidade de se registrar os custos na administração pública, são destacados três tipos de recursos que serão contabilizados por um dos princípios apresentados. O primeiro tipo de recurso é aquele utilizado antes do registro da liquidação da despesa, tais como os gastos com concessionárias de água, luz, telefone ou outros gastos como o de pessoal. O segundo tipo de recurso é o utilizado após o registro da liquidação da despesa. O terceiro tipo de recurso compõe o ativo imobilizado, como imóveis, equipamentos e o ativo diferido, cujos benefícios são obtidos em mais de um período.

Nesse sentido, retirou-se alguns itens de despesas que, pela sua natureza, representam de fato gastos, mas não custos, conforme consta no Quadro 4, devido à falta de depreciação que não é utilizada pela P.M.de Ivorá.

<b>Órgão: 8 - SECRETARIA MUNICIPAL DA AGRICULTURA</b>			
Unidade Orçamentária: 002 - Núcleo de Agricultura			
<b>Despesa Excluídas da Base de Análise</b>			
Período: Janeiro a Outubro de 2005			
<b>Elemento de Despesa</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>	<b>Motivo da Exclusão</b>
51 - Obras e Instalações	2.000,00	28,57%	Consumem recurso a LP
52 - Equipamento e Material Permanente	5.000,00	71,43%	Consumem recurso a LP
<b>TOTAL</b>	<b>7.000,00</b>	100%	

**Quadro 4 – Despesas Excluídas da Base de Análise**

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

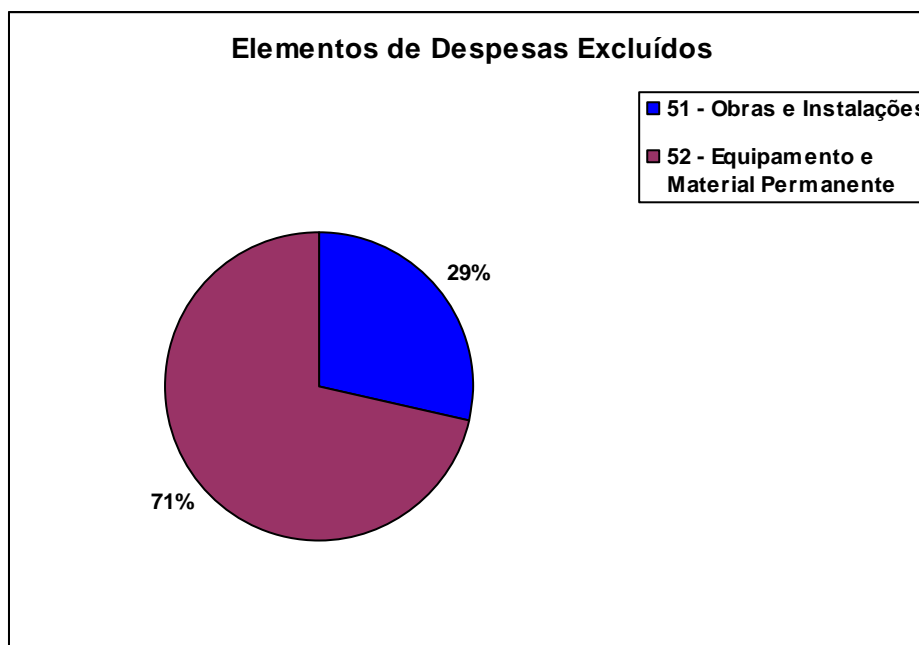


Figura 4 – Elementos de Despesas Excluídos

Sendo assim, foram retiradas das unidades orçamentárias os elementos de despesas registradas na Categoria 4 – Despesas de Capital e no Grupo de Despesas 4, Investimentos, pois estes gastos representam – como o próprio nome indica – investimentos feitos pela organização, que serão consumidos gradativamente à medida que os respectivos recursos forem sendo utilizados nas atividades normais do órgão.

No mesmo sentido descrito acima poderíamos retirar também toda despesa realizada através do elemento de despesa 52 – Material Permanente, pois tecnicamente tais gastos não representam consumo de recursos ainda no momento de sua aquisição, mas sim ao longo do tempo, por conta de sua natural depreciação.

A não contabilização da depreciação das máquinas, equipamentos e demais bens móveis e imóveis utilizados regulamente pela organização, impede a mensuração dos custos correspondentes. Este se configura como um dos problemas a serem enfrentados pelos gestores de sistemas de custos na administração pública.

Raciocínio semelhante conduz à exclusão, também, da despesa registrada no elemento 30, Material de Consumo, pois esta também se refere ao gasto na aquisição de tais materiais, e não ao seu custo, ou seja, seu efetivo consumo. Entretanto, foram mantidos os dados relativos ao elemento 30, considerando que o

tempo entre o momento da aquisição e o momento do consumo, no caso aqui específico a secretaria da agricultura, é muito reduzido, visto que pelas suas atividades habituais não ocorre formação de estoques significativos.

Segundo Alonso (1999) o caráter inovador de um sistema de custos na área pública reside exatamente na busca da identificação do consumo dos recursos, fator que não é contemplado pela contabilidade pública, até porque isso foge ao escopo deste ramo da Ciência Contábil (seus objetivos estão especificamente ligados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas).

Um sistema de custos numa organização pública depende basicamente da definição de quais são os objetos de custos. Por exemplo, um objeto de custo pode ser uma ação governamental (tratada pela lei orçamentária como um programa). Nesse caso, a finalidade do sistema de custos pode ser a de agregar aos valores já identificados no orçamento todos aqueles outros gastos que se encontram discriminados em outros itens de despesa, mas que contribuem com a realização da referida ação.

Num outro exemplo, um objeto de custo pode ser a prestação de um serviço público de caráter permanente e contínuo. Nesse caso cabe fazer uma análise entre o custo necessário para disponibilizar e manter o serviço e o efetivo benefício social gerado pelo mesmo.

A adoção de um determinado método de custeio ocorre para definir como serão apropriados os custos diretos e os indiretos aos vários objetos de custo.

O mais importante é considerar que o ponto de partida para o modelo de um sistema de custos é definir de que modo se relacionarão as dimensões departamentos (quem gasta), atividade (como se gasta) e produto (em que se gasta), entre si e com a dimensão recurso (o que se gasta).

A escolha de um sistema que atenda as necessidades da secretaria visa obter respostas para quatro perguntas básicas:

a) o que se gasta? Correspondem a quais os recursos são consumidos pela organização em termos de pessoal, materiais, insumos, etc. Os recursos se identificam com os elementos e sub-elementos de despesa utilizados pela contabilidade pública;

b) quem gasta? Refere-se às unidades funcionais que realizam este consumo de recursos, portanto, os departamentos (ou centro de custos) que causam

esse gasto. São unidades mais detalhadas que na contabilidade pública, que se atém aos conceitos de unidade orçamentária;

c) como se gasta? Diz respeito às atividades ou processos internos que a organização executa para alcançar os objetivos propostos. Não se deve confundir com as atividades no conceito da classificação funcional-programática empregado no orçamento. Na verdade, representam os procedimentos operacionais executados no dia-dia da organização;

d) para que se gasta? Significa a finalidade dos gastos na disponibilização ou ofertas de produtos e serviços finais à sociedade ou a outros órgãos próprios da organização. Nessa categoria se enquadram os programas de governo, detalhados em projetos e atividades.

As possibilidades de escolha dos componentes organizacionais são amplas e a seleção dos objetos de custos define o escopo e a abrangência do sistema de custos. Sendo assim é possível construir um sistema em dois níveis:

1º) no nível de departamentos (unidades orçamentárias), associando-se os recursos consumidos aos departamentos responsáveis por esse consumo e permitindo um maior controle gerencial da organização. Podendo-se aplicar o método RKW, considerando todos os elementos de despesa direto e indireto, e posterior rateio dos indiretos aos produtos ou serviços.

2º) no nível de custeamento das atividades, significando adoção do método ABC, possibilitando um conhecimento maior da organização sobre seus níveis de economicidade e desempenho, identificando quais atividades absorvem tais recursos. Para a aplicação do ABC surgiriam ramificações das atividades que se disseminariam em outras secretarias, que são as atividades secundárias. Identificando todas as atividades que vão ser as ações do governo para a produção de bens e serviços que consumirão os recursos disponibilizados e os direcionadores de atividades são fatores que determinam a ocorrência de uma atividade. Produtos ou serviços será o objeto das atividades, aquilo que elas produzem.

No caso do custeio padrão, o objetivo básico, a priori, é conhecer o custo daquilo que se pretende produzir, seja produto ou serviço, para depois confrontar com o custo real. Na administração pública esse método de custeio pode ser utilizado em muitos serviços públicos e seu maior valor está na utilização do método para a elaboração de orçamentos anuais, para a definição do montante de recursos que cada atividade ou projeto necessitará para sua realização.

A escolha do método RKW como sistema de custos para a secretaria da agricultura irá considerar todas as despesas da SMA, calculando assim o custo de cada um dos programas das unidades orçamentárias. A vantagem é de considerar todos os gastos ocorridos sem exceções, o que resulta numa informação de custos, por programa, completa e conservadora. A sua aplicação é eminentemente gerencial, para fins, aqui no caso da SMA, de monitoração da eficiência dos programas de governo, análise e avaliação de desempenho da SMA e de seu gestor, para estabelecer o preço de transferência.

Nos próximos quadros será demonstrado como foi controlado o serviço realizado pela retroescavadeira, conforme descrito do item 1.7 deste trabalho.

No Quadro 5 foi utilizado para controlar as horas da máquina através da horas acumuladas inicial e final e o deslocamento da máquina na estrada até o início do serviço nas propriedades. Esse registro de horas servirá para verificar o deslocamento até a propriedade do tomador do serviço e as horas realizadas na prestação do serviço.

No Quadro 6 foi controlada a quantidade de horas trabalhadas para cada tipo de serviço realizado pela retroescavadeira da SMA. Nesse quadro, as horas controladas servem para mensurar a receita oriunda da prestação do serviço.

No Quadro 7 foi realizado o cálculo da receita dos serviços, multiplicando o valor das horas de serviço pelo valor da hora / máquina cobrado, obtendo-se o valor a ser cobrado do tomador do serviço, conseqüentemente o valor da arrecadação da receita ao erário público.

No quadro 8 é quantificado o número de serviços prestados e qual a comunidade que foi atendida com o serviço. Esse quadro contém informações apenas para fins gerenciais, com controle dos serviços executados e sobre quais comunidades estão sendo beneficiadas.

No quadro 9 é sugerido para o controle de abastecimento e o controle de manutenção da máquina. Também pode conter informações em nível gerencial para saber o quanto está sendo consumido de combustível e a manutenção da máquina.

No Quadro 10 é demonstrado o cálculo da depreciação da máquina pelo Método Linear, já que não é realizado pela administração pública no caso aqui a P.M. Ivorá.



8 - SECRETARIA MUNICIPAL DE AGRICULTURA

HORAS POR TIPO DE SERVIÇO REALIZADO PELA MÁQUINA										
SEGMENTAÇÃO										
Limpeza Açudes	Terra-planagem	Drenagem	Limpeza Lavouras	Estradas Secund.	Fontes Agua	Fossas Septicas	Reabertura Rios	Bebedouros	Deslocamento	Serviços Cidade
	4,5							1,85	0,9	4,76
1,1									0,45	
4,4						1,8				3,6
1,1									1,1	
			2,2						0,8	3,5
2,3									0,7	
									0,6	
						1,1			2,4	
2,19									1,39	
	1,82								0,68	
								1,02	1,37	
									1,98	1,4
								0,55	0,6	
						1,89			1,75	
						0,7			0,26	
2,2								2,01	2,14	
2,47									0,1	
1,2									0,53	
									0,54	4,96
								1,36	1,85	
								2,16	1,8	
16,96	6,32	0	2,2	0	3,69	1,8	0	8,95	21,94	18,22
80,08										
16,96	6,32	0	2,2	0	3,69	1,8	0	8,95	21,94	18,22
16,96	6,32	0	2,2	0	3,69	1,8	0	8,95	21,94	18,22
80,08										
21,2	7,9	0,0	2,7	0,0	4,6	2,2	0,0	11,2	27,4	22,8

**Quadro 6 – Quantidade de Horas por Serviço Prestado**

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade



## 8 - SECRETARIA MUNICIPAL DE AGRICULTURA

**CONTROLE DE RESULTADOS DAS SAÍDAS EXTERNAS**

Data	Func.	Cobr. Desloc. (R\$)	Tempo Func. (h)	Limpeza de Açudes			Terraplanagem			Drenagem			Limpeza de Lavouras			Estradas Secundárias		
				Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total		
				Cliente	Serviços	R\$	Cliente	Serviços	R\$	Cliente	Serv.	R\$	Cliente	Serv.	R\$	Cliente	Serv.	R\$
1/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
2/2	Saulo	0			-			144,00			-			-			-	
3/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
3/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
3/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
3/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
3/2	Saulo	0			35,20			-			-			-			-	
3/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
4/2	Saulo	0			140,80			-			-			-			-	
4/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
9/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
9/2	Saulo	0			35,20			-			-			-			-	
9/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
10/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
10/2	Saulo	0			-			-			-		70,40	-			-	
10/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
10/2	Saulo	0			73,60			-			-			-			-	
10/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
11/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
11/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
11/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
11/2	Saulo	0			70,08			-			-			-			-	
11/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
14/2	Saulo	0			-			58,24			-			-			-	
14/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
15/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
15/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
15/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
16/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
16/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
16/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
16/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
16/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
17/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
17/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
17/2	Saulo	0			70,40			-			-			-			-	
18/2	Saulo	0			79,04			-			-			-			-	
18/2	Saulo	0			38,40			-			-			-			-	
19/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
21/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
21/2	Saulo	0			-			-			-			-			-	
0/1	0	0			-			-			-			-			-	
		0	0	0	0	542,72	0	0	202,24	0	0	0,00	0	0	70,40	0	0	0,00
Acum. Até o mês ant.		0	0	0	0	542,72	0	0	202,24	0	0	0	0	0	70,4	0	0	0
Total acumulado		0,00	0,00	0,00	0,00	542,72	0,00	0,00	202,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	70,40	0,00	0,00	0,00

Quadro 7 - Receita por Hora Trabalhada

<b>CONTROLE DE RESULTADOS DAS SAÍDAS EXTERNAS</b>														
Fontes de Agua			Fossas Septicas			Reabertura Rios			Bebedouros			Custo		
Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Maquina	Func.	Total
Client	Serv.	R\$	Client	Serv.	R\$	Client	Serv.	R\$	Client	Serv.	R\$	Valor Cobrado	Custo Hora	
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	144,00	0,00	144,00
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			59,20	59,20	0,00	59,20
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	35,20	0,00	35,20
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	140,80	0,00	140,80
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	35,20	0,00	35,20
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	70,40	0,00	70,40
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	73,60	0,00	73,60
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		35,20			0			-			0	35,20	0,00	35,20
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	70,08	0,00	70,08
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	58,24	0,00	58,24
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			32,64	32,64	0,00	32,64
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		60,48			0			-			0	60,48	0,00	60,48
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			64,32	64,32	0,00	64,32
		0			0			-			0	70,40	0,00	70,40
		0			0			-			0	79,04	0,00	79,04
		0			0			-			0	38,40	0,00	38,40
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
		0			0			-			43,52	43,52	0,00	43,52
		0			0			-			69,12	69,12	0,00	69,12
		0			0			-			0	0,00	0,00	0,00
0	0	95,68	0	0	0,00	0	0	0,00	0	0	268,80	1179,84	0	1179,84
0	0	95,68	0	0	0	0	0	0	0	0	268,8	0,00	0,00	0,0
0,00	0,00	95,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	268,80	1179,84	0,00	1179,8

Quadro 7 – Receita por Hora Trabalhada

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

## 8 - SECRETARIA MUNICIPAL DE AGRICULTURA

QUANTIFICAÇÃO DO NÚMERO DE SERVIÇOS PRESTADOS																	
Data	Func.	Barreiro	Boca P.	Cidade	Cafundó	Derrubada	Enc. Fatima	Linha 1	L. Londero	L. Venturini	L. Zancan	Linha 5	Linha 7	L. Simonetti	L. Zancan	Piruva	Pereira
0/1	0																
1/2	Saulo			1													
2/2	Saulo			1													
3/2	Saulo		1														
3/2	Saulo																
3/2	Saulo		1														
3/2	Saulo		1														
4/2	Saulo		1														
4/2	Saulo																
9/2	Saulo																
9/2	Saulo									1							
9/2	Saulo																
10/2	Saulo																
10/2	Saulo												1				
10/2	Saulo																
10/2	Saulo												1				
10/2	Saulo																
11/2	Saulo																
11/2	Saulo										1						
11/2	Saulo																
11/2	Saulo							1									
11/2	Saulo																
14/2	Saulo																
14/2	Saulo																
15/2	Saulo																
15/2	Saulo																
15/2	Saulo																
16/2	Saulo																
16/2	Saulo																
16/2	Saulo															1	
16/2	Saulo																
17/2	Saulo																1
17/2	Saulo																1
17/2	Saulo												1				
18/2	Saulo							1									
18/2	Saulo							1									
19/2	Saulo			1													
21/2	Saulo							1									
21/2	Saulo					1											
0/1	0																
<b>Total do Mês</b>		0	4	3	0	1	0	3	1	1	1	1	2	0	0	3	0
<b>Acumulado até o Mês Anterior</b>		0	4	3	0	1	0	3	1	1	1	1	2	0	0	3	0
<b>Total Acumulado (incluindo este mês)</b>		0	4	3	0	1	0	3	1	1	1	1	2	0	0	3	0

Quadro 8 – Nº de Serviços Prestados

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

<b>CONTROLE DE ABASTECIMENTO E MANUTENÇÃO</b>
---

RETROESCAVADEIRA I						RETROESCAVADEIRA II					
ABASTECIMENTOS NO MÊS				TROCA DE ÓLEO		ABASTECIMENTOS NO MÊS				TROCA DE ÓLEO	
Data Abastecimento	hora Verificada	Qtde Combustível	Consumo hora/l	hora	Data Realização	Data Abastecimento	Hors Verificada	Qtde Combustível	Consumo Horas/l	Horas	Data Realização
Reg. Anterior						Reg. Anterior					
<b>Total / média</b>						<b>Total / média</b>					
				0,00						0,00	!
MANUTENÇÕES RETROESCAVADEIRA I (ACUMULADO)						MANUTENÇÕES RETROESCAVADEIRA II (ACUMULADO)					
Data	Valor R\$	Serviço				Data	Valor R\$	Serviço			
<b>Total Geral</b>						<b>Total Geral</b>					
		-						-			

**Quadro 9 – Controle de Abastecimento e Manutenção**

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

## PREFEITURA MUNICIPAL DE IVORÁ 2005

## 8 - SECRETARIA MUNICIPAL DE AGRICULTURA

Tabela 8.3 Depreciação dos Equipamentos da Secretaria									
ANO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	TOTAL	Deprec. Acum.
JAN	-	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	5.400,00	5.400,00
FEV	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	6.300,00	11.700,00
MAR	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	6.300,00	18.000,00
ABR	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	6.300,00	24.300,00
MAI	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	29.700,00
JUN	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	35.100,00
JUL	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	40.500,00
AGO	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	45.900,00
SET	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	51.300,00
OUT	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	56.700,00
NOV	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	62.100,00
DEZ	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	-	5.400,00	67.500,00
<b>Total Geral</b>	<b>9.900,00</b>	<b>10.800,00</b>	<b>10.800,00</b>	<b>10.800,00</b>	<b>10.800,00</b>	<b>10.800,00</b>	<b>3.600,00</b>	<b>67.500,00</b>	

**Quadro 10 - Cálculo da Depreciação**

Fonte: NBC T 19.5.7.3 CFC, art. 2º

Cálculo da Depreciação: Máquina Retroescavadeira

Valor Atualizado do Bem	108.000,00
Percentual de Depreciação	10% a.a
Vida Útil Estimada	10 anos
Depreciação	<u>108.000,00</u>
	10
Depreciação	10.800,00 a.a

Como a SMA possui três unidades orçamentárias poderá ser calculado o custo de cada programa ou unidade orçamentária considerando os recursos consumidos para realização dos mesmos. Já os custos indiretos, serão mensurados através de rateio entre as unidades que consumirem o recurso.

Para o cálculo do custo do serviço realizado pela retroescavadeira na unidade orçamentária 002, serão considerados os custos diretos do Programa Incentivo ao Desenvolvimento Rural da unidade orçamentária 002 e os custos indiretos incorridos na unidade orçamentária. Se houver algum outro recurso consumido por outra unidade orçamentária ou programa, que não seja da mesma unidade orçamentária, será procedida a mesma forma de cálculo com base no rateio desses custos ao serviço.

**8 - SECRETARIA MUNICIPAL DA AGRICULTURA**

Programa: Incentivo e Desenvolvimento Rural

Serviço: Prestação de Serviço Retroescavadeira

Período de Apuração: 01/01/2005 à 31/10/2005

<b>Custos Método RKW</b>	<b>Unidade</b>	<b>Custo R\$</b>
<b>Custos Diretos</b>		<b>59.609,22</b>
MOD (Pessoal)		13.199,37
* Vencto e Vantagens Fixas - Servidor		11.836,78
* Outros Benefícios Assistenciais		726,44
* Outras Despesas Pessoal Civil		636,15
Material de Consumo		25.135,35
* Combustíveis e Lubrificantes		13.424,32
* Material p/ Manutenção de Maquinas e Equip.		11.066,58
* Material de Expediente		100,00
* Outros Materiais de Consumo		544,45
Contribuições		6.850,90
* Contribuições p/ Manutenção de Consórcios		6.850,90
Outros Serviços Terceiros PJ		14.423,60
* Manutenção de Maquinas e Equipamentos		1.177,50
* Locação de Máquinas e Equipamentos		13.246,10
<b>Custos Indiretos</b>		
<b>Custo Total</b>		<b>59.609,22</b>
Quantidade de Horas	845,01	
<b>Custo por Hora Trabalhada</b>		<b>70,54</b>
Quantidade de Serviços	277	
<b>Custo por Serviço Prestado</b>		<b>215,19</b>

**Quadro 11 – Cálculo do Custo**

Fonte: Prefeitura Municipal de Ivorá/INFOTEC - Núcleo de Contabilidade

## **4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **4.1 Conclusões do trabalho**

As observações efetuadas no levantamento bibliográfico permitem concluir que os sistemas de custos (e as praticas gerências decorrentes de sua utilização) encontram fundamentos teóricos na técnica e doutrina contábil. A pesquisa, por sua vez revelou que a aplicação de tais fundamentos encontra amplas possibilidades de êxito na realidade do setor público.

Todas essas considerações levam a duas conclusões. Primeiro não se detectou, na SMA a necessidade de se apurar custos com objetivo específico de se avaliar seus estoques, por três motivos: a intangibilidade dos seus serviços, a insignificância dos estoques em termos monetários e seu curto tempo de existência (ou seja, o rápido intervalo entre a aquisição dos materiais e o seu consumo).

Apesar disso, pode-se usar as informações geradas por um sistema de custos para se valorar os preços de vários serviços prestados pelo órgão como, por exemplo, o serviço prestado pela máquina retroescavadeira a comunidade do município ivorense. Também para cálculo de quanto custa à realização de um programa pela SMA, o custo de uma unidade orçamentária.

Com tais considerações, conclui-se que Sistemas de Custos podem ser implementados no âmbito das organizações públicas, embora necessitem, em algumas situações de ajustes, na formulação teórica que lhes dá suporte. No caso da SMA foi possível identificar mais facilmente os componentes que integram o consumo dos recursos dos elementos de despesas das unidades orçamentárias e aplicação do Método RKW como sistema de custos a ser usado pela SMA.

## 4.2 Sugestões e recomendações

O assunto estudado mostrou-se bastante amplo e tendo em vista as limitações deste trabalho, são indicadas algumas sugestões para futuras pesquisas:

- fatores comportamentais que dificultam a implantação da contabilidade de custos.
- valores dos bens imóveis registrados no patrimônio da entidade se estão atualizados conforme as orientações existentes.
- fatores de influência na administração pública quanto ao método de depreciação e tempo de vida útil do imobilizado.



## 6. REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. In. Revista do serviço público. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. V. 1, nº 1(nov 1937) – Ano 50, nº1 (Jan-Mar/1999). Brasília: ENAP, 1999.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho Científico**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL, Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://planalto.gov.br/ccivil03/LEIS/LCP/lcp101.htm>. Acesso em: 17 abr. 2005.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 outubro de 1988. 23 .ed. São Paulo: Editora NDJ, 2005.

\_\_\_\_\_, Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)>. Acesso em: 17 abr. 2005.

\_\_\_\_\_, Decreto Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

\_\_\_\_\_, Decreto-lei nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1996 – **Dispõe sobre a unificação dos recursos do tesouro nacional**, atualiza e consolida legislação pertinente. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 30 de junho de 2005, 22h30minh.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa nº. 08 de 19 de novembro de 1996, do STN. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil** – Dispõe sobre o plano de contas da União. Brasília, DF, 1996.

\_\_\_\_\_, Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão nº. 42, de 14 de abril de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1999.

CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria e questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IVORÁ (RS). Prefeitura. **Lei orgânica municipal**. Câmara Municipal de Vereadores de Ivorá, 1989.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual da contabilidade das sociedades por ações: aplicável as demais sociedades/PIPECAFI**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. 2<sup>nd</sup> .ed. New York. John Willey & Sons, 1990.

KLAUSER, Ludwig J.M. **Custo industrial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1970.

KAPLAN, Robert S. & COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LAWRENCE, William Beaty. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. IBRASA. São Paulo, 1975.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de.; CASTRO Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO JR. J. Teixeira.; REIS, Heraldo da Costa Reis. Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Revista e atualizada. 26. ed. Rio de Janeiro. IBAM, 1995.

MARTINS, Eliseu. A contabilidade de custos: inclui o ABC. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MDT, **Manual de estrutura e apresentação de monografias, Dissertações e Teses**. 6<sup>a</sup> ed. Santa Maria: UFSM, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

MOURA, José Flavio de. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras.** 155 p. Dissertação (Mestrado em programa multiinstitucional e inter-regional de pós-graduação em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília – UNB, 2003. Disponível em: <[http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest\\_dissert\\_031.pdf](http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_031.pdf)> Acesso em: 15 maio. 2005.

NASCIMENTO, José Olavo do. **A despesa pública: alguns enfoques preambulares.** 2.ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2001.

\_\_\_\_\_, José Olavo do. **Inventários nos entes públicos e temas conexos.** Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2002.

PEREZ JR, José Hernandez.; OLIVEIRA, Luiz Martins de.; COSTA, Rogério Guedes da. **Gestão estratégica de custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PISCITELLI, Roberto B. **O Controle interno na administração pública federal.** Brasília: ESAF, 1988.

REIS, Heraldo da Costa. **O que os gestores municipais devem saber: planejamento e controle governamentais.** Rio de Janeiro: IBAM, 2005.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custo na administração pública.** - II Prêmio STN de Monografia, 1998. Brasília-DF: Ministério da Fazenda - STN, 1998. 613p. p. 397- 450.

\_\_\_\_\_, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública.** Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília DF, Ano XXVIII, nº. 119, 1999.

\_\_\_\_\_, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA JR, José Barbosa da. **Custos: Ferramentas de gestão:** coleção seminários CRC-SP/Ibracon. São Paulo: Atlas 2000.

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

SOUSA, Clemente Gomes de. **Um modelo de contabilidade de custos para o setor público federal:** subsidio a contabilidade pública gerencial. Monografia inscrita no V Prêmio do Tesouro Nacional. Brasília, ESAF, 2000.

Tutorial Siafi – **Secretaria do Tesouro Nacional.** Brasília DF – Registro ISBN nº. 8585975-02-04. CD ROOM.

## GLOSÁRIO

**Ação** – Compreende o nível máximo de agregação das metas de governo através do qual é alcançada a realização dos grandes projetos e atividades do Estado.

**Atividade** – Conjunto de operações que se realizam de modo contínuo concorrendo para a manutenção da ação do governo, com resultados que geralmente podem ser medidos quantitativamente e qualitativamente.

**Despesa Corrente** – Representa encargo que não produz acréscimo patrimonial, respondendo assim, pela manutenção das atividades de cada órgão/entidade.

**Despesa de Capital** – É a despesa que resulta no acréscimo de patrimônio do Órgão ou Entidade que a realiza, aumentando, dessa forma a riqueza patrimonial.

**Elemento de Despesa** – Estrutura codificada da despesa pública de que se serve a administração pública para registrar e acompanhar suas atividades (art. 15, Lei 4.320 /1964).

**Empenho de Despesa** – Ato emanado de autoridade competente, que cria para o estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (art. 58, Lei 4.320 /1964).

**Fonte de Recursos** – Indica a origem de recursos orçamentários transferidos para um determinado Órgão/Entidade, destinados à manutenção de suas atividades permanente programadas.

**Funcional Programática** – Estrutura orçamentária que combina função, programa, sub-programa, projeto ou atividade e que se destina ao registro e acompanhamento da execução orçamentária.

**Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)** – Compreende o conjunto de metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, & 2, da CF/88).

Lei Orçamentária Anual – Discrimina a receita e a despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade (art. 2, da Lei 4.320/1964).

Liquidação de Despesa – Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios dos respectivos créditos (art. 63 da Lei 4.320/1964).

Órgão – Denominação da às Secretarias da Prefeitura Municipal de Ivorá.

Plano de Contas – Estruturação ordenada e sistematizada das contas utilizadas por uma entidade. O plano contém as diretrizes técnicas gerais e especiais que orientam os registros dos atos e fatos praticados na entidade.

Projeto – Conjunto de operações limitadas no tempo, das quais, normalmente, resultam produtos quantificáveis física e financeiramente, que concorrem para a expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.

Unidade Gestora – Unidade Orçamentária ou Administrativa, que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial, cujo titular, em conseqüência, esta sujeito a tomada de contas anual na conformidade dos dispostos nos art. 81 e 82 do Decreto Lei nº. 200 de 25 de fevereiro de 1967.

Unidade Orçamentária – Unidade da administração direta a que o orçamento consigna dotações específicas para a realização de seus programas de trabalho e sobre os quais exerce o poder de distribuição.